

Дело C-363/20**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

5 август 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Fővárosi Törvényszék (Унгария)

Дата на акта за преюдициално запитване:

29 юни 2020 г.

Жалбоподател:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Ответник:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Унгария)

Предмет на главното производство

Жалба по съдебен ред срещу административно решение, прието от Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция по жалбите към националната данъчна и митническа администрация, Унгария)

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Счетоводни принципи, прилагани при счетоводното третиране на приходите от лицензионни вознаграждения — Решение на данъчния орган, прието в контекста на последващ контрол на данъчна декларация, с което се установява данъчно задължение — Право на справедлив процес в контекста на извършването на данъчна ревизия — Правна сигурност — Забрана на злоупотребата с право — Глоба за данъчно нарушение — Пропорционалност — Възлагане на данъчното задължение за разглежданата година за сметка на надплатен данък, определен чрез допълнителна декларация за предходната година — Разширяване на анализа на данъчния орган и спрямо годината, предхождаща или следваща разглежданата година

— Защита на оправданите правни очаквания — Поведение на данъчния орган, което поражда оправдани правни очаквания

Правно основание: Член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

- 1) Съответства ли на правото на справедлив процес, признато като общ принцип на правото в член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), и на общите принципи на правна сигурност, пропорционалност и защита на оправданите правни очаквания практика на данъчния орган на държава членка, съгласно която в контекста на последващ контрол на декларацията на данъчнозадълженото лице — без да е установено нарушение от негова страна на конкретна счетоводна разпоредба или на материалноправна разпоредба относно данъка, предмет на ревизията, и без да е изменен размерът на дължимия данък спрямо посоченото в декларациите за годините, за които се отнася икономическата дейност — данъчният орган установява, без да изложи мотиви, данъчна разлика в тежест на данъчнозадълженото лице само защото същото е изготвило декларацията си, без да се съобрази наред със счетоводните принципи по Закона за счетоводството на въпросната държава членка, с два данъчни принципа, чието спазване се изисква от данъчния орган, а вместо това се е възползвало от свободата си на преценка и е изготвило декларацията въз основа на други принципи, които според него уреждат счетоводното отчитане на икономическата му дейност?
- 2) Може ли член 2, параграф 3 и член 31 от Директива 78/660/ЕИО (Четвърта директива) — във връзка с правото на справедлив процес по член 47 от Хартата и с предвидените като общи принципи на правото на Съюза принципи на правна сигурност, пропорционалност и защита на оправданите правни очаквания — да се тълкуват в смисъл, че в случай на икономическа дейност, която се отнася до няколко финансови години, ако данъчният орган замени избраните от данъчнозадълженото лице счетоводни принципи с други счетоводни принципи и вследствие на това извърши промяна на счетоводното отчитане, която засяга и данъчните декларации за съседните години, е задължително ревизията да обхване и тези финансови години, до които се отнася икономическата дейност и които следователно са засегнати от изводите на данъчния орган за периода, предмет на ревизията? При последващия контрол на декларацията на данъчнозадълженото лице трябва ли данъчният орган да вземе предвид — във връзка с разглежданата финансова година — счетоводните позиции, изменени с допълнителна декларация за предходната година, свидетелстваща за надплатени от данъчнозадълженото лице суми поради плащане на

данъка, преди да е станал изискуем, или е съобразено с посочените принципи и със забраната на злоупотребата с право по член 54 от Хартата поведение, при което данъчният орган установява данъчни задължения в тежест на данъчнозадълженото лице въпреки наличието на надплатени суми?

- 3) Пропорционално ли е да се санкционира изборът на евентуално неправилен счетоводен метод чрез установяването на данъчна разлика, квалифицирана като задължение, имайки предвид, че освен това се налага и плащането на глоба — макар и само в размер на 10 % от данъчното задължение — и на лихва за забава, ако спорният данък е платен, преди да е станал изискуем, и в хода на цялото производство е отчитан като надплатена сума по текущата данъчна сметка на жалбоподателя, поради което няма загуба на приходи за държавния бюджет, нито данни за злоупотреба?
- 4) Може ли принципът на (защита на) оправданите правни очаквания да се тълкува в смисъл, че очакванията на данъчнозадълженото лице във връзка със счетоводното третиране са основателни (тоест имат обективна основа), ако данъчният орган преди това е извършил друга ревизия в седалището на данъчнозадълженото лице, в хода на която е преценил (макар да няма конкретно негово установяване или макар тази негова преценка да се извежда само имплицитно от поведението му), че представянето на удостоверителните документи и воденето на счетоводните книги и регистри са законосъобразни, или данъчнозадълженото лице може да се позове на принципа на защита на оправданите правни очаквания само ако данъчният орган осъществи последващ контрол на данъчните декларации, който води до приключен с данъчна ревизия период и който се отнася до всякакъв вид данъци, и изрично се произнесе благоприятно за счетоводната практика на данъчнозадълженото лице? Действа ли данъчният орган в съответствие с принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, ако в последващи свои решения изведе данъчноправни последици от счетоводните нередности и изтъквайки формалния или непълен характер на предходната ревизия, или пък липсата на изрично произнасяне в полза на данъчнозадълженото лице, не признае, че жалбоподателят с основание е вярвал, че предходната му счетоводна практика е била правилна?

