

Дело C-519/09**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

3 юни 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunalul Cluj (Румъния)

Дата на акта за преюдициално запитване:

15 май 2019 г.

Жалбоподател:

SC C. F. SRL

Ответници:

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

Предмет на главното производство

Жалба по данъчно-административен спор, подадена от жалбоподателя SC C. F. SRL срещу Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Окръжна администрация на публичните финанси на М., Румъния; наричана по-нататък „A. J. F. P. M.“) и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Главна регионална дирекция на публичните финанси на С., Румъния; наричана по-нататък „D. G. R. F. P. C.“) с предмет оспорване на данъчен административен акт.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

На основание член 276 ДФЕС Tribunalul Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (Районен съд Клуж – Отделение по административни, данъчни, трудови и осигурителни спорове) иска тълкуване на принципа на зачитане на правото на защита от

гледна точка на правото на достъп до административната преписка, както и тълкуване на така наречената „теория за невиновната страна“.

Преюдициални въпроси

1) Може ли и трябва ли — в светлината на принципа на зачитане на правото на защита, както е очертан понастоящем в практиката на Съда (дела Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda и Ispas) — да се счита за недействителен данъчно-административен акт, издаден по отношение на частноправен субект, когато на този субект не е бил предоставен достъп до информацията, въз основа на която е бил издаден актът, въпреки че актът се позовава на данни от административната преписка?

2. Допускат ли принципите на неутралитет, пропорционалност и равностойност упражняването на правото на приспадане на ДДС и на корпоративен данък от дружество с безупречно данъчно поведение, на което е била отказана възможността да упражни право на приспадане на корпоративен данък поради данъчното поведение на неговите доставчици, за което се твърди, че е неправомерно въз основа на фактори, като липса на човешки ресурси или липса на транспортни средства, при положение че освен това данъчният орган не е представил доказателства за каквато и да било дейност, която да поражда данъчна или наказателна отговорност на тези доставчици?

3. Съвместима ли е с правото на Съюза национална практика, която обуславя упражняването на правото на приспадане на ДДС и на корпоративен данък от наличието на допълнителни удостоверителни документи, наред с данъчната фактура, които не са определени точно и ясно от националната данъчна правна уредба, като например прогнозна оценка на разходите и информация за напредъка на работата?

4. Може ли в светлината на решение WebMindLicenses да се счете, че е налице данъчна измама, когато едно данъчнозадължено лице купува стоки и услуги от друго данъчнозадължено лице, което се ползва от данъчен режим, различен от този на първото?

Релевантни разпоредби на правото на Съюза

Принципът на зачитане на правото на защита, както и принципите на неутралитет, пропорционалност и равностойност

Релевантни национални разпоредби

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Закон № 207/2015 за Данъчно-процесуалния кодекс)

член 9, параграф 1 и член 46, параграф 2, буква j), които предвиждат задължение за данъчния орган да даде възможност на данъчнозадълженото лице да изрази становището си и да посочи това обстоятелство в издадения данъчен акт.

член 278, параграф 1, съгласно който административната жалба не спира изпълнението данъчен административен акт

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Закон № 207/2015 за Данъчния кодекс), приложим от 1 януари 2016 г.

член 21, параграф 1

„При определянето на размера на данък, такса или задължителна осигурителна вноска данъчните органи могат да не вземат предвид сделка с нестопанска цел, адаптирайки нейните последици за целите на данъчното облагане, или да преквалифицират дадена сделка или дейност, така че да се отчете нейното икономическо съдържание.“

член 25, параграф 1

„За определяне на данъчния финансов резултат за подлежащи на приспадане разходи се считат разходите за осъществяване на стопанска дейност, включително уредените в действащите нормативни актове, както и таксите за вписване, квотите и вноските, платени на търговско-промишлените камери, на организациите на работодателите и на синдикатите.“

член 299, параграф 1, буква а) относно задължението на данъчнозадълженото за целите на ДДС лице да притежава фактура и доказателство за плащане на ДДС, платен или дължим по получени доставки

По-рано действащият Данъчен кодекс (Закон № 571/2003) — член 11, параграф 1, член 21, параграф 1, член 146, параграф 1, буква а) — разпоредби, съответстващи на споменатите разпоредби на новия Данъчен кодекс

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 С. F. SRL е частноправно румънско дружество с предмет на дейност експлоатация на горски ресурси. В периода между 29 август 2016 г. и 13 април 2017 г. А. J. F. P. M. извършва данъчна проверка на това дружество. Предмет на тази проверка е корпоративният данък за периода от 1°януари 2011 г. до 31 декември 2016 г., както и данъкът върху добавената стойност (ДДС) за периода от 1 март 2014 г. до 31 декември 2016 г.
- 2 В резултат на тази данъчна проверка са установени допълнителни данъчни задължения за корпоративния данък и за ДДС. Дружество С. F. SRL подава

данъчна административна жалба срещу издадените от А. J. F. P. M. ревизионен акт и ревизионен доклад. Дружеството изтъква различни нарушения, допуснати по време на данъчната проверка, както във връзка с данъчното производство, така и с материалното данъчно право.

