

Дело C-341/22**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

25 май 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Corte suprema di cassazione (Италия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

19 май 2022 г.

Жалбоподател:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

Отвeтник:

Agenzia delle Entrate

Предмет на главното производство

Обжалване на ревизионен акт, с който Agenzia delle Entrate (Агенция по приходите) квалифицира жалбоподателя като дружество тип „пощенска кутия“ (società di comodo) за данъчната 2008 г. и пристъпва към събиране на неплатените по-високи преки данъци. Освен това с обжалвания акт на жалбоподателя е отказана възможността да използва данъчния си кредит за ДДС в размер на 42 108 EUR през следващата финансова година, тъй като в продължение на три последователни данъчни периода той не е извършвал релевантни за целите на ДДС доставки в минимален размер, който да му позволи да премине успешно т.нар. „тест за оперативност“, предвиден в италианското законодателство в областта на дружествата тип „пощенска кутия“.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

На основание член 267 ДФЕС запитващата юрисдикция иска да се установи дали националните правила относно теста за оперативност са съвместими с

правото на Съюза, по-специално що се отнася до последиците от неуспешното преминаване на теста с оглед на квалификацията като данъчнозадължено лице, както и с оглед на правото на приспадане на ДДС, евентуално и от гледна точка на правната сигурност и на зачитането на оправданите правни очаквания.

Преюдициални въпроси

„1) Може ли член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че не признава качеството на данъчнозадължено лице и следователно правото на приспадане или възстановяване на платения ДДС на субект, който извършва релевантни за целите на ДДС доставки на стойност, която се счита за несъответстваща — тъй като е прекалено ниска — в сравнение с това, което разумно може да се очаква от активите, с които разполага в продължение на три последователни години, съгласно предварително определени от закона критерии и който не е в състояние да докаже наличието на обективни пречки, за да обоснове това обстоятелство?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос, допускат ли член 167 от Директива 2006/112 и общите принципи на неутралитет на ДДС и на пропорционалност на ограничаването на правото на приспадане на ДДС национална правна уредба, която с член 30, четвърта алинея от Закон № 724 от 1994 г. отказва правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, на възстановяване или използване на същия в последващ данъчен период на данъчнозадълженото лице, което в три последователни данъчни периода извършва релевантни за целите на ДДС доставки на стойност, която се счита за несъответстваща — тъй като е прекалено ниска — в сравнение с това, което разумно може да се очаква от активите, с които разполага в продължение на три последователни години, съгласно предварително определени от закона критерии и което не е в състояние да докаже наличието на обективни пречки, за да обоснове това обстоятелство?

3) При отрицателен отговор на втория въпрос, допускат ли принципите на Европейския съюз на правна сигурност и на зачитане на оправданите правни очаквания национална правна уредба, която с член 30, четвърта алинея от Закон № 724 от 1994 г. отказва правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, на възстановяване или използване на същия в последващ данъчен период на данъчнозадълженото лице, което в три последователни данъчни периода извършва релевантни за целите на ДДС доставки на стойност, която се счита за несъответстваща — тъй като е прекалено ниска — в сравнение с това, което разумно може да се очаква от активите, с които разполага в продължение на три последователни години, съгласно предварително определени от закона критерии и което не е в състояние да докаже наличието на обективни пречки, за да обоснове това обстоятелство?“.

Разпоредби на правото на Съюза, на които се прави позоваване

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност; по-специално: член 2, параграф 1, буква а), член 9, параграф 1, членове 167, 168 и 178

Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Обща система на данък добавена стойност: единна данъчна основа; по-специално: член 18, параграф 4 и член 27, параграфи 1—4

