

Дело C-519/21

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване:

24 август 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Curtea de Apel Cluj (Румъния)

Дата на акта за преюдициално запитване:

28 юни 2021 г.

Жалбоподател:

ASA

Отвeтник:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj

Адресати на иск за гаранция:

BP

MB

Предмет на главното производство

Обжалване по съдебен ред, което има за цел отмяна на ревизионен акт за ДДС, издаден след установяване на продажба на недвижими имоти от физически лица.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на някои разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ДДС) и на принципите на пропорционалност, на неутралитет на ДДС и на правна сигурност.

Преюдициални въпроси

Може ли Директивата за ДДС 2006/[1]12 като цяло, и по-конкретно членове 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 и 78 да се тълкуват в специфичен контекст като този по главното производство, в смисъл [че]:

– по отношение на настъпването на данъчното събитие при облагаеми сделки за продажба на недвижими имоти и по отношение на метода на определяне на съответната данъчна основа, качество на данъчнозадължено лице имат и физическите лица, които са страни по договор за съдружие без юридическа правосубектност, [склучен] с данъчнозадълженото лице — платец на данъка за извършените доставки, който то е трябвало да начисли, като се има предвид, че договорът за съдружие не е бил регистриран пред данъчните органи преди започването на дейността, но е бил представен на последните преди издаването на данъчните административни актове?

2) Може ли Директивата за ДДС 2006/112 като цяло, и по-конкретно член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 179, както и принципът на пропорционалност и принципът на неутралитет да се тълкуват в специфичен контекст като този по главното производство, в смисъл че:

а) на данъчнозадълженото лице може да се предостави право на приспадане, когато то не е платец на данъка, нито е платило *лично ДДС по получени доставки* на стоки и услуги, използвани в рамките на облагаеми сделки, и когато ДДС се дължи или е платен по получени доставки от физически лица, за които не е установено качеството на данъчнозадължени лица, но които са страни по договор за съдружие без юридическа правосубектност, [склучен] с данъчнозадълженото лице — платец на данъка за извършените доставки, който то е трябвало да начисли, като се има предвид, че договорът за съдружие не е бил регистриран пред данъчните органи преди започването на дейността[;]

б) на данъчнозадълженото лице може да се предостави право на приспадане в специфичен контекст като този по главното производство, когато то *не* е платец на данъка, нито е платило *лично ДДС по получени доставки* на стоки и услуги, използвани в рамките на облагаеми сделки, и когато ДДС се дължи или е платен по получени доставки от физическо лице, *за което е установено качеството на данъчнозадължено лице*, което е страна по договор за съдружие без юридическа правосубектност, и което заедно с данъчнозадълженото лице също възнамерява да упражни или е могло да упражни правото си на приспадане, а последните са длъжни да платят данъка върху извършените от тях доставки, който е трябвало да начислят, като се има предвид, че договорът за съдружие не е бил регистриран пред данъчните органи преди започването на дейността?

3) При отрицателен отговор и/или с оглед и на принципа на правна сигурност:

Допустимо ли е да се предяви искане от данъчнозадълженото лице, което е длъжно да плати ДДС и съответните прилежащи разходи, срещу *физически лица, за които не е установено качеството на данъчнозадължени лица* и които са страни по договор за съдружие без юридическа правосубектност, [склучен] с данъчнозадълженото лице — платец на данъка за извършените доставки, който то е трябвало да начисли, като се има предвид, че договорът за съдружие не е бил регистриран пред данъчните органи преди започването на дейността, *за да получи частта [от данъка], предвидена за разпределение на печалбата, която се полага на горепосочените лица въз основа на договора за съдружие във връзка със задължението на данъчнозадълженото лице за плащане на ДДС и на съответните прилежащи разходи?*

Разпоредби на правото на Съюза и практика на Съда, на които е направено позоваване

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 година (ОВ L 10, 2010 г., стр. 14) (наричана по-нататък „Директива 2006/112“), и по-специално членове 2, 9, 11, 12, 14, 62, 63, 65, 73, 78, 167, 168, 178, 179, и 213.

Решения на Съда, C-368/09, Pannon Gép Centrum; C-280/10, Polski Trawertyn; C-85/11, Комисия/Ирландия; C-324/11, Toth; C-271/12, Petroma Transport и др.; C-424/12, Fatorie; C-183/14, Salomie и Oltean и C-664/16, Vădan

Национални разпоредби, на които е направено позоваване

1. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс), обнародван в Monitorul Oficial, № 927 от 23 декември 2003 г., с последващи изменения и допълнения, в редакцията, която е в сила в релевантния период (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“).

„**Член 86** — Правила относно съдружията без юридическа правосубектност

[...]