Релевантни разпоредби от правото на Съюза

- Седма Директива 83/349/ЕИО на Съвета от 13 юни 1983 година, приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора относно консолидираните счетоводни отчети (ОВ L 193, 1983 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 58, наричана по-нататък „Седма директива на Съвета“), членове 16 и 17.

- Четвърта Директива 78/660/ЕИО на Съвета от 25 юли 1978 година, приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора относно годишните счетоводни отчети на някои видове дружества (ОВ L 222, 1978 г., стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 21, наричана по-нататък „Четвърта директива на Съвета“), членове 2 и 31.
- Харта на основните права на Европейския съюз, членове 47 и 54.

Релевантни разпоредби от националното право

- A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Закон LXXXI от 1996 г. за корпоративния данък и данъка върху дивидентите, наричан по-нататък „ЗКДД“), членове 1 и 7. Съгласно член 1 този закон трябва да се тълкува с оглед на разпоредбите на a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Закон C от 2000 г. за счетоводството, наричан по-нататък „Законът за счетоводството“) и в съответствие с тях. Отклоненията от предвиденото в Закона за счетоводството, насочени към осигуряване на точна и вярна обща представа, не могат доведат до изменения на данъчното задължение. Съгласно член 7, параграф 1, буква s) резултатът преди облагане се намалява със сума, равна на 50 % от приходите от лицензионни възнаграждения, осчетоводени като резултат преди облагане за финансовата година.
- Закон за счетоводството, членове 15 и 16. В посочените разпоредби са закрепени основните принципи, които данъчнозадълженото лице трябва да прилага, когато изготвя отчетите си и води счетоводството си, сред които наред с много други присъства и принципът на начисляването.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон № XCII от 2003 г. за приемане на данъчнопроцесуален кодекс, наричан по-нататък „предходният ДПК“), членове 44, 49, 87, 165, 170 и 171. Член 44 се отнася до формата на водене на счетоводните книги и на регистрите и до документалната обосновааност. Член 49 се отнася до възможността данъчнозадълженото лице да измени декларацията си чрез автокорекция. В член 87 са изброени начините за извършване на ревизия и се подчертава, че ревизията, която има за предмет последващ контрол на данъчните декларации, води до приключен с данъчна ревизия период. Член 165 се отнася до лихвата за забава поради заплащането на данъка след изтичане на съответния срок. В член 170 е дефинирано понятието „данъчно задължение“ и се предвижда надплатените суми да се отчитат като изпълнение на данъчното задължение. Член 171 урежда възможността за намаляване на размера на наложена глоба.