Практика на Съда, на която се прави позоваване

Решения от 20 януари 2021 г., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, C- 655/19, EU:C:2021:40, точки 25, 26, 27, 28, 29 и 30; от 6 октомври 2009 г., SPÖ Landesorganisation Kärnten, C- 267/08, EU:C:2009:619, точка 20; от 2 юни 2016 г., Lajvér, C- 263/15, EU:C:2016:392; от 15 септември 2011 г., Slaby и др., C- 180/10 и C- 181/10, EU:C:2011:589, точки 36, 37 и 45; от 20 юни 1991 г., Polysar Investments Netherlands, C- 60/90, EU:C:1991:268, точка 13; от 9 юли 2015 г., Trgovina Prizma, C- 331/14, EU:C:2015:456, точка 23; от 13 юни 2019 г., Ю (ДДС — Дейност като член на надзорен съвет), C- 420/18, EU:C:2019:490, точка 29; от 17 октомври 2019 г., Paulo Nascimento Consulting, C- 692/17, EU:C:2019:944, точка 25; от 18 март 2021 г., А. (Упражняване на правото на приспадане), C-895/19, EU:C:2021:216, точки 32 и 33; от 18 октомври 2021 г., Finanzamt N (Съобщаване на включване в имущество), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, точки 31, 32 и 34; от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, точка 39; от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, точка 40; от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, точка 34; от 14 септември 2017 г., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, точка 29; от 16 септември 2020 г., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, точка 27; от 12 юли 2012 г., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, точка 62; от 11 декември 2014 г., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, точки 38 и 40; от 17 октомври 2018 г., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834; от 22 октомври 2015 г., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712; от 12 ноември 2020 г., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, точки 37, 38 и 39; от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, точки 39 и 40; от 9 септември 2021 г., GE Auto Service Leasing GmbH, C- 294/20, ECLI:EU:C:2021:723; от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, точка 50; от 21 октомври 2021 г., Wilo Salmson France SAS, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, точка 80, от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, точка 48; от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия

(Възстановяване на ДДС — Фактури), C-371/19, EU:C:2020:936, точка 83; от 10 юли 2019 г., Kursu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, точка 35; от 9 октомври 2014 г., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, точка 28 и цитираната съдебна практика и точка 29

Национални разпоредби, на които се прави позоваване

Legge 23 dicembre 1994, n. 724, ‘Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (Закон № 724 от 23 декември 1994 г. — „Мерки за рационализиране на публичните финанси“), по-специално член 30, озаглавен „Дружество тип „пощенска кутия“. Оценка на активите“:

„4. За неоперативните дружества и образувания не се допуска възстановяване, нито прихващане [...] или прехвърляне [...] на данъчния кредит, посочен в декларацията за данък върху добавената стойност. Когато в продължение на три последователни данъчни периода неоперативното дружество или образувание не извършва релевантни за целите на данъка върху добавената стойност доставки на стойност, която не е по-ниска от сумата, получена в резултат на прилагането на процентите, посочени в параграф 1, данъчният кредит не може да бъде прехвърлен, за да бъде приспаднал от дължимия за следващите данъчни периоди ДДС.

4-bis. При наличие на обективни обстоятелства, които са направили невъзможно получаването на приходи, увеличението на материалните запаси и на постъпленията, както и получаването на доходи, определени съгласно този член, или не са позволили извършването на релевантни за целите на данъка върху добавената стойност доставки съгласно параграф 4, заинтересованото дружество може да поиска съответните разпоредби за борба с избягването на данъци да не бъдат приложени [...]“.

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 Agenzia delle entrate (Агенция по приходите) връчва на дружество Vigna Ottieri s.r.l., впоследствие придобито от Feudi di San Gregorio Aziende Agricole s.p.a., ревизионен акт, с който за данъчната 2008 г. го квалифицира като дружество тип „пощенска кутия“, тъй като общата стойност на доставките, които дружеството е регистрирало в счетоводството си, е по-ниска от прага на приходите, под който националното законодателство презумира, че дружеството е неоперативно.
- 2 Със същия акт Agenzia delle entrate събира неплатените данъци и отказва данъчния кредит по ДДС в размер на 42 108 EUR, който дружеството посочва за следващата финансова година. Като причина за този отказ Agenzia delle entrate посочва, че в продължение на три последователни данъчни периода дружеството не е извършвало релевантни за целите на ДДС доставки на стойност, равна или по-голяма от стойността, получена в

резултат на прилагането на критериите, предвидени за теста за оперативност.

- 3 Освен това Agenzia delle entrate посочва, че за целите на този тест извършените от дружеството прехвърляния на дълготрайни материални активи и на правото върху търговска марка са ирелевантни, тъй като представляват прехвърляне на част от предприятие и като такива не попадат в приложното поле на ДДС.
- 4 Дружеството обжалва посочения ревизионен акт и отрича по-специално, че е налице прехвърляне на част от предприятие, като твърди, че липсват доказателства, че приобретателят продължава да извършва дейност, упражнявана преди това от прехвърлителя.
- 5 С решение от 18 април 2012 г. Commissione tributaria provinciale di Avellino (Данъчна комисия на провинция Авелино, Италия) отхвърля жалбата.
- 6 Дружеството подава въззивна жалба пред Commissione tributaria regionale della Campania, (Регионална данъчна комисия Кампания, Италия), която я отхвърля с решение от 15 октомври 2013 г. Всъщност тази юрисдикция приема, както твърди Agenzia delle entrate, че с прехвърлянето на дълготрайните материални активи и на правото върху търговска марка дружеството е извършило прехвърляне на част от предприятие, поради което трябва да се счита, че разглежданите сделки не попадат в приложното поле на ДДС.
- 7 Дружеството подава касационна жалба срещу това решение пред запитващата юрисдикция.

Основни доводи на страните в главното производство

- 8 Жалбоподателят твърди, че е извършено нарушение на Директива 77/388/ЕИО (по-специално член 18, параграф 4 и член 27, параграфи 1—4), тъй като с обжалваното решение му е било забранено да използва през следващата финансова година декларирания данъчен кредит по ДДС и по този начин е било ограничено неправомерно правото на приспадане на ДДС и е бил нарушен принципът на данъчен неутралитет.
- 9 Според жалбоподателя национална разпоредба (като приложената в конкретния случай, чиято цел е предотвратяване на измамите и злоупотребите във връзка с дружествата тип „пощенска кутия“), която води до такова ограничение, което не е предвидено в Директивата за ДДС, трябвало да бъде предварително разрешена от Съвета на ЕС, тъй като в противен случай би била в противоречие с посочената директива и трябвало да бъде оставена без приложение.

- 10 Следователно жалбоподателят твърди, че националният съд е длъжен да остави без приложение националното законодателство поради противоречие с Директивата за ДДС и добавя, че отказ на право на приспадане на данъка е позволен само ако данъчната администрация докаже, че материалноправните условия не са изпълнени или че това право е упражнено с цел измама или злоупотреба.
- 11 Agenzia delle entrate твърди, че въззивният съд е приложил правилно националната правна уредба относно дружествата тип „пощенска кутия“, тъй като са били налице условията, за да се изключи възможността дружеството да се намирало в период на ненормално развитие на дейността. Всъщност според нея дружеството е произвело стоки и услуги, които, макар да са спомагателни към допълнителна дейност, сами по себе си са имали присъща и самостоятелна стойност, позволяваща реализирането на приходи.
- 12 Освен това тя посочва, че целта на националния закон относно дружествата тип „пощенска кутия“ е да се избегне злоупотребата с корпоративния инструмент и получаването на данъчни предимства от субекти, които само формално упражняват стопанска дейност, но в действителност не са оперативни. Следователно изключването на правото на приспадане на ДДС се основавало на обстоятелството, че в случая не съществувал субект, който може да се квалифицира като данъчнозадължено лице съгласно член 9 от Директива 112/2006.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 13 Запитващата юрисдикция отбелязва, че предвиденият в член 30 от Закон № 724 от 1994 г. режим има за цел да възпре учредяването на дружества тип „пощенска кутия“, т.е. използването на дружествената структурата за постигане на цели, различни от предвидените в закона, и за тази цел използва инструмент, като законата презумпция за неоперативност. Всъщност по правило едно предприятие не е ефективно, ако няма минимални непрекъснати приходи.
- 14 Следователно законодателят е определил минимално равнище на приходи и постъпления, свързано със стойността на определени активи, и недостигането на това минимално равнище е показател, който може да доведе до заключението, че дружеството не е оперативно: следователно съществува презумпция за минимален доход, установен въз основа на средни коефициенти на рентабилност на посочените по-горе балансови активи. Тази презумпция обаче може да бъде оборена ако данъчнозадълженото лице докаже наличието на обективни обстоятелства, които са направили невъзможно получаването на определен минимален обем приходи.
- 15 Що се отнася до ДДС, по силата на посочения член 30, параграф 4 от Закон № 724 от 1994 г. от презумпцията за неоперативност следва, че