- 3 Административната жалба на дружество С. F. SRL е частично отхвърлена като неоснователна и частично уважена с налагане на задължение за повторно извършване на данъчната проверка на извършилия я орган. Дружество С. F. SRL подава пред Tribunalul Cluj (Окръжен съд, Клуж, Румъния) жалба за отмяна срещу частта от решението, с която се отхвърля административната жалба. На първо място, като се позовава на решение на Съда от 25 октомври 2011 г., Solvay/Комисия (C-109/10 P, EU:C:2011:686), дружество С. F. SRL иска отмяна на административните актове, издадени в резултат на данъчната проверка, с мотива че по време на административната фаза му е бил отказан достъп до цялата административна преписка.
- 4 Жалбоподателят твърди, че още в писмената фаза на предварителното административно производство е поискал от органите, които извършват данъчната проверка, да упражни правото си на достъп до цялата административна преписка. Искането е направено във връзка със спирането на данъчната проверка за срок 6 месеца, за да може да се извърши проверка от друг орган с данъчни контролни правомощия, а именно Direcția Regională Antifraudă O. (Регионална дирекция за борба с измамите на О., Румъния, наричана по-нататък „D. R. A. F. O.“), и за да се сезират съответните органи на наказателното преследване. Извършените от органите на наказателното преследване проверки приключват с постановяване на мярка за прекратяване. Освен това дружество С. F. SRL се позовава на извършването на някои процесуални нарушения.
- 5 Дружество С. F. SRL е обвинено и в сключване на фиктивни сделки във връзка с корпоративния данък и с ДДС. Според румънските данъчни органи търговските сделки, сключени между С. F. SRL и двама от неговите търговски партньора, са фиктивни, тъй като тези двама доставчици не са имали техническа и логистична възможност да предоставят въпросните услуги. Данъчните органи претендират, че дружество С. F. SRL трябва да носи отговорност за твърдяното неправомерно данъчно поведение на неговите доставчици.

Основни доводи на страните в главното производство

- 6 Що се отнася до достъпа до документите относно проверката, жалбоподателят твърди, че след възобновяването на данъчната проверка, дружество С. F. SRL изобщо не е било информирано за това по какъв начин извършената от другия контролен орган проверка е повлияла на данъчната проверка. Освен това жалбоподателят не е могъл да изтъкне надлежно констатираните от него процесуални нарушения, тъй като правото му на

достъп до административната преписка по данъчната проверка не е било дори формално обсъдено.