(2) В рамките на всяко съдружие без юридическа правосубектност, учредено съгласно закона, съдружниците са длъжни при започване на дейността да сключват договори за съдружие в писмена форма, съдържащи по-специално данни относно:

- a) договарящите страни;
- b) областта на дейност и седалището на съдружието;
- c) вноската на съдружниците под формата на активи и права;
- d) процентът дялово участие на всеки от съдружниците в приходите или загубите на съдружието, пропорционално на вноската на всеки от тях;
- e) назначаването на съдружник, отговорен за изпълнението на задълженията на съдружието към публичните органи;
- f) условията за прекратяване на съдружието. Вноските на съдружниците, предвидени в договора за съдружие, не се считат за доходи за съдружието. Договорът за съдружие се регистрира пред компетентния данъчен орган в срок от 15 дни, считано от датата на сключването му. Данъчният орган има право да откаже регистрацията на договорите, ако те не съдържат необходимите данни съгласно настоящия параграф.

[...]

(5) Годишните приходи/загуби, реализирани в рамките на съдружието, се разпределят между съдружниците пропорционално на процента участие, съответстващ на размера на вноската, в съответствие с договора за съдружие.

(6) Данъчното третиране на доходите, реализирани от съдружието в случаи, различни от сдружаването с юридическо лице, се определя по същия начин, както за категорията доходи, в която са класирани.

(7) Печалбите/доходите, които се полагат на физическо лице, произтичащи от съдружие с румънско юридическо лице, микропредприятие без правосубектност, определени в съответствие с правилата, установени в дял IV, се приравняват за целите на данъчното облагане на физическото лице на доходи от самостоятелна дейност, от които се приспадат задължителните вноски, за да се получи нетният доход.

[...]

Дял VI — Данък върху добавената стойност

Член 125

Данъкът върху добавената стойност е косвен данък, дължим на държавния бюджет, който се събира съгласно разпоредбите на настоящия дял.

Член 125¹:

(1) За целите на настоящия дял използваните термини и изрази имат следното значение:

[...]

5. „данъчна основа“ е стойността на насрещната престация за облагаема доставка на стоки или услуги, облагаем внос или облагаемо вътреобщностно придобиване, определена в съответствие с глава VII;

[...]

18. „данъчнозадължено лице“ е лице по смисъла на член 127, параграф 1. То е физическо лице, група лица, публична институция, юридическо лице, както и всяка структура, която има право да осъществява икономическа дейност;

[...]

20. „данъчно незадължено лице“ е лице, което не отговаря на условията по член 127, параграф 1, за да може да се счита за данъчнозадължено лице;

[...]

Член 126 — Облагаеми сделки

(1) За целите на облагането с данъка облагаеми сделки в Румъния са тези, които отговарят на следните кумулативни условия:

- a) сделките, които по смисъла на членове 128—130 представляват или са приравнени на възмездна доставка на стоки или на услуги, подлежаща на облагане с ДДС;
- b) за място на доставката на стоките или на услугите се счита Румъния в съответствие с разпоредбите на членове 132 и 133;
- c) доставката на стоки или на услуги е осъществена от данъчнозадължено лице по смисъла на член 127, параграф 1, което действа в това си качество;
- d) доставката на стоките или на услугите е свързана с една от икономическите дейности, предвидени в член 127, параграф 2;

[...]

Член 127 — Данъчнозадължени лица и икономическа дейност

(1) Данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност от вида на посочените в параграф 2, като мястото, целта или резултата на тази дейност са без значение.

(2) По смисъла на настоящия дял икономическите дейности включват дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, както и свободните професии или приравнените на тях професии. Експлоатацията на материална или нематериална вещ с цел получаване на редовен доход от нея се счита по-специално за икономическа дейност.

[...]

(8) При условията и в границите, предвидени в разпоредбите, група от юридически независими данъчнозадължени лица, установени в Румъния, които поддържат близки отношения помежду си от организационна, финансова и икономическа гледна точка, се счита за едно-единствено данъчнозадължено лице.

(9) Съдружникът или партньорът в съдружие или организация без юридическа правосубектност се счита за отделно данъчнозадължено лице за икономическите дейности, които не се извършват от името на това съдружие или организация.

(10) Съдружията с дялово участие не представляват отделно данъчнозадължено лице. Съдружията от вида съвместно предприятие, консорциум или други форми на съдружие с търговска цел, които нямат юридическа правосубектност и са учредени в съответствие със закона, се считат за съдружия с дялово участие.

[...]

Член 128 — Доставка на стоки

(1) „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореджане с материална вещ като собственик.

(2) Счита се, че данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другото като посредник при доставка на стоки, е закупило и продало тези стоки в лично качество при условията, предвидени в закона.

[...]

Член 134 — Данъчно събитие и изискуемост — Определения

(1) „Данъчно събитие“ е събитието, с чието настъпване са изпълнени законовите условия за изискуемост на данъка.

(2) „Изискуемост на данъка“ е налице на датата, от която по силата на закона данъчният орган има право да иска плащане от данъчнозадължените лица, дори ако плащането може да бъде отложено.