данъчнозадълженото лице няма правото да иска възстановяване на данъчния кредит, посочен в декларацията, или да го използва за прихващане или прехвърляне на трети лица, а има право единствено да го прехвърли, за да бъде приспаднал от дължимия за следващите данъчни периоди ДДС.

- 16 Съгласно същата разпоредба обаче правото на прехвърляне на този данъчен кредит, за да бъде приспаднал от дължимия за следващите данъчни периоди ДДС, също се отказва, когато в продължение на три последователни данъчни периода неоперативното дружество не извършва релевантни за целите на ДДС доставки на стойност, която не е по-ниска от сумата, получена в резултат на прилагането на процентите, предвидени за теста за оперативност.
- 17 В последния случай данъчнозадълженото лице е окончателно лишено от правото да приспадне ДДС, платен върху получените доставки: според Agenzia delle entrate жалбоподателят се намира именно в описаното положение и поради това не може да прехвърли данъчния кредит, натрупан през 2008 г., за следващия данъчен период.
- 18 Като се има предвид това, запитващата юрисдикция посочва три възможни аспекта на несъвместимост на националното законодателство с Директива 2006/112 и с практиката на Съда.
- 19 Първият аспект се отнася до понятието „данъчнозадължено лице“, определено в член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112, и е свързан с възможността тази разпоредба да се тълкува в смисъл, че позволява да не се признае качеството на данъчнозадължено лице, а следователно и правото на приспадане на платения ДДС, когато дадено дружество не премине успешно предвидения в националното законодателство тест за оперативност и не е в състояние да докаже наличието на обективни пречки, за да обоснове това обстоятелство.
- 20 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че последицата за италианската данъчна система от такова тълкуване на разпоредбата от директивата би била, че дадено образувание, което не премине успешно теста за оперативност в продължение на три последователни години, ще бъде квалифицирано като субект, който не упражнява стопанска дейност за целите на ДДС — и следователно няма да се счита за данъчнозадължено лице — макар съгласно общите правила да продължава да подлежи на облагане на доходите съгласно режима за търговските образувания въз основа на формалната му правна квалификация.
- 21 Следователно в случай като разглеждания, като се има предвид неуспешното преминаване на теста за оперативност, качеството на данъчнозадължено лице няма да бъде признато поради (предполагаемата) липса на икономическа дейност, тоест в зависимост от количествен критерий,

изразяващ се в неподходящ обем облагаеми сделки спрямо активите, с които субектът разполага.

