

Дело C-519/22**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

4 август 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария)

Дата на акта за преюдициално запитване:

31 май 2022 г.

Жалбоподател:

MAX7 Design Kft.

Отвeтник:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция
„Жалби“ на Националната данъчна и митническа
администрация, Унгария)**Предмет на главното производство**

Административен спор в областта на данъчното облагане

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Данък върху добавената стойност — Задължение за предоставяне на обезпечение за плащане на данъчни задължения — Правни последици от непредоставянето на обезпечение за плащане на данъчни задължения — Срок и ред за приемане на мерки за отстраняване на причината, поради която е наложено обезпечението за плащане на данъчни задължения

Правно основание: член 267ДФЕС

Преюдициални въпроси:

1) С оглед на член 273 [от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност] и на принципа на пропорционалност по член 52, параграф 1 [от Хартата на основните права на Европейския съюз], съвместима ли е със свободата на стопанска инициатива, закрепена в член 16 от Хартата, правната уредба на държава членка, която предвижда, че данъчният идентификационен номер на дружество, съответно идентификационният му номер за целите на данъка върху добавената стойност може да бъде отнет, тъй като дружеството не е предоставило изисканото обезпечение за плащането на данъчни задължения, и в случай че на съдружниците не е било пряко известно, че на дружеството е било наложено изискването да предостави това обезпечение, нито че основание за налагането му е обстоятелството, че управител на дружеството е настоящ или бивш съдружник или управител в друго юридическо лице с непогасено данъчно задължение?

2) С оглед на принципа на необходимост, предвиден в член 273 от Директива [2006/112], и на принципа на пропорционалност, предвиден в член 52, параграф 1 от Хартата, съвместима ли е със свободата на стопанска инициатива, закрепена в член 16 от Хартата, и с правото на ефективни правни средства за защита, предвидено в член 47 от Хартата, правната уредба на държава членка, която предвижда, че данъчният идентификационен номер на дружество, съответно идентификационният му номер за целите на данъка върху добавената стойност може да бъде отнет, тъй като дружеството не е предоставило изисканото обезпечение за плащането на данъчни задължения, и в случай че поради минималния срок, изискван съгласно общите разпоредби на правната уредба на държавата членка относно надлежното свикване на органа за вземане на решения на дружеството, този орган не може да освободи от длъжност управителя, на когото се дължи пречката, дала основание за налагането на обезпечението, преди да влезе в сила решението на данъчния орган за налагането му, и така да отстрани пречката в предвидения срок, което би довело до отпадане на задължението за предоставяне на обