

Дело C-146/21**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

3 март 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Curtea de Apel București (Апелативен съд, Букурещ, Румъния)

Дата на акта за преюдициално запитване:

9 декември 2020 г.

Жалбоподател:Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București -
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice**Отвeтници:**

VB

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București -
Serviciul Soluționare Contestații 1**Предмет на главното производство**

Жалба, подадена от жалбоподателя – ответник в първоинстанционното производство Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația sector 1 a finanțelor publice (Генерална регионална дирекция „Публични финанси на Букурещ“ — Администрация „Публични финанси“, сектор 1, Румъния) срещу ответника – жалбоподател в първоинстанционното производство VB и срещу ответника Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Serviciul soluționare contestații 1 (Генерална регионална дирекция „Публични финанси на Букурещ“ — Служба за разглеждане на жалби № 1, Румъния), срещу решението на Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ) за отмяна на някои данъчни административни актове в областта на ДДС.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

На основание член 267 ДФЕС се иска тълкуване на Директива 2006/112/ЕО и на принципа на данъчен неутралитет.

Преюдициален въпрос

Допускат ли Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет, при обстоятелства като тези по главното производство, национална правна уредба или данъчна практика, съгласно която механизмът за обратно начисляване (мерки за опростяване) — императивно предвиден за продажба на дървен материал, набелязан за сеч — не е приложим за подложено на проверка и регистрирано за целите на ДДС лице след тази проверка, тъй като подложеното на проверка лице не е подало заявление и не се е регистрирало за целите на ДДС преди осъществяването на сделки или към датата на надвишаване на тавана?

Релевантни разпоредби на правото на Съюза и релевантна съдебна практика

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по-специално член 9, параграф 1, член 193 и член 395, параграф 1

Решение за изпълнение на Съвета от 27 септември 2010 година за предоставяне на разрешение на Румъния да въведе специална мярка за дерогация от член 193 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (2010/583/ЕС)

Решение за изпълнение на Съвета от 15 ноември 2013 година за предоставяне на разрешение на Румъния да продължи да прилага специална мярка за дерогация от член 193 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (2013/676/ЕС)

Решение за изпълнение (ЕС) 2016/1206 на Съвета от 18 юли 2016 година за изменение на Решение за изпълнение 2013/676/ЕС за предоставяне на разрешение на Румъния да продължи да прилага специална мярка за дерогация от член 193 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност

Решения от 6 октомври 1982 г., CILFIT/Ministero della Sanità, 283/81, EU:C:1982:335, т. 21; от 9 септември 2015 г., Ferreira da Silva e Brito и др., C-160/14, EU:C:2015:565, т. 37 и 38; от 7 март 2018 г., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, т. 32 и 33; от 20 октомври 2016 г., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, т. 22 и 23; от 6 февруари 2014 г., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 59

Национални разпоредби, на които е направено позоваване

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011 (Закон № 571/2003 — Данъчен кодекс, в действащата редакция 2011 г.)

Член 134, *параграфи 2 и 3*, които установяват изискуемостта на данъка на датата, на която данъчният орган е оправомощен да изисква плащане от лицата — платци на данъка, т.е. на датата, на която лицето е длъжно да внесе данъка в държавния бюджет; *параграф 4*, съгласно който приложимият режим на данъчно облагане на облагаемите сделки е режимът, който е в сила към датата на възникване на данъчното събитие; и *параграф 6*, съгласно който чрез дерогация от параграф 4, за сделките, посочени в член 160, приложим е режимът, който е в сила към датата, на която данъкът стане изискуем.

Член 134¹, който предвижда, че данъчното събитие настъпва на датата на доставката на стоките или на датата на предоставянето на услугите.

Член 160, параграф 1, съгласно който, чрез дерогация от разпоредбите на член 150, параграф 1, в случай на облагаеми сделки, платец на данъка е получателят по сделките, посочени в параграф 2, при условие че както доставчикът, така и получателят са регистрирани за целите на ДДС; член 160, параграф 2, буква b), който предвижда, че обратното начисляване се прилага, наред с другото, към доставката на дървесина и дървен материал.

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (Декрет-закон № 44/2008 за регламентиране на упражняването на стопанска дейност от оправомощени физически лица, индивидуални предприятия и семейни предприятия), който в член 6, параграф 1 предвижда, че всяка стопанска дейност, извършвана на постоянна, случайна или временна основа в Румъния от оправомощени физически лица, индивидуални и семейни предприятия, трябва да бъде регистрирана и разрешена в съответствие с разпоредбите на горепосочения декрет-закон.

