

Дело C-487/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

2 октомври 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Curtea de Apel Alba Iulia (Румъния)

Дата на акта за преюдициално запитване:

22 септември 2020 г.

Жалбоподател:

Philips Orăștie SRL

Ответник:

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[...]

CURTEA DE APEL ALBA IULIA

SECȚIA DE CONTENȚIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (Апелативен съд,
Алба Юлия — Отделение по административни и данъчни дела)

[...]

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

Открито съдебно заседание от 22 септември 2020 г.

[...]

В регистъра се вписва искането за отпращане на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз, направено от жалбоподателя SC Philips Orăștie SRL в рамките на жалба по административен ред срещу ответника Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Генерална дирекция „Големи данькоплатци“), [...] с предмет отмяна на административен акт.

[...]

CURTEA DE APEL

Относно искането за преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз:

I. Предмет на спора по главното производство. Релевантни факти

- 1 Жалбоподателят, SC Philips Orăștie SRL, е румънско юридическо лице, със седалище в община Orăștie, окръг Hunedoara.
- 2 На **14.9.2016 г.** компетентният данъчен орган — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Главна дирекция „Големи данъкоплатци“; наричана по-нататък „DGAMC“) издава ревизионен акт № 423, с който налага на жалбоподателя задължение за плащане на сумата от 31 628 916 румънски леи (RON) за ДДС и акцесорни данъчни плащания.
- 3 Тъй като изпълнението по отношение на сумите, определени в ревизионния акт, не е спряно, в декларацията за данък върху добавената стойност „300“ за месец **септември 2016 г.** дружеството попълва ред 36 [...], като посочва сумата от 21 799 334 RON, като *дължимо салдо по ДДС, определено в ревизионния акт и невнесено до датата на подаване на справка-декларацията за ДДС*, без да иска възстановяване, така че след прихващането в тежест на Philips Orăștie остава дължимата сума от **12 096 916 RON**.
- 4 Philips Orăștie подава административна жалба по данъчни въпроси № 82252 от **4.11.2016 г.** срещу ревизионния акт, с която *оспорва частично законосъобразността на този акт*, а именно по отношение на сумата от **21 799 334 RON**.
- 5 При подаването на административната жалба по данъчни въпроси дружеството представя пред DGAMC оригинална *банкова гаранция № 5163090001 от 04.11.2016 г.*, издадена от Citibank Europe, за сумата от 31 577 059 RON, чието действие впоследствие е удължено с допълнителни документи до 04.03.2020 г.
- 6 След като подава гореспоменатата административна жалба срещу ревизионния акт и представя банковата гаранция (**ноември 2016 г.**) до **март 2019 г.** включително, Philips Orăștie представя справки-декларации за ДДС, в които **не** попълва ред 38 с *дължимото салдо по ДДС [ориг. 2]*, определено от органите за данъчен контрол с *връчения акт и невнесено* до датата на подаване на справки-декларациите за ДДС на дружеството, като същевременно иска възстановяване на ДДС, считайки, че с оглед на разпоредбите на член 233 и на член 235, параграфи 1 и 5 от Codul de procedură fiscală — Legea 207/2015 (Данъчно-процесуален кодекс — Закон 207/2015), тези задължения за плащане не могат да бъдат квалифицирани като *просрочени* и не могат да бъдат включени в *натрупания дължим ДДС*,

както е дефиниран в член 303, параграф 4 от Codul fiscal – Legea 227/2015 (Данъчен кодекс – Закон 227/2015). Това тълкуване имплицитно е потвърдено от данъчния орган, който е издал решения за възстановяване на ДДС, без да повдига възражения относно начина на попълване на справка-декларацията за ДДС и следователно на тълкуване на съответните разпоредби. Тези решения са включени в преписката по делото.

- 7 На **5.3.2019 г.** Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ, Румъния) уважава подадената от жалбоподателя жалба за отмяна на ревизионния акт [...] и с решение по гражданско дело № 813 от 05.03.2019 г. **отменя** допълнителния ДДС в размер на **21 799 334 RON**. Това съдебно решение не е влязло в сила.
- 8 При справки-декларациите за ДДС за месеците **април 2019 г. и май 2019 г.**, жалбоподателят е процедирал по същия начин, т.е. **не** е попълнил ред 38 с дължимото салдо по ДДС, определено от органите за данъчен контрол във връчения акт и невнесено до датата на подаване на справки-декларациите.
- 9 Въпреки че приложимата правна уредба не е била изменена, данъчните органи уведомяват жалбоподателя за неправилното попълване на *ред 38* относно *дължимия ДДС* в размер на 12 096 916 RON. Дружеството посочва, че не се касае за техническа грешка, а за умишлен пропуск, основан на тълкуването на съответните разпоредби. Данъчният орган обаче не споделя неговата гледна точка и издава два ревизионни акта, с които изменя дължимия ДДС, посочен в справки-декларациите, *като в натрупаният дължим ДДС включва и сумата от 21 799 334 RON*, което се отразява пряко на размера на подлежащия на възстановяване ДДС.
- 10 Жалбоподателят започва производство по обжалване по административен ред, но решението е потвърдено; поради това на 23.12.2019 г. той се обръща към административния съд с искане за отмяна на двата ревизионни акта за изменение на задължение за ДДС.