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Жалбоподателят, дружеството MARCAS MC Szolgáltató Zrt. (наричано по-нататък „MARCAS MC“), разрешава използването на притежаваната от него марка от свързаните с него предприятия срещу заплащане на лицензионно възнаграждение. Задълженията на страните се определят, като MARCAS MC издава фактури на всеки три месеца въз основа на прогнозните продажби на свързаните предприятия за разглежданото тримесечие. В тези фактури MARCAS MC коригира задълженията за плащане, като взема предвид разликата между прогнозните данни за предходното тримесечие и действителните данни за продажбите, при което или изважда разликата от фактурите за разглежданото тримесечие, или я добавя.
- 2 На 11 март 2014 г. първоинстанционният данъчен орган започва ревизия в седалището на MARCAS MC във връзка с периода от януари 2010 г. до декември 2013 г. Съгласно изготвения на 24 юли 2015 г. доклад за данъчната ревизия предмет на същата са били единствено свързаните с лицензионното възнаграждение операции и въз основа на анализ на събраните документи и декларации ревизията приключва с извода, че практиката на MARCAS MC съответства на разпоредбите на предходния ДПК.
- 3 На 18 септември 2014 г. долустоящият данъчен орган започва ревизия в седалището на MARCAS MC във връзка с финансовата 2013 г., като целта ѝ е последващ контрол на декларациите. Тази ревизия се отнася до всички данъци и до публичните субсидии. Съгласно изводите на посочения орган счетоводното третиране от MARCAS MC на приходите от лицензионни възнаграждения не е съобразено със счетоводния принцип на начисляването по Закона за счетоводството, защото, в частност, във фактурата, съответстваща на първото тримесечие на 2013 г., като сума, която се изважда от лицензионното възнаграждение, са взети предвид приходи от лицензионни възнаграждения, които вече са включени във фактурата от четвъртото тримесечие на 2012 г. (и които са в повече с оглед на действителните данни). С решение от 4 април 2016 г. долустоящият данъчен орган установява разлика в данъчните задължения в тежест на MARCAS MC и му налага глоба в размер на 50 % от данъчното задължение, ведно с лихви за забава.
- 4 След постановяването на решението на долустоящия данъчен орган MARCAS MC се възползва от механизма за автокорекция във връзка с данъчните си задължения за 2011 г. и 2012 г. Тази автокорекция показва, че данъчните му задължения са в размер, по-малък от посочения в декларацията за 2012 г., като същевременно дружеството запазва разликата като надвнесена сума по текущата си данъчна сметка.
- 5 След като MARCAS MC подава жалба, горестоящият данъчен орган (наричан по-нататък „Дирекцията по жалбите“) намалява размера на глобата на 10 % от данъчното задължение.

- 6 MARCAS MC обжалва решението на Дирекцията по жалбите. Сезираният съд отменя обжалваното решение и указва на Дирекцията по жалбите да постанови ново решение. В новото производство с решение от 22 август 2018 г. Дирекцията по жалбите изменя решението на долустоящия данъчен орган, като намалява глобата на 10 % от данъчното задължение и понижава размера на лихвата за забава. Тя обаче потвърждава посоченото решение в останалата му част.

Основни твърдения на страните в главното производство

- 7 Изтъквайки нарушение на принципите на правна сигурност и на справедлив процес, MARCAS MC посочва, че трябва да се имат предвид всички принципи по Закона за счетоводството, а Дирекцията по жалбите се е основала единствено на принципа на начисляването. Според MARCAS MC за разглежданата година Дирекцията по жалбите е трябвало да вземе предвид някои счетоводни позиции, изменени чрез допълнителната декларация относно предходната година, тоест тя е трябвало да отчете, че MARCAS MC е изпълнило задължението за заплащане на данъка преди датата, на която последният е станал изискуем. Освен това MARCAS MC изтъква нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания, защото с оглед на установеното при предходни ревизии очакванията му, че поведението му продължава да бъде законосъобразно, са основателни, поради което от него не е можело да се очаква да измени своя практика, която преди това не е била санкционирана от данъчния орган.
- 8 Според Дирекцията по жалбите трябва да се приложат всички счетоводни принципи, предвидени в Закона за счетоводството, а с поведението си данъчнозадълженото лице може да е нарушило и всички тях. По нейно мнение MARCAS MC тълкува неправилно тези принципи. В допълнение, Дирекцията по жалбите подчертава, че установяването в доклада за предходната данъчна ревизия е чисто формално, защото това установяване се отнася само до спазването на разпоредбите на предходния ДПК.

Кратко представяне на мотивите за преюдициално запитване

- 9 Предмет на спора е определянето на облагаемата основа и ставката на корпоративния данък. В Унгария съгласно ЗКДДД (що се отнася до корпоративния данък) облагаемата основа на посочения данък е счетоводният резултат, изчислен съгласно Закона за счетоводството, но в ЗКДДД са предвидени редица коригиращи фактори спрямо този резултат. Според запитващата юрисдикция счетоводното третиране на стопанските операции, съответстващи на 2013 г., трябва да се анализира с оглед на Четвърта и Седма директива на Съвета, все още действащи през финансовата година, до която се отнася ревизията, както и с оглед на Закона за счетоводството, който въвежда тези директиви в унгарското право.