(3) „Изискуемост на плащането на данъка“ е налице на датата, на която данъчнозадълженото лице е длъжно да внесе данъка в бюджета в съответствие с член 157, параграф 1. Тази дата определя и момента, от който се дължат лихви за забава поради неплащане на данъка.

[...]

Член 134¹ — Данъчно събитие при доставка на стоки и услуги

(1) Данъчното събитие настъпва на датата на доставката на стоките или услугите, освен ако в настоящата глава не е предвидено друго.

[...]

(3) По отношение на продажбата на недвижими имоти данъчното събитие настъпва в момента, в който са изпълнени законовите изисквания за прехвърляне на собствеността от продавача на купувача.

[...]

Член 134² — Изискуемост при доставка на стоки и услуги

(1) Данъкът става изискуем на датата на настъпване на данъчното събитие.

(2) Независимо от параграф 1, данъкът става изискуем:

a) на датата на издаване на фактура, преди датата на настъпване на данъчното събитие;

b) на датата на получаване на авансовото плащане — за авансите, платени преди датата на настъпване на данъчното събитие. Изключение от тези разпоредби са авансовите плащания, получени за плащането на вноса и данъка върху добавената стойност при внос, както и получените авансови плащания за освободени или необлагаеми сделки. Авансовите плащания съответстват на пълното или частично плащане на насрещната престация за стоките и услугите, извършено преди датата на доставка на стоките или услугите;

[...]

Член 137 — Данъчна основа при доставка на стоки и услуги на територията на страната

(1) Данъчната основа за данъка се състои:

a) що се отнася до доставката на стоки и услуги, различни от посочените в букви b) и c) — от всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу

доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

[...]

(2) Данъчната основа включва следните елементи:

a) данъците и таксите, освен ако със закон не е предвидено друго, с изключение на данъка върху добавената стойност;

b) съпътстващите разходи, начислени от доставчика на клиента, като разходи за комисиона, опаковка, транспорт, застраховане. Съпътстващи разходи са и разходите, фактурирани от доставчика на клиента, които са предмет на отделно споразумение и са свързани със съответната доставка на стоки или услуги.

[...]

Член 145 — Обхват на правото на приспадане

(1) Правото на приспадане възниква по времето, когато данъкът стане изискуем.

(2) Всяко данъчнозадължено лице има правото да приспадне данъка за покупките, ако те са предназначени да бъдат използвани за следните сделки:

a) облагаеми сделки;

[...]

(4) При условията, установени от разпоредбите, правото на приспадане на данъка върху покупките, извършени от данъчнозадължено лице преди регистрацията му по ДДС, се признава в съответствие с член 153.

Член 146 — Условия за упражняване правото на приспадане

(1) За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

a) за дължимия или платен данък за стоките или услугите, които са били или следва да му бъдат доставени, да притежава фактура, която да съдържа данните по член 155, параграф 5;

b) за данъка върху стоките или услугите, които са били или следва да му бъдат доставени, но за които данъчнозадълженото лице е платец на данъка, съгласно член 150, параграф 1, букви b)–g):

1. да притежава фактура, съдържаща информацията по член 155, параграф 5 или документите, посочени в член 155¹, параграф 1; и

2. да осчетоводи данъка като събран данък в данъчната декларация за данъчния период, през който данъкът става изискуем;

[...]

Член 147¹ — Право на приспадане, упражнено в данъчната декларация

(1) Всяко данъчнозадължено лице, регистрирано за целите на ДДС в съответствие с член 153, има право да приспадне от общата стойност на събрания данък за даден данъчен период общата стойност на данъка, за който по време на същия данъчен период е възникнало и може да бъде упражнено правото на приспадане в съответствие с членове 145—147.

(2) Когато не са изпълнени условията и формалностите за упражняване на правото на приспадане за декларирания данъчен период или в случай че не са получени оправдателните документи за данъка, предвидени в член 146, данъчнозадълженото лице може да упражни правото на приспадане в ДДС декларацията за данъчния период, през който тези условия и формалности са изпълнени или в последваща декларация, но за не повече от 5 поредни години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на правото на приспадане.

(3) Условията, необходими за прилагането на разпоредбите на параграф 2, подлежат на регулиране, когато правото на приспадане е упражнено повече от 3 последователни години след годината, в която е възникнало това право.

(4) Правото на приспадане се упражнява и при липса на събран данък или когато подлежащият на приспадане данък е по-висок от събрания за данъчния период, посочен в параграфи 1 и 2.

[...]

Член 153 — Регистрация на данъчнозадължени лица по ДДС

(1) Данъчнозадължено лице, установено в Румъния в съответствие с член 125¹, параграф 2, буква b), което извършва или смята да извършва икономическа дейност, включваща облагаеми и/или освободени от данък върху добавената стойност сделки с право на приспадане, е длъжно да поиска регистрация по ДДС от компетентния данъчен орган [...].