II. Приложими разпоредби

II.1 НАЦИОНАЛНА ПРАВНА УРЕДБА

Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (Данъчно-процесуален кодекс – Закон 207/2015)

- 11) **Член 157 [...] — Просрочени данъчни задължения**
 „(2) Не се считат за просрочени данъчни задължения:

b¹) данъчните задължения, определени в данъчни административни актове, които са оспорени в съответствие със закона и са гарантирани съгласно членове 210—211 или член 235“.

12) Член 233 — Спиране на принудителното изпълнение

„(2¹) Принудителното изпълнение се спира или не започва в следните случаи:

a) по отношение на данъчните вземания, определени с ревизионен акт, издаден от компетентния данъчен орган, ако след връчването на акта длъжникът го уведоми за представянето на банкова гаранция/застрахователна полица по смисъла на член 235. Принудителното изпълнение се възобновява или започва, ако длъжникът не представи банкова гаранция/застрахователна полица в срок от 45 дни, считано от датата на връчване на ревизионния акт, с който се установяват данъчни вземания;

b) по отношение на данъчните вземания, установени в данъчните административни актове, оспорени в съответствие със закона и гарантирани съгласно членове 210—211. Принудителното изпълнение се възобновява или започва след влизането в сила на данъчните административни актове в рамките на системата от административни или съдебни способи за защита.
[ориг. 3]

(2²) През целия период на спиране на принудителното изпълнение по параграф 2¹, данъчните вземания, чието изпълнение е спряно, не се погасяват, освен ако длъжникът не реши до ги погаси в съответствие с член 165, параграф 8“.

13) Член 235 — Спиране на принудителното изпълнение при представяне на банкова гаранция/застрахователна полица

„(1) В случай на оспорване на данъчни административни актове, с които се установяват данъчни вземания по смисъла на настоящия кодекс, включително по време на разглеждане на административния спор, принудителното изпълнение се спира или не започва по отношение на спорните данъчни задължения, ако длъжникът представи на компетентния данъчен орган банкова гаранция/застрахователна полица за спорните и неплатени към момента на представяне на гаранцията данъчни задължения. Банковата гаранция/застрахователната полица трябва да бъде валидна поне за период от 6 месеца, считано от датата на издаване.

[...]

(5) През целия период на спиране на принудителното изпълнение по настоящия член, данъчните вземания, чието изпълнение е спряно, не се

погасяват, освен ако длъжникът не реши до ги погаси в съответствие с член 165, параграф 8“.

Codul fiscal – Legea 227/2015 (Данъчен кодекс — Закон 227/2015)

14) Член 303 — Възстановяване на данъка на данъчнозадължените лица, регистрирани по ДДС

„(1) Когато данъкът върху покупките, направени от данъчнозадължено лице, регистрирано по ДДС в съответствие с член 316, подлежащ на приспадане през определен данъчен период, надвишава начисления по облагаеми сделки данък, се установява разлика през референтния период, наричана по-долу отрицателна стойност на данъка.

(2) След като определят дължимия данък или отрицателната стойност на данъка за сделките, извършени през референтния данъчен период, данъчнозадължените лица трябва да извършат корекциите, посочени в настоящия член, с данъчната декларация по член 323.

(3) *Натрупаната отрицателна стойност на данъка* се определя чрез сумиране на отрицателната стойност на данъка за референтния данъчен период, салдото от отрицателната стойност на данъка, пренесено от справка-декларацията за предходния данъчен период, когато не е поискано възстановяване, и отрицателното салдо по ДДС, установено от органите за данъчен контрол с актове, връчени преди датата на подаване на данъчната декларация.