- 22 Това не изглежда съвместимо с принципите на практиката на Съда относно „данъчнозадълженото лице“ — понятие, което следва да се определи във връзка с понятието „икономическа дейност“. Запитващата юрисдикция припомня по-специално, че за да се определи дали дадена дейност е икономическа, броят и мащабите на продажбите не могат да представляват критерий за разграничаване на дейностите на участник в оборота, действащ като частно лице, които са извън приложното поле на Директива 2006/112, и тези на оператор, чиито сделки представляват икономическа дейност.
- 23 Освен това запитващата юрисдикция отбелязва, че данъчната администрация може да не признае качеството на данъчнозадължено лице, когато докаже, че намерението за започване на планираните икономически дейности не е обявено добросъвестно от заинтересованото лице, което привидно е изявило воля за осъществяване на конкретна икономическа дейност, а в действителност се е опитало да присъедини към личния си патримониум стоки, които подлежат на приспадане.
- 24 От друга страна, запитващата юрисдикция посочва, че неуспешното преминаване на теста за оперативност е релевантно само като основа на законовата презумпция за липса на предпоставката за упражняване на икономическа дейност, но че не е равнозначно на доказателство за липса на качеството на данъчнозадължено лице. Всъщност данъкоплатецът може да докаже, че са налице обективни обстоятелства, извън неговата воля, които не са му позволили да извърши облагаеми сделки в обем, съответстващ на активите, с които субектът разполага.
- 25 Вторият аспект на възможна несъвместимост се отнася до член 167 от Директива 2006/112 и общите принципи на неутралитет на ДДС и на пропорционалност на ограничението на правото на приспадане на ДДС.
- 26 Що се отнася до правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на които са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, запитващата юрисдикция отбелязва, че това право е основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС, неразделна част е от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. Основният принцип на неутралитет на ДДС изисква приспадането на платения по получени доставки ДДС да бъде допуснато, ако са изпълнени някои материалноправни изисквания (съответното лице да е „данъчнозадължено лице“ по смисъла на Директива 2006/112, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице), а националната данъчна администрация не може да налага допълнителни

условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право.

- 27 Освен това, ако окончателното приемане на приспаданията на ДДС бъде обвързано с резултатите от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, по отношение на данъчното третиране на еднакви инвестиционни дейности с недвижими имоти биха възникнали неоснователни различия между предприятия с еднакъв профил, извършващи една и съща дейност.
- 28 С оглед на това запитващата юрисдикция иска да се установи дали наложената от националното законодателство забрана за приспадане на платения по получени доставки ДДС, за възстановяването му или за използването му в следващ данъчен период, когато в продължение на три последователни данъчни периода не бъде преминал успешно тестът за оперативност (както е предвидено в член 30, четвърта алинея от Закон № 724 от 1994 г.), е съвместима с член 167 от Директива 2006/112, както и с общите принципи на неутралитет на ДДС и пропорционалност на ограничаването на правото на приспадане на ДДС.
- 29 Освен това запитващата юрисдикция припомня, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС, поради което правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза и следователно националните органи и юрисдикции трябва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба.
- 30 В това отношение запитващата юрисдикция има съмнения дали рискът от злоупотреба с корпоративния инструмент, във връзка с който националният законодател е въвел разглежданата разпоредба, и необходимостта да се избегне възможността дадено дружество да се ползва неправомерно от данъчни предимства, свързани с приетата форма на дружество, могат да оправдаят тази национална разпоредба предвид нарушаването на правото на приспадане на ДДС.
- 31 Третият аспект на възможна несъвместимост се отнася до съответствието с принципите на Европейския съюз на правна сигурност и на зачитане на оправданите правни очаквания на националната правна уредба, предвидена в посочения член 30, четвърта алинея от Закон № 724 от 1994 г. Запитващата юрисдикция припомня, че посочените принципи се налагат с особена строгост, когато става въпрос за правна уредба, която може да поради финансови задължения, за да се позволи на заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага; от това следва, че е необходимо данъчнозадължените лица да познават своите данъчни задължения, преди да сключат сделка.

- 32 И в това отношение запитващата юрисдикция изразява съмнения относно съвместимостта на националната разпоредба с правото на Европейския съюз: всъщност данъчнозадълженото лице се намира в положение на несигурност, когато извършва облагаема доставка, що се отнася до годността ѝ да обоснове правото на приспадане или на възстановяване на ДДС, тъй като това право е поставено в зависимост от постигането на предварително определени равнища на приходите, които следва да се изчислят за период от три години.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