- 10 Що се отнася до компетентността на Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съдът“) да отговори на поставените преюдициални въпроси, запитващата юрисдикция посочва, че е основала въпросите си на общи принципи на правото на Съюза, които са били развити основно от практиката на Съда и които понастоящем са гарантирани и от член 6 ДЕС.
- 11 Съгласно решение на Съда от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (С- 617/10, EU:C:2013:105), когато националните юрисдикции трябва да проверят дали национална разпоредба или мярка, с която се прилага правото на Съюза, е съвместима с основните права, и в този контекст трябва да тълкуват разпоредбите на Хартата, те могат, а в определени случаи са длъжни, да отправят до Съда преюдициално запитване съгласно член 267 ДФЕС. Съгласно критерия, установен от Съда в решение от 6 октомври 1982 г., Cilfit и др. (283/81, EU:C:1982:335), това ще е необходимо, ако повдигнатият въпрос е релевантен, съответната разпоредба от правото на Съюза не е била вече предмет на тълкуване от Съда, или правилното прилагане на правото на Съюза не се налага толкова очевидно, че да не оставя място за никакво разумно съмнение.
- 12 Що се отнася до първите две изисквания, запитващата юрисдикция обяснява, че въпросът дали прилагането от данъчния орган на принципите, изброени в Закона за счетоводството, е съобразено с член 2, параграф 3 и член 31, параграф 1 от Четвърта директива на Съвета, засяга съществуването на спора, поради което преюдициалните въпроси са релевантни. Съдът има много обширна практика относно принципа на правна сигурност, правото на справедлив процес и принципа на пропорционалност, която обаче е свързана с напълно различни фактически и правни въпроси, така че следва да се счита, че разглежданите разпоредби от правото на Съюза все още не са били предмет на тълкуване от Съда.
- 13 Що се отнася до накърняването на принципа на защита на оправданите правни очаквания на данъчнозадължените лица, съгласно практиката на Съда възможността за позоваване на този принцип зависи от основателността на очакванията (от обективна страна) и от това дали страната действително вярва в запазването на съществуващото положение (от субективна страна). Така най-напред Съдът проверява, от една страна, дали очакванията на страната имат обективна основа, която би могла основателно да породи у нея определени очаквания, и от друга страна, дали тези очаквания са се проявили по някакъв начин. В това отношение практиката на унгарските съдилища не е единна. Според запитващата юрисдикция не следва да се очаква, че без релевантните законодателни промени данъчнозадълженото лице ще измени счетоводната си практика във връзка с операциите, ако данъчният орган не е санкционирал тази практика след извършена ревизия. За сметка на това Kúria (Върховен съд, Унгария) посочва, че обосноваването на определено право с принципа на защита на оправданите правни очаквания, който гарантира защита спрямо бъдещи изменения, или претендирането за по-благоприятно третиране е възможно

само при наличие на положително установяване или на позитивен факт. Така според Kúria (Върховен съд) обстоятелството, че данъчният орган не е издал акт за установяване на данъчни задължения, не означава, че е определил като правилна счетоводната практика на данъчнозадълженото лице. Затова, що се отнася до изискванията от обективна и субективна страна при принципа на защита на оправданите правни очаквания, практиката в държавата членка не се обхваща от доктрината за „acte clair“, въведена с решение от 6 октомври 1982 г., Cilfit и др. (283/81, EU:C:1982:335), тоест не съществува правилно прилагане на правото, което да не оставя място за никакво разумно съмнение. Тълкувателните трудности, които възникват при прилагането на принципа на защита на оправданите правни очаквания, несъмнено оказват влияние върху разрешаването на спора по същество, поради което те са релевантни и не могат да бъдат преодолени без провеждането на преюдициално производство.

- 14 Излагайки съображенията си относно първия и втория преюдициален въпрос, запитващата юрисдикция подчертава, че Законът за счетоводството не предвижда йерархична зависимост между счетоводните принципи. Всички разпоредби са подчинени на един-единствен принцип, съгласно който воденето на счетоводните книги трябва да се извършва по такъв начин, че извлечаната от тях финансова информация да дава точна и вярна представа за имущественото/финансовото състояние на предприятието и за неговите приходи. Изхождайки от тази предпоставка, облагаемата основа на корпоративния данък може да бъде само действителният резултат от дейността. За целта данъчнозадълженото лице има правото да избере — сред различните възможности — този счетоводен метод, който е най-подходящ за постигането на посочената цел и който е най-пригоден за операциите му. Какъвто и да е прилаганият счетоводен метод, той трябва да позволява да се покаже действителният резултат от дейността.
- 15 Данъчният орган е извел съображенията си изключително от принципа на начисляването, без да отчете всички тясно свързани помежду си принципи, изброени в Закона за счетоводството и в Четвърта директива на Съвета, нито счетоводната политика на MARCAS MC, като не е открил никаква друга нередност. Запитващата юрисдикция представя практиката на националния данъчен орган, съгласно която в случай на икономическа дейност, която има отражение и върху предходната или следващата финансова година, данъчният орган по принцип установява задължения въз основа на счетоводни принципи, различни от избраните от данъчнозадълженото лице, тоест той извършва промяна на счетоводното отчитане, която поражда разлика в данъчните задължения в тежест на лицето за разглежданата година, докато през предходната или следващата година е налице надплатен данък, без обаче да се променя данъкът по отношение на посочените две последователни години, защото данъчният орган не оспорва общия размер на данъка. Въпреки че законът му позволява да го направи, данъчният орган не е анализирал годините, които непосредствено предхождат или следват разглежданата година и които също са засегнати от избрания принцип. Ако