- 7 В писмената си защита А. J. F. P. M. се позова на факта, че е поучила от D.R.A.F.O. оригиналните счетоводни документи през 2013 г. и впоследствие ги е предала на Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Прокуратура на Районен съд Клуж, Румъния), която е повеждала разследване за извършване на престъпления против горското стопанство от страна на С. F. SRL. Посочва се също, че извършилият данъчната проверка екип е разгледал счетоводните документи на С. F. SRL в помещение на Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Прокуратура на Районен съд Клуж). А. J. F. P. M. твърди също, че правото на защита на дружество С. F. SRL е било спазено, тъй като законният представител на дружеството е бил поканен в седалището на данъчния орган, за да получи копие от административния акт, издаден в резултат на проверката.
- 8 Що се отнася до обвинението относно данъчното поведение на доставчиците, дружество С. F. SRL счита, позовавайки се на практиката на Съда на Европейския съюз относно така наречената „теория за невиновната страна“, че не може да носи отговорност за твърдяното неправомерно данъчно поведение на своите доставчици. Дружество С. F. SRL поддържа, че не може да бъде прието твърдението на органите, които извършват данъчната проверка, че фиктивният характер на въпросните сделки личи от факта, че дружеството не може да представи други удостоверителни документи, освен данъчните фактури, като се има предвид, че съгласно практиката на върховния правораздавателен орган на Румъния, Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, Румъния), единственият документ, който се изисква от румънската данъчна правна уредба за упражняване на правото на приспадане както на ДДС, така и на корпоративния данък, е данъчната фактура.
- 9 Дружество С. F. SRL оспорва и друго твърдение на извършилия данъчната проверка екип, а именно, че фиктивният характер сделките, разглеждани в настоящия случай, личи от факта, че въпросните дружества доставчици подлежат на облагане с корпоративен данък върху малките предприятия в размер на 3 % от оборота, а дружество С. F. SRL се облага с корпоративен данък в размер на 16 % от печалбата. Дружество С. F. SRL счита, че предвид практиката на Съда по дело WebMindLicenses (решение от 17 декември 2015 г., C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), не може да става дума за евентуална вреда, причинена на държавния бюджет, тъй като неговите доставчици просто са упражнили законното си право да изберат различен от избрания от С. F. SRL данъчен режим.
- 10 В писмената си защита данъчният орган възпроизвежда буквално акта от данъчната проверка. В него А. J. F. P. M. не се позова на практиката на Съда на Европейския съюз.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 11 Що се отнася до правния въпрос за достъпа до административната преписка, запитващата юрисдикция се позова на практиката на Съда относно принципа на зачитане на правото на защита, и по-специално на решения от 18 декември 2008 г., *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, т. 36), от 3 юли 2014 г., *Kamino Logistics* (C-129/13, EU:C:2014:2041, т. 73) и от 9 ноември 2017 г., *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843, т. 39).
- 12 Запитващата юрисдикция посочва, че след постановяване на решението по дело *Ispas*, румънският законодател не е предприел никакви стъпки, за да определи понятието „право на достъп до административната преписка“, и по-специално условията за упражняването му и най-вече санкцията, която трябва да наложи националният правораздавателен орган, ако счете, че това право е нарушено. Запитващата юрисдикция посочва също, че в румънското данъчно производство подаването на предварителна административна жалба не спира изпълнението, което ясно личи от текста на член 278, параграф 1 от Данъчно-процесуалния кодекс.
- 13 Предвид тези обстоятелства, запитващата юрисдикция изпитва сериозни съмнения относно начина, по който трябва да санкционира в националното производство издадения от А. J. F. P. M. административен акт в случай на нарушаване на правото на достъп до административната преписка. Освен това запитващата юрисдикция посочва, че практиката на националните съдилища относно санкцията за незачитане на правото на защита също е противоречива.
- 14 По делото *Ispas* Съдът не е бил призован да изясни каква е процесуалната санкция, която трябва да наложи националният съд, когато констатира, че правото на данъчнозадълженото лице на достъп до административната преписка е било нарушено. В заключение, запитващата юрисдикция иска да установи каква според Съда е санкцията, която трябва да се наложи в случай на незачитане на правото на защита на дружество, като жалбоподателя, в случаите, когато на това дружество не е било признато право на достъп до административната преписка с оглед на европейската правна уредба относно зачитането на правото на защита.
- 15 Вторият преюдициален въпрос се отнася до условията, при които може да бъде вменена — съгласно правото на Съюза — отговорност на дружество, като жалбоподателя, за твърдяното неправомерно поведение на неговите доставчици. Запитващата юрисдикция посочва, че в рамките на данъчната проверка А. J. F. P. M. не е твърдяла, че двете дружества, които предоставят услуги на дружество С. F. SRL, не са изпълнили задължения за деклариране, счетоводни задължения или задължения за плащане спрямо държавния бюджет, а че тези две дружества доставчици се ползват от данъчен режим, който, според А. J. F. P. M., е по-благоприятен от този, който се прилага към дружество С. F. SRL. Запитващата юрисдикция счита, че разлика в данъчния

режим на доставчика на услуга и данъчния режим на получателя на услуга, която се дължи единствено на упражняване на предвидена в закона възможност, не може да представлява данъчна измама. Следователно запитващата юрисдикция счита, че за целите на решаване на настоящия спор е особено полезно Съдът да тълкува така наречената „теория за невиновната страна“ в светлината на особеностите на настоящия случай и на предходната съдебна практика.

- 16 Що се отнася до съдебната практика, запитващата юрисдикция цитира решения на Европейския съд по правата на човека (решение на ЕСПЧ от 18 юни 2010 г., *Business Support Center* с/у България, жалба № 6689/03, т. 24 и решение на ЕСПЧ от 22 януари 2009 г., *Bulves AD Bulgaria*, жалба № 3991/03) и решения на Съда (решения от 21 февруари 2006 г., *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, от 21 декември 2011 г., *Cicala*, C-482/10, EU:C:2011:868, т. 17 — 19, от 6 септември 2012 г., *Gabor Toth*, C-324/11, EU:C:2012:549, от 13 февруари 2014 г., *Maks Pen EOOD*, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 31 и от 22 януари 2015 г., *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 52).
- 17 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения и относно удостоверителните документи, които извършилият данъчната проверка екип на А. Ж. Ф. Р. М. е поискал, за да обоснове правото на приспадане на корпоративния данък и на ДДС. Съгласно член 178, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност единственото формално изискване, което предвижда правната уредба на Съюза, е наличието на данъчна фактура. В практиката на Върховния съд на Румъния обаче се срещат решения по конкретни дела, съгласно които правото на приспадане на корпоративния данък се обуславя от представянето, наред с данъчна фактура, и на други удостоверителни документи. Ето защо запитващата юрисдикция счита, че и от тази гледна точка, за да може да реши спора, е необходимо да се направи тълкуване на принципа за предимство на съдържанието пред формата, което да отчита особеностите на настоящия случай.