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Постановление № 44/2004 на правителството от 22 януари 2004 г. за приемане на правилник за прилагането на Закон № 571/2003 за установяване на Данъчния кодекс), което в точка 62, параграф 2, буква а) предвижда, че в случай че данъчнозадълженото лице е достигнало или надвишило тавана за освобождаване и не е поискало регистрация, данъчните органи изискват плащането на данъка, който данъчнозадълженото лице е трябвало да събира в периода между датата, на която е трябвало да поиска регистрация, и датата, на която е установено неспазването на законовите разпоредби, и

едновременно с това данъчните органи извършват служебна регистрация на съответното данъчнозадължено лице.

Кратко представяне на фактите и главното производство

- 1 Ответникът – жалбоподател в първоинстанционното производство VB е собственик на залесени земи, които в периода 2011—2017 г. са били експлоатирани въз основа на сключен с няколко дружества договор за продажба на дървен материал, набелязан за сеч.
- 2 В периода от 5 декември 2017 г. до 2 февруари 2018 г. е извършена данъчна проверка с цел установяване на данъчните задължения за периода 1 октомври 2011 г.—30 септември 2017 г.
- 3 Данъчните инспектори проверяват продажбите на дървен материал, набелязан за сеч, и установяват, че през септември 2011 г. оборотът на жалбоподателя в първоинстанционното производство надвишава специалния таван за освобождаване за малките предприятия в размер на 119 000 RON (румънски леи), предвиден в член 152, параграф 1 от Данъчния кодекс, съгласно който VB е трябвало да се регистрира за целите на ДДС в 10-дневен срок, считано от края на септември 2011 г., и да стане данъчнозадължено лице по ДДС, считано от 1 ноември 2011 г.
- 4 Тъй като VB е пропуснало да се регистрира за целите на ДДС, данъчните инспектори преизчисляват със задна дата дължимия ДДС, считано от ноември 2011 г., чрез прилагане на метода на отделяне на процент, като се основават на хипотезата, че продажната цена включва и ДДС. Данъчните инспектори също така задължават VB да се регистрира за целите на ДДС и да подаде декларация № 70; VB извършва това на 20 ноември 2017 г. в рамките на предоставения 10-дневен срок.
- 5 При това положение въз основа на доклада от данъчната ревизия и чрез акта за установяване на данъчни задължения от 16 февруари 2018 г. е изчислен ДДС, отнасящ се до всички продажби след надвишаването от страна на VB на тавана от 119 000 RON, без да се прилагат мерките за обратно начисляване, така че допълнително събраният ДДС е определен в размер на 196 634 RON.
- 6 VB оспорва акта за установяване на данъчни задължения, като по същество твърди, че за продажбите на дървен материал, набелязан за сеч, се прилага механизмът на обратно начисляване, като прилагането му не зависи от наличието на идентификационен номер по ДДС на доставчика, като се има предвид, че в този смисъл от съществено значение е и двете страни да са данъчнозадължени лица, независимо дали са изпълнили задължението за регистрация за целите на ДДС или не.

- 7 Посочената жалба е отхвърлена на 12 юли 2018 г. с мотива, че за прилагането на обратното начисляване задължително условие е както доставчикът, така и получателят да са регистрирани за целите на ДДС.
- 8 В този контекст VB предявява иск пред Tribunalul București, с който иска отмяна на акта за установяване на данъчни задължения и на решението по жалбата. На 24 юни 2019 г. искът е уважен и двата обжалвани акта са отменени; VB е освободено от задължението за плащане на сумата от 196 634 RON, както и на съответните лихви и санкции.
- 9 Tribunalul București приема, че съгласно практиката на Съда регистрацията за целите на ДДС е просто формално изискване, което не засяга същността на правото на жалбоподателя в първоинстанционното производство, и че когато няма никакви конкретни данни за избягване на плащането на данъци, не може да се откаже правото да се приложат механизмите, установени от законодателството на Съюза. Следователно при липсата на подозрения за избягване на плащането на данъци данъчният орган не може да се противопостави на прилагането на механизма на обратното начисляване.
- 10 От систематичното тълкуване на разпоредбите на член 160 от Данъчния кодекс от 2003 г. и на точка 62, параграф 2, буква а) от правилата за прилагане на Данъчния кодекс следва, че когато установи, че данъчнозадължено лице е достигнало или надвишило тавана за освобождаване и не е поискало регистрация за целите на ДДС, данъчният орган е длъжен да счита данъкоплатеца за регистриран за целите на ДДС и да приложи системата на обратно начисляване, уредена в член 160 от Данъчния кодекс. Следователно данъчният орган е действал незаконосъобразно, когато е установил, че системата на обратно начисляване не се прилага.
- 11 На 5 септември 2019 г. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice подава жалба срещу това решение пред запитващата юрисдикция.