анализът се отнасяше до различните финансови години, не би могла да бъде установена разлика в данъчните задължения.

- 16 Макар чрез автокорекция данъчнозадълженото лице да има възможност да изтъкне надплатената сума за годината, която не е обхваната от анализа, това само му позволява да не заплати разликата два пъти, но не го освобождава от глобата и от лихвата за забава.
- 17 Излагайки съображенията си относно третия и четвъртия преюдициален въпрос, запитващата юрисдикция подчертава, че определената като данъчно задължение сума е заплатена на данъчния орган още преди да стане изискуема. Същевременно в хода на ревизията, извършена във връзка с разглежданата година, данъчният орган не е взел предвид обстоятелствата, посочени в допълнителната декларация, нито измененията във връзка с финансовата година, до която тази декларация се отнася. В настоящия случай последицата е, че резултатът от ревизията не отразява действителния резултат от дейността на MARCAS MC, защото това дружество не е могло да изтъкне надплатената сума за 2012 г. като причина за задължението за 2013 г.
- 18 Що се отнася до принципа на защита на оправданите правни очаквания, запитващата юрисдикция посочва, че вследствие на предходната ревизия в седалището на MARCAS MC, данъчният орган е отразил в доклада за тази ревизия, че воденето на счетоводството от страна на MARCAS MC се е извършвало в съответствие с разпоредбите на предходния ДПК. Според нея данъчният орган не само имплицитно се е запознал със счетоводната практика на MARCAS MC, но и се е произнесъл благоприятно относно нейната законосъобразност. Освен това посочената ревизия е имала за предмет изрично и изключително същата икономическа дейност като разглежданата в настоящото производство.
- 19 Същевременно предходният ДПК предвижда различни правни последици за различните форми на контрол: последващият контрол на данъчните декларации води до приключен с данъчна ревизия период, чиято последица е, че щом започне ревизията, данъчнозадълженото лице вече не може да прибегва до автокорекция и данъчният орган не може да осъществява допълнителен контрол, докато други видове контрол не породят такива правни последици и ако се забележи нередност, данъчният орган може да осъществи последващ контрол.
- 20 В този контекст различните гледища на унгарските съдилища могат да се обобщят по следния начин: докато според запитващата юрисдикция обективният критерий за прилагането на принципа на защита на оправданите правни очаквания е изпълнен, ако в хода на която и да е данъчна ревизия, извършена във връзка с предходните години, данъчният орган не е санкционирал счетоводната практика на данъчнозадълженото лице в аспект, който впоследствие същият орган приема за

незаконосъобразен, Kúria (Върховен съд) не счита за пораждани основателни очаквания дори изводите при последващ контрол, водещ до приключен с данъчна ревизия период. При това положение запитващата юрисдикция иска да се изясни дали ако данъчният орган не се е произнесъл относно счетоводната практика на данъчнозадълженото лице, тоест ако не я е санкционирал, може да се приеме, че е изпълнено обективното изискване, което обосновава правните очаквания на данъчнозадълженото лице, че несанкционираната му от данъчния орган практика е законосъобразна, или за целта е необходимо във всеки случай данъчният орган да е приел позитивен акт, мярка или решение. Освен това трябва да се отговори на въпроса дали от гледна точка на приложимостта на принципа на защита на оправданите правни очаквания са релевантни формата или правната природа на действията или бездействията на администрацията, които пораждат оправданите правни очаквания на данъчнозадълженото лице, както и на въпроса дали за прилагането на посочения принцип е необходимо данъчнозадълженото лице да извърши определени действия, вярвайки, че правната рамка не се е променила, или пък за да бъде изпълнено субективното изискване, е достатъчно данъчнозадълженото лице да не променя практиката си, вярвайки, че тя е правилна.