(4) *Натрупаният дължим данък* се определя през референтния данъчен период чрез сумиране на дължимия данък за референтния данъчен период и невнесените в държавния бюджет суми — до датата на подаване на данъчната декларация по член 323 — от дължимото салдо по данъка за предходния данъчен период, и невнесените в държавния бюджет суми — до датата на подаване на данъчната декларация — от дължимото салдо по ДДС, установено от органите за данъчен контрол с актове, връчени преди датата на подаване на декларацията. По изключение:

а) в първата данъчна декларация, подадена до данъчния орган след датата на одобряване на платежно облекчение, натрупаният дължим данък, за който е било одобрено платежното облекчение, не се пренася от декларацията за предходния данъчен период;

б) в първата данъчна декларация, подадена до данъчния орган след датата на вписване на този орган в списъка на кредиторите съгласно Закон № 85/2014, натрупаният дължим данък, с който данъчният орган е вписан в списъка на кредиторите съгласно разпоредбите на Закон № 85/2014, не се пренася от декларацията за предходния данъчен период.

(5) По изключение от разпоредбите на параграфи 3 и 4 отрицателните разлики в ДДС, установени от органите за данъчен контрол, или невнесените в държавния бюджет към датата на подаване на данъчната декларация суми от дължимото салдо по ДДС, установено от органите за данъчен контрол с ревизионни актове, чието изпълнение е спряно от съдилищата в съответствие със закона, не се прибавят към отрицателната сума или съответно към натрупания дължим данък, за периодите, през които е било спряно изпълнението на ревизионния акт. Тези суми се включват в данъчната декларация за данъчния период, през който **[ориг. 4]** се прекратява спирането на изпълнението на ревизионния акт, за целите на определяне на натрупаната отрицателна стойност на данъка или евентуално на натрупания дължим данък.

(6) С данъчната декларация по член 323 данъчнозадължените лица трябва да определят разликите между сумите по параграфи 3 и 4, които представляват корекциите на данъка, и определянето на дължимото салдо по данъка или на saldoto от отрицателната стойност на данъка. Ако натрупаният дължим данък надвишава натрупаната отрицателна стойност на данъка, се получава данъчно салдо, което трябва да се плати през референтния данъчен период. Ако натрупаната отрицателна стойност на данъка надвишава натрупания дължим данък, се получава салдо от отрицателната стойност на данъка през референтния данъчен период.

[...]⁶.

Право на Европейския съюз

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

15) Член 179

Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178.

Въпреки това, държавите членки могат да изискват данъчнозадължени лица, които инцидентно извършват сделките, определени в член 12, да упражняват правото си на приспадане само по време на доставката.

16) Член 183

Когато за даден данъчен период сумата на приспаданията надвиши сумата на дължимия ДДС, държавите членки могат или да възстановят надвзетия

данък или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят.

Въпреки това, държавите членки могат да откажат възстановяване или прехвърляне, ако разликата е незначителна.

III. Основания на юрисдикцията да отправи преюдициалното запитване

Позиция на жалбоподателя

- 17) Жалбоподателят поддържа, че тъй като националната процесуална правна уредба в данъчната област признава суспензивното действие при изпълнението на данъчни задължения, които са определени с оспорени ревизионни актове, но за които е била представена банкова гаранция, очевидно същото правило следва да се прилага и когато тези задължения за плащане се отнасят до допълнителни суми за ДДС, определени в спорните ревизионни актове, още повече че това тълкуване е потвърдено от данъчните органи в периода ноември от 2016 г. до март 2019 г.
- 18) Изрично описаният в член 183 от Директивата за ДДС механизъм за възстановяване на ДДС се съдържа като такъв в член 303, параграф 1 от Данъчния кодекс. Така формулата за определяне на отрицателното салдо по ДДС спрямо дължимия въз основа на друг ревизионен акт ДДС — установена в член 303, параграфи 2, 4 и 5 от Данъчния кодекс, която е в основата на корекциите, направени от DGAMC и оспорвани по настоящото дело — е приета при упражняване на процесуалната автономия, с която по принцип се ползват държавите членки при транспонирането на Директивата за ДДС и която е ограничена и подчинена на спазването на приложимите общи принципи, т.е. на принципа на равностойност, на ефективност и на неутралитет на ДДС, както са изведени от релевантната практика на Съда на Европейския съюз по въпроса.
- 19) Жалбоподателят счита, че румънската държава нарушава принципа на равностойност, тъй като член 303, параграфи 4 и 5 от Данъчния кодекс въвежда различно и неблагоприятно третиране във връзка с процедурата за възстановяване на ДДС [ориг. 5] в сравнение с националната процедура за възстановяване на такси и данъци, тъй като се прави прихващане между дължимия и подлежащия на възстановяване ДДС и когато данъчнозадължените лица са учредили гаранции за спиране на изпълнението на дължимия ДДС, докато при националните данъци учредяването на гаранция води до блокиране на данъчните задължения и те не могат вече да бъдат погасени, нито могат по някакъв начин да намалят подлежащия на възстановяване ДДС.
- 20) Жалбоподателят счита, че принципът на ефективност не е спазен, тъй като процесуалната автономия следва да се прилага така, че да не се