[...]

(6) Компетентните данъчни органи регистрират по ДДС съгласно настоящата разпоредба всяко лице, което по силата на разпоредбите на настоящия дял е длъжно да поиска регистрация въз основа на параграфи 1, 2, 4 или 5.

(7) В случай че лице, което е длъжно да се регистрира съгласно параграфи 1, 2, 4 или 5, не направи искане за регистрация, компетентните данъчни органи регистрират служебно това лице по ДДС.

[...]

Член 156 — Регистриране на сделките

(1) Установените в Румъния данъчнозадължени лица трябва да поддържат точна и пълна регистрация на всички сделки, извършвани в рамките на тяхната икономическа дейност.

[...]

(5) За съдружията с дялово участие, които не са данъчнозадължени лица, предвидените в закона права и задължения във връзка с данъка се отнасят за съдружника, който регистрира приходите и разходите съгласно сключения между страните договор“.

2. Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii [nr.] 571/2003 privind Codul fiscal (Правителствено постановление № 44/2004 за одобряване на методологични правила за прилагане на Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс), обнародвано в *Monitorul Oficial al României*, част I, № 112 от 6 февруари 2004 г. с последващи изменения и допълнения в редакцията му, която е в сила в релевантния период.

„Правила за прилагане на член 86, параграф 2 от Данъчния кодекс

Точка 184 Съдружията без юридическа правосубектност, чието учредяване и функциониране се уреждат от специални разпоредби, т.е. семейни сдружения, поликлиники, групови лекарски практики, лекарски дружества, групови правни кантори, адвокатски дружества, групови нотариални кантори, съдружия с дялово участие, учредени в съответствие със закона, както и всички съдружия без юридическа правосубектност, създадени съгласно Codul civil (Гражданския кодекс), са задължени да сключат и регистрират договор за съдружие“.

Точка 45 за прилагане на член 145 от Данъчния кодекс

„(1) Съгласно член 145, параграф 4 от Данъчния кодекс всяко данъчнозадължено лице има право да приспадне данъка от момента, в който това лице възнамерява да извършва икономическа дейност [...]. Намерението на данъчнозадълженото лице трябва да се преценява въз основа на обективни обстоятелства като факта, че то започва да прави разходи и/или извършва необходимите предварителни инвестиции за започването на тази икономическа дейност. [...]

(2) За упражняването на правото на приспадане, посочено в параграф 1, трябва да бъдат изпълнени следните условия:

- a) стоките са предназначени да бъдат използвани за сделки, които дават право на приспадане;
- b) данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура или друг установен от закона документ, удостоверяващ размера на данъка върху добавената стойност за закупените стоки.
- c) периодът, предвиден в член 147¹, параграф 2 от Данъчния кодекс, не следва да се превишава.

Точка 46 за прилагане на член 146 от Данъчния кодекс

(1) Приспадането на данъка се извършва само въз основа на оригинала на документите, посочени в член 146, параграф 1 от Данъчния кодекс, или с други документи, които съдържат най-малко данните, предвидени в член 155, параграф 5 от Данъчния кодекс, с изключение на опростените фактури, предвидени в точка 78. [...]

Точка 48 за прилагане на член 147¹ от Данъчния кодекс

Съгласно член 147¹, параграф 3 от Данъчния кодекс данъчнозадълженото лице иска приспадането с препоръчано писмо, придружено от оригиналите на фактурите или други оправдателни документи за правото на приспадане, от компетентните данъчни органи, които отговарят на искането в срок от 30 работни дни, считано от датата на препоръчаното писмо. Данъчнозадълженото лице упражнява правото си на приспадане в данъчната декларация по член 156² от Данъчния кодекс за данъчния период, през който това лице е получило разрешение от компетентния данъчен орган да приспадне данъка.

[...]

Точка 66 за прилагане на член 153 от Данъчния кодекс

(1) Когато дадено лице е задължено да поиска регистрация при условията, предвидени в член 153, параграфи 1, 2, 5 или 7 от Данъчния кодекс, регистрацията на това лице се счита за валидна:

[...]

d) от първия ден на месеца, следващ този на уведомяването на данъчнозадълженото лице за административния акт за регистрация, в случая по член 153, параграф 7 от Данъчния кодекс.

[...]

(2) Съгласно член 153, параграф 1 от Данъчния кодекс се счита, че икономическата дейност е започнала от момента, в който лицето възнамерява да упражнява такава дейност. Намерението на лицето трябва да се преценява въз основа на обективни обстоятелства като например факта, че то е започнало да прави разходи и/или да извършва необходимите предварителни инвестиции за започването на икономическата дейност.

[...]