Основни доводи на страните в главното производство

- 12 Жалбоподателят твърди, че обжалваното решение е неправилно, тъй като VB не само не се е регистрирало за целите на ДДС, но дори не е предприело никакви правни действия за вписване в търговския регистър и пред компетентните данъчни органи във връзка с извършваната стопанска дейност, по никакъв начин не е декларирало получените приходи и не е внесло в държавния бюджет никакви данъци, такси или вноски.
- 13 VB иска от Curtea de Apel București да отправи преюдициално запитване за тълкуване на Директива 2006/112 и на принципа на данъчен неутралитет.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 14 Запитващата юрисдикция отбелязва, че по настоящото дело трябва да бъде постановено решение, което по смисъла на член 267 ДФЕС не подлежи на обжалване по съдебен ред съгласно националното право.
- 15 След като посочва практиката на Съда относно принципа на данъчния неутралитет и последиците от неизпълнението на формално изискване от страна на данъчнозадължените лица, запитващата юрисдикция отбелязва, че поставеният въпрос се отнася до приложимостта на обратното начисляване по отношение на сделки с дървен материал, набелязан за сеч, при липсата на регистрационен номер за целите на ДДС, като се има предвид, че Румъния е получила дерогация за прилагането на този механизъм за опростяване, благодарение на редица решения на Съвета.
- 16 Запитващата юрисдикция припомня, че освен общото правило за събиране на ДДС за всеки етап от дистрибуторската верига, законодателят на Съюза е предвидил механизъм за дерогация за събиране на данъка, а именно обратното начисляване, което представлява метод за опростяване, тъй като не се извършва действително плащане на ДДС между доставчика и получателя на стоки/услуги, като се има предвид, че последният е субектът, който трябва да плати начисления данък за извършените сделки. Освен това получателят същевременно има право да приспадне този данък. Следователно този механизъм предполага, че за сделките между данъчнозадължени лица, ДДС в действителност не се събира, така че при последната продажба/услуга, извършена на крайния потребител, се счита, че свързаният с цялата продажна стойност на крайния потребител ДДС е внесен в държавния бюджет.
- 17 Според запитващата юрисдикция дори VB да е било регистрирано за целите на ДДС при надвишаването на тавана за освобождаване, предвиден в Данъчния кодекс, то не би било задължено да събира ДДС, тъй като това е задължение на купувачите на дървения материал, като се има предвид, че за осъществените от VB продажби на дървен материал се прилага механизмът на обратно начисляване.
- 18 Принципът на данъчен неутралитет обаче забранява икономическите оператори, които упражняват една и съща дейност, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС, а общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет на всички икономически дейности, що се отнася до данъчното задължение.
- 19 Curtea de Apel отбелязва, че в практиката на Съда, която разглежда проблема за значението на идентификационния номер по ДДС, е прието, че той не може да представлява съществено изискване за прилагането на режима на ДДС.

- 20 Според тази юрисдикция, макар законодателството на Съюза и практиката на Съда да дават възможност на държавите членки, при спазване на принципа на пропорционалност, да предприемат мерки за правилно събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на плащане на данъци, положение като това на румънските данъчни органи би могло да засегне неблагоприятно и получателя на доставките на стоки или услуги, тъй като след данъчната проверка и регистрацията му за целите на ДДС, лицето, което се счита, че дължи ДДС със задна дата, не може да издаде фактури с обратно начисляване на своите купувачи, а само в режим на обикновено данъчно облагане, като се има предвид, че последните нямат право да приспадат този данък, тъй като по отношение на момента на данъчното събитие, ДДС не е бил фактуриран правилно.
- 21 Задължението за спазване на режима на обратно начисляване като съществено изискване при упражняването на правото на приспадане вече е установено в решението на Съда по дело Fatorie (C-424/12).
- 22 Следователно възниква въпросът за съвместимостта с Директива 2006/112 и принципа на неутралитет на данъчните разпоредби, съгласно които механизмът на обратно начисляване, предвиден императивно за продажба на дървен материал, набелязан за сеч, не е приложим за подложено на проверка и регистрирано за целите на ДДС лице след тази проверка, тъй като подложеното на проверка лице не е поискало и не е направило регистрация за целите на ДДС преди осъществяването на сделките или към датата на надвишаване на тавана.