възпрепятства или да се направи невъзможно упражняването на правото на възстановяване. Подобно положение обаче несъмнено се дължи на факта, че националният данъчен закон не съдържа никаква разпоредба/процедура в правилата за прилагане на справка-декларация за ДДС, които да уреждат начина, по който би могло да се възстанови положението преди направените погасявания, в случай че ревизионният акт бъде отменен от съда.

- 21) Жалбоподателят счита, че принципът на неутралитет не е спазен, тъй като създадената от законодателната празнота несигурност и неясният и нееднозначен характер на възприетото в член 303, параграфи 4 и 5 от Данъчния кодекс разрешение поражда в действителност очевиден финансов риск за данъчнозадължените лица, както по отношение на невъзможността да получат възстановяване в разумен срок, така и по отношение на вече направените разходи за учредяване на гаранцията за спиране на действието на ревизионния акт, с който се определя ДДС и се погасява разглежданият подлежащ на възстановяване ДДС, като по този начин се пренебрегва относимата практика на Съда на Европейския съюз в областта на ДДС.

Позиция на ответника

- 22) Според ответника механизмът за определяне на подлежащия на плащане или на възстановяване ДДС е специален механизъм и разпоредбите [на член] 303, параграфи 4 и 5 от Данъчния кодекс — Закон 227/2015 са специални в сравнение с разпоредбите на членове 157, 233 и 235 от Данъчно-процесуалния кодекс — Закон 207/2015, приложими единствено за другите видове такси и данъци.
- 23) От това следва, че представянето на банкова гаранция не е достатъчно, за да не бъдат включени данъчните задължения, определени с оспорвания ревизионен акт, при изчисляването на натрупания дължим ДДС, макар те да са гарантирани.

Позиция на националния съд

- 24) Въведеното в член 179[, първа алинея] и в член 183[, първа алинея] от Директива 2006/112/ЕО правило — което определя подлежащия на възстановяване ДДС само с оглед на разликата между *събрания ДДС* и *подлежащия на приспадане ДДС* — за *определен данъчен период* — е транспонирано от националния законодател в член 303, параграф 1 от Данъчния кодекс.
- 25) Към предвидения в Директивата за ДДС механизъм за определяне на подлежащия на възстановяване ДДС, румънският законодател обаче добавя понятието „*натрупан дължим ДДС*“, с което определя подлежащия на възстановяване ДДС, след събиране на дължимата за референтния данъчен период сума и сумата на подлежащия на плащане ДДС, посочен в

ревизионните актове в съответствие с член 303, параграф 4 от Данъчния кодекс.

- 26) Всъщност в окончателния си вид механизмът за възстановяване на ДДС, създаден съгласно член 303, параграфи 2 — 4 от Данъчния кодекс, добавя към механизма, описан в Директивата за ДДС и транспониран в член 303, параграф 1 от Данъчния кодекс, разликата, изразяваща се във включване при изчисляване на подлежащата на възстановяване сума на понятието „*натрупан дължим ДДС*“, което в действителност означава, че се взема предвид дължимият въз основа на предходните ревизионни актове ДДС — понятие, което обаче не се съдържа в текста на Директивата за ДДС.
- 27) Така, тъй като предвиденият в националната правна уредба механизъм за образуване на отрицателното салдо по ДДС е различен от изрично предвидения в Директивата за ДДС механизъм, следва, че румънската държава е възнамерявала да дерогира разпоредбите на Директивата за ДДС и да установи в член 303, параграфи 2—4 от Данъчния кодекс собствен механизъм за изчисляването на [подлежащия на възстановяване] ДДС. **[ориг. б]**
- 28) Поради това националната юрисдикция счита, че за решаването на разглеждания спор е от значение дали понятието „*дължим ДДС*“, което се съдържа както в член 179[първа алинея], така и в член 183 от Директива 2006/112/ЕО, може да се тълкува като равнозначно на понятието „*натрупан дължим ДДС*“, описано в член 303, параграф 4 от Данъчния кодекс – Закон 227/2015.
- 29) Вторият въпрос, на който следва да се отговори, е дали този механизъм, установен въз основа на процесуалната автономия, е *съвместим с принципите на равностойност, ефективност и неутралитет*.
- 30) Принципът на равностойност предполага държавите членки да не предвиждат процесуални правила относно исканията за възстановяване на данък, основани на прилагането на правото на Съюза, които са по-неблагоприятни от тези, приложим към исканията, основани на прилагането на вътрешното право, които имат сходни предмет, основание и главни характеристики.
- 31) Принципът на ефективност не допуска предвиждането на процесуални правила, които правят прекомерно трудно или практически невъзможно упражняването на правата, изведени от правовия ред на Съюза.
- 32) Общият режим на данъчните задължения за националните такси и данъци — членове 157, 233 и 235 от Данъчно-процесуалния кодекс — Закон 207/2015 — прогласява правилото, че в случай на оспорване на ревизионния акт и с представянето на банкова гаранция за всички оспорвани задължения, изпълнението се спира и тяхното погасяване може да бъде извършено авансово единствено по искане на длъжника.