3. Codul de procedură fiscală, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (Данъчен процесуален кодекс, Правителствено постановление № 92/2003), обнародван в Monitorul Oficial, № 513 от 31 юли 2007 г., в редакцията, която е в сила в релевантния период

„[...]

Член 17 — Субекти на данъчноправните отношения

[...]

(2) Данъкоплатец е всяко физическо или юридическо лице или всяко друго образувание без юридическа правосубектност, задължено да плаща данъци, такси, вноски и други суми, дължими в общия консолидиран бюджет, при предвидените в закона условия.

[...]

Член 91 — Предмет, срок и момент, от който започва да тече давностният срок на правото за установяване на данъчни задължения

(1) Правото на данъчния орган да установява данъчни задължения се погасява в срок от 5 години, освен ако в закона не е предвидено друго.

(2) Давностният срок, предвиден в параграф 1, започва да тече от 1 януари на годината, следваща годината, в която е възникнало данъчното задължение в съответствие с член 23, освен ако в закона не е предвидено друго.

(3) Правото за установяване на данъчни задължения се погасява в срок от 10 години, ако те са свързани с престъпно поведение.

(4) Срокът, посочен в параграф 3, започва да тече от датата, на която е извършено деянието, съставляващо престъпление, санкционирано като такова с влязла в сила присъда“.

4. Codul civil (Граждански кодекс) от 26 ноември 1864 г., обнародван в Monitorul Oficial, № 271/04.12.1864 г., в редакцията, която е в сила в релевантния период — член 1171, член 1173, първа алинея, член 1174, член 1175 (публичен акт), член 1294 (продажба), член 1532 и член 1546 (мандат)

5. Codul de procedură civilă (Граждански процесуален кодекс), обнародван в Monitorul Oficial, № 45 от 24 февруари 1948 г.:

„[...]

Член 60

(1) Страната може да привлече като гарант друго лице, срещу което би могла да предяви иск, ако искът за гаранция или искането за обезщетение за вреди са неуспешни.

[...]“.

Кратко представяне на фактите и главното производство

- 1 На 14 ноември 2006 г. жалбоподателят заедно със сестра си РР — собственици на равни дялове в размер на $\frac{1}{2}$ от парцел с площ от 5448 m², сключват договор за съдружие със съдружниците ВР и МВ — физически лица, за построяването на сграден комплекс, състоящ се от предназначени за продажба апартаменти.
- 2 Договорът за съдружие предвижда, че двамата собственици ще участват като предоставят земята, докато съдружниците ВР и МВ ще предоставят строителните материали и ще поемат разходите за строителството. Освен това решенията, свързани с проектирането, с получаването на разрешенията и всички необходими административни документи за извършването на всички формалности и процедури за вписване на сградата и на включените в нея апартаменти в кадастъра, с продажбата на физически или юридически лица на апартаментите на съсобствениците, които ще бъдат построени, ще бъдат взимани с общото съгласие от четиримата съдружници. Възстановяването на инвестициите ще се извърши с продажбата на апартаментите и всяка получена сума ще бъде разпределяна в размер на 40 % на жалбоподателя и на РР за възстановяване на стойността на земята и в размер на 60 % на ВР и МВ за разходите, свързани със строителството на сградите. След възстановяване на стойността на инвестициите печалбата ще се разпределя пропорционално въз основа на дяловото участие на всеки от съдружниците, а именно: жалбоподателят и РР — всеки по 16,67 %, ВР — 33 % и МВ — 33 %. Страните не определят управляващ съдружник и не регистрират договора за съдружие пред данъчните органи преди започване на дейността.
- 3 Върху земята е построен комплекс от 8 сгради с 56 апартамента. За строителството на сградния комплекс са закупени стоки и услуги, издадени са данъчни фактури на името на съдружниците ВР, МВ и РР. Жалбоподателят представя фактури за електроенергийни услуги, издадени на негово име и платени от ВР.