- 33) Що се отнася до ДДС, член 30[3], параграф 5 от Данъчния кодекс – Закон 227/2015 не предвижда *изрична* дерогация от включването в *натрупания дължим данък* на сумите, които не са внесени в държавния бюджет до датата на подаване на данъчната декларация, на дължимото салдо по ДДС, установено от органите за данъчен контрол, с ревизионни актове, чието изпълнение е спряно след представянето на *банкова гаранция*.
- 34) Въпреки че от момента на учредяване на банковата гаранция (ноември **2016 г.**) до постановяване на решение от съда, който разглежда спора по същество (април **2019 г.**), данъчният орган *имплицитно е признавал* прилагането на разпоредбите на член 235, параграфи 1 и 5 от Данъчно-процесуалния кодекс – Закон 207/2015, изпълнявайки подадените справки-декларации за ДДС, без да взема предвид обезпечените задължения, *след отмяната на ревизионния акт* (април **2019 г.**) с неокончателно решение (което обаче, ползвайки се временно със сила на пресъдено нещо, поражда сериозни съмнения относно законосъобразността на административния акт), позицията му се променя, като приема, че могат да се прилагат единствено разпоредбите на член 30[3], параграфи 4 и 5 от Данъчния кодекс — Закон 227/2015.
- 35) Поставя се въпросът дали такова разграничение е обективно обосновано, доколкото мерките, които държавите членки могат да приемат съгласно Директива 2006/112, за да осигурят правилното събиране на данъка и предотвратяването на отклонение от данъчно облагане, не трябва нито да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели, нито да поставят под въпрос неутралитета на ДДС (както е постановил Съдът на Европейския съюз в решенията *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 52; *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 26; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, т. 49 и *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014, 2429, т. 36 и 37). Наличието на банкова гаранция обаче гарантира събирането на данъка по много лесен за данъчния орган начин, когато законосъобразността на ревизионния акт бъде окончателно потвърдена от съда. **[ориг. 7]**
- 36) Освен това следва да се изясни в каква степен е спазен принципът на неутралитет, тъй като както правилата за *тълкуване*, така и начинът на *прилагане in concreto* на националната правна норма създават допълнителна финансова тежест за дружеството, както поради невъзможността то да получи възстановяване в разумен срок, така и поради вече направените разходи за учредяване на гаранцията за спиране на действието на ревизионния акт.
- 37) [...]
- 38) [...]

ПО ИЗЛОЖЕНИТЕ СЪОБРАЖЕНИЯ,

В ИМЕТО НА ЗАКОНА

ОПРЕДЕЛИ:

на основание **член 267** от Договора за функционирането на Европейския съюз отправя до Съда на Европейския съюз следния преюдициален въпрос:

Могат ли разпоредбите на **член 179**[, **първа алинея**] и на **член 183**[, **първа алинея**] от **Директива 112/2006/ЕО** във връзка с **принципите на равностойност, ефективност и неутралност** да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба/практика, съгласно която *размерът на подлежащата на възстановяване ДДС се намалява, като при изчисляването на дължимия ДДС се включват сумите за допълнителни задължения за плащане*, определени с ревизионен акт, който е отменен с неокончателно решение, когато тези допълнителни задължения са *гарантирани с банкова гаранция* и уредбата на националното данъчно производство *признава суспензивен ефект върху изпълнението* на тази гаранция за другите такси и данъци?

[...] [процесуални въпроси, подписи] [...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