- 4 След извършена от представителите на ответника данъчна ревизия проверяващите органи установяват, че са продадени 53 апартамента, от които 13 апартамента изцяло собственост на жалбоподателя и продадени от негово име, 14 апартамента изцяло собственост на РР и продадени от нейно име, и 26 апартамента със собственост на жалбоподателя и РР с дял $\frac{1}{2}$ всеки, продадени от двамата. В договорите за покупко-продажба, сключени с нотариална заверка пред нотариус, като собственици на продадените апартаменти фигурират само жалбоподателят и РР. В тези договори обаче не се посочват, що се отнася до договора за съдружие, съдружниците ВР и МР, нито ДДС. Уточнено е обаче, че декларираната продажна цена е реалната цена, определена е по взаимно съгласие на договарящите се страни и е получена изцяло от продавачите преди подписването на договора.
- 5 Проверяващите органи приемат, че продажбата на апартаментите представлява облагаема сделка и тъй като част от продадените стоки са със собственост, при определянето на прага на ДДС се приема, че тази дейност се извършва от данъчнозадължено лице под формата на съдружие с търговска цел без юридическа правосубектност, в съответствие с разпоредбите на член 125¹, параграф 1, точка 18 от Данъчния кодекс. Установено е, че доходите на жалбоподателя и на съдружника РР са надвишили тавана за освобождаване от ДДС и се приема, че от 1 юли 2008 г. жалбоподателят е трябвало да бъде регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС.
- 6 Въз основа на ревизионния доклад е установено, че за продажбите на апартаменти, сключени след 1 юли 2008 г., жалбоподателят е получил сумата от 2 827 830 RON (румънски леи). С ревизионния акт от 2011 г. на жалбоподателя е наложено данъчно задължение в общ размер на **1 019 556 RON**, състоящо се от: а) **537 287 RON** за ДДС, б) **401 676 RON** за лихви за ДДС и в) **80 593 RON** за лихви за забава във връзка с ДДС. На сестрата на жалбоподателя, съдружник РР, също е издаден ревизионен акт, който е предмет на друго съдебно обжалване.
- 7 Жалбоподателят подава жалба по административен ред срещу ревизионния акт от 2011 г., а след като жалбата му е отхвърлена, инициира производство пред административния съд. Срещу ревизионния акт жалбоподателят повдига оплаквания по същество, свързани по-специално с качеството му на данъчнозадължено лице, както и оплаквания във връзка с метода за изчисляване на дължимия ДДС, с правото на приспадане и с пропорционалността на допълнителните данъчни задължения. Жалбоподателят също така предявява иск за гаранция срещу съдружниците ВР и МВ, с който иска, ако се потвърди наличието спрямо него на данъчното задължение, установено с ревизионния акт, лицата, срещу които е подал иска за гаранция, да му заплатят сумата от 679 703,99 RON, съответстваща на $\frac{2}{3}$ от размера на последното.

- 8 Понастоящем делото се намира в третия етап от производството, след като постановеното в първоинстанционното производство решение е обжалвано пред Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, Румъния; наричан по-нататък „Înalta Curte de Casație și Justiție“ или „Înalta Curte“), който уважава жалбата, отменя обжалваното съдебно решение и връща делото два пъти за ново разглеждане. По-голямата част от оплакванията на жалбоподателя, включително тези относно качеството му на данъчнозадължено лице, са окончателно уважени с решение.
- 9 Понастоящем, съгласно разпоредбите на Înalta Curte, запитващата юрисдикция трябва да се произнесе по същество по иска за гаранция, да преразгледа правото на жалбоподателя да приспадне ДДС и да изясни релевантността на договора за съдружие в това отношение. Înalta Curte de Casație și Justiție приема, че съдът, който разглежда делото по същество, е допуснал грешка, като е разгледал предмета на иска за гаранция, след като жалбоподателят се е позовал на наличието на задължение за обезщетяване, като се има предвид, че лицата, срещу които е подаден иск за гаранция, са получили $\frac{2}{3}$ от приходите от извършваната дейност, докато в рамките на иска за гаранция жалбоподателят не се е позовал на наличието на задължение за двете лица, срещу които е подаден иск за гаранция, към данъчния орган — задължение, което би довело до намаляване на размера на дължимия от жалбоподателя данък, установен с обжалвания ревизионен акт.

Основни доводи на страните в главното производство

- 10 Що се отнася до иска за гаранция, жалбоподателят твърди по същество, че е представил договора за съдружие на данъчните органи при започване на данъчната ревизия и че макар съдружниците ВР и МВ да са водели счетоводството, да са сключвали договори с купувачите, да са се занимавали с популяризирането и рекламата и да са получили реализираната печалба, данъчните органи са наложили единствено на него и на съдружника РР задълженията за плащане за всички суми, съответстващи на продажните цени от апартаментите. С оглед на клаузите на договора за съдружие обаче жалбоподателят счита, че и данъчните задължения трябва да бъдат заплатени пропорционално (дяловото участие на съдружниците ВР и МВ е в размер на 33 % за всеки от тях, докато дяловото участие на жалбоподателя АСА и на съдружника РР е в размер на 16,67 % за всеки от тях). Що се отнася до правото на приспадане, то може да се упражни и за разходите, направени преди началото на икономическата дейност и за направените от съдружниците разходи.
- 11 Ответникът твърди, че е взел предвид договора за съдружие, но съгласно договорите за покупко-продажба, сключени с нотариална заверка пред нотариус, собствениците на недвижими имоти, т.е. лицата, които са получили доходи от продажбата на последните, са жалбоподателят в производството и РР, без да се споменава нищо съдружниците ВР и МВ в

договорите за покупко-продажба. Що се отнася до правото на приспадане, ответникът отбелязва, че жалбоподателят е имал законово задължение да се регистрира като данъчнозадължено лице по ДДС и е трябвало да спазва разпоредбите на членове 145 и 146 от Данъчния кодекс.

- 12 ВР и МР, срещу които е предявен иск за гаранция, твърдят, че само жалбоподателят и съдружникът РР са притежавали собствеността върху земята и продадените апартаменти и са получили доходи от цената на продажбата им. Следователно те нямат качеството на данъчнозадължени лица и не могат да бъдат задължени да платят част от данъчно задължение, което не е било установено за тях. Освен това договорът за съдружие е и гражданскоправен договор, по отношение на който не се прилагат разпоредбите на Данъчния кодекс.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

По първия преюдициален въпрос

- 13 Запитващата юрисдикция отбелязва, че данъчните органи са взели предвид договора за съдружие, за да приемат, че икономическата дейност е била извършвана от данъчнозадължено лице под формата на съдружие с търговска цел без юридическа правосубектност, но към момента на данъчното облагане съдружниците ВР и МВ не са били разглеждани като субекти на данъчното правоотношение и не са им били издадени ревизионни актове във връзка с ДДС върху продажбата на недвижими имоти.
- 14 *В първата хипотеза* би могло да се приеме, че физическите лица — страни по договор за съдружие, които не са собственици, продавачи на апартаментите, а именно ВР и МВ, нямат качеството на данъчнозадължени лица по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС. В това отношение запитващата юрисдикция прилага разпоредбите на член 128, член 134¹, параграф 3 и член 137, параграф 1 от Данъчния кодекс, които съответстват на членове 2, 63 и 73 от Директивата за ДДС, съгласно които данъчното събитие за продажбата на недвижими имоти се състои в прехвърлянето на правото на собственост от страна на собственика-продавач на купувача, като данъчната основа е реално получената насрещна престация.
- 15 Договорите за покупко-продажба, сключени с нотариална заверка пред нотариус, в които жалбоподателят е посочен като собственик на продадените имоти и в които се уточнява, че цената е станала част от имуществото на жалбоподателя, без да се споменава съществуването на договора за съдружие, са противопоставими *erga omnes*. Следователно участието на съдружниците в изпълнението на строителните работи или мандатът, даден от жалбоподателя на другите съдружници с цел приключване на продажбата, са ирелевантни.

- 16 *Във втората хипотеза*, като се има предвид, че договорът за съдружие е представен на данъчните органи в момента на започване на ревизията и че последните са приели съществуването на този договор, невземането му предвид би могло да доведе до установяване на данъчно положение, което не съответства на реалността и до избирателно облагане на членовете на съдружието. Макар договорът за съдружие да не е съобразен изцяло с разпоредбите на член 86 от Данъчния кодекс относно посочването на седалището на съдружието, определянето на съдружник, отговорен за изпълнението на задълженията на съдружието към публичните органи, или регистрирането пред компетентния данъчен орган, тези недостатъци изглеждат засягат формални и несъществени изисквания за съдружието.
- 17 Връзката между разпоредбите на членове 9 и 11 от Директивата за ДДС, изглежда, допуска лицата, разглеждани съвместно, тясно свързани от финансова, икономическа и организационна гледна точка, да отговарят на определението за едно-единствено данъчнозадължено лице или група за целите на ДДС, дори когато последната включва и лица, които не са данъчнозадължени. С оглед на задачите на съдружниците ВР и МВ в рамките на договора за съдружие, като се има предвид, че съгласно фактурите за покупка на материали и услуги, необходими за построяването на сграден комплекс, повечето материали и услуги са били закупени от последните, и като се имат предвид дяловете им в договора за съдружие, би могло да се приеме, че тези двама съдружници също трябва да се считат за подлежащи на данъчно облагане, тъй като частно лице, което придобива стоки за целите на упражняването на икономическа дейност, действа като данъчнозадължено лице.
- 18 Според запитващата юрисдикция, с оглед на член 11, втора алинея от Директивата за ДДС данъчното облагане само на жалбоподателя и на съдружника РР надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на неплащането на данъци, тъй като може да доведе и до загуба на събран ДДС в случай на неплатежоспособност на някое от лицата, за които е прието да бъдат обложени с данък.

По втория преюдициален въпрос

- 19 *В първата хипотеза*, що се отнася до обхвата на правото на приспадане, от което се ползва жалбоподателят, с оглед на принципа на неутралитет на ДДС не би следвало да се отказва de plano правото на приспадане на жалбоподателя по отношение на ДДС върху инвестиционните сделки, извършени в рамките на съдружието, включително ДДС, който произтича от издадените на съдружниците ВР, МВ и РР данъчни фактури, само поради това, че жалбоподателят не е бил платец на данъка, нито е платил лично ДДС по получените доставки за стоките и услугите, използвани в рамките на облагаемите сделки. Всъщност съгласно практиката на Съда на Европейския съюз по дело C-137/02, Faxworld и по дело C-280/10, Polski Trawertyn, основавайки се на схващането, че частноправен субект, който придобива

стоки и услуги за целите на упражняването на икономическа дейност и извършва подготвителни дейности, придобива посочените стоки като данъчнозадължено лице, в разглеждания контекст би могло да се приеме, че придобиването е извършено от който и да е член на съдружието за лицето, което данъчните органи са счели за данъчнозадължено лице.

- 20 Проблемът за пропорционалността на правото на приспадане на ДДС се поставя в контекст, в който съдружникът РР, сестра на жалбоподателя, на свой ред е поискал по съдебен ред намаляване на дължимия или платен по получени доставки ДДС. Освен това би могло също да се приеме, че на жалбоподателя не следва да се признае възможността да му се предостави право на приспадане на дължимия/платен по получени доставки ДДС от другия съдружник, тъй като предвид факта, че последният е обект на индивидуално данъчно облагане, следва да му се признае личното и пълно право да приспадне ДДС, който е платил по получени доставки.
- 21 Не може обаче да се откаже на жалбоподателя правото да приспадне ДДС, произтичащ от данъчни фактури, издадени от името на съдружниците ВР и МВ, тъй като с оглед на член 91 от Codul de procedură fiscală (Данъчен процесуален кодекс, наричан по-нататък „Данъчният процесуален кодекс“) данъчните органи не могат вече да преквалифицират разглежданата в настоящия случай сделка като икономическа дейност, подлежаща на облагане с ДДС по отношение на съдружниците ВР и МВ, данъчните органи вече не могат да считат съдружието за едно-единствено данъчнозадължено лице и не може с оглед на член 168, буква а) от Директивата за ДДС да се поставя под въпрос обстоятелството, че посочените съдружници могат да упражняват право на приспадане.
- 22 Тъй като по принцип националните органи и съдилища са задължени да откажат ползването на правото на приспадане, когато то е посочено с цел измама или злоупотреба, следва също да се изясни дали правото на приспадане може да бъде отказано с мотива, че в момента на продажбата на апартаментите жалбоподателят не е споменал съдружниците ВР и МВ или договора за съдружие.
- 23 *Във втората хипотеза*, с оглед на практиката на Съда на Европейския съюз по дело C-664/16, Vădan, като се има предвид, че само жалбоподателят и съдружникът РР имат качеството на данъчнозадължени лица, докато съдружниците ВР и МВ нямат такова качество, би могло да се приеме, че жалбоподателят не може да приспадне ДДС по фактурите, издадени на името на съдружника РР, който на свой ред се позовава пред съд на правото на приспадане, тъй като правото на приспадане не може да бъде упражнено два пъти и жалбоподателят не е платил ДДС по получените доставки във връзка с тези фактури. Жалбоподателят не може да приспадне ДДС по фактурите, издадени на името на съдружниците ВР и МВ, тъй като, от една страна, жалбоподателят не е платил ДДС по получените доставки, и от друга страна, тези съдружници нямат качеството на данъчнозадължено лице, така

че предвидените в член 168, буква а) от Директивата за ДДС материалноправни условия за признаване на правото на приспадане в случая не са изпълнени.

По третия преюдициален въпрос

- 24 Основавайки се на практиката на Съда на Европейския съюз по дело С-424/12, Fatorie, точка 46, запитващата юрисдикция счита за необходимо да се отговори и на този въпрос, тъй като би могло да се приеме, че непряко дадено лице поставя под въпрос данъчното положение на физически лица, по отношение на които не е установено, че имат качеството на данъчнозадължено лице, в контекст, в който съгласно член 91 от Данъчния процесуален кодекс данъчните органи вече не могат да преквалифицират сделката по настоящото дело както икономическа дейност, подлежаща на облагане с ДДС, по отношение на съдружниците ВР и МВ.
- 25 Това тълкуване произтича от факта, че с иска за гаранция жалбоподателят претендира ВР и МВ, срещу които е подаден иска за гаранция, да бъдат осъдени да заплатят сума, равняваща се на $\frac{2}{3}$ от данъчното вземане в тежест на жалбоподателя, установено с ревизионния акт.
- 26 Всъщност от начина на формулиране на иска за гаранция би могло да се направи заключението, че жалбоподателят цели да измени обжалвания ревизионен акт, като на практика иска да бъде установено качеството на данъчнозадължени лица — платци на данъка, и на лицата, срещу които е подаден иска за гаранция, за частта от $\frac{2}{3}$ от данъчното вземане за ДДС и за прилежащите разходи. В случай че съдът установи за първи път, че двете лица, срещу които е подаден иска за гаранция, са длъжни да платят част от ДДС и от прилежащите разходи поради упражняваната стабилна икономическа дейност, това би означавало те да бъдат лишени от правата, признати от Данъчния процесуален кодекс на данъкоплатците по време на данъчната ревизия (право на изслушване, право на защита, упражняване на правото на приспадане и т.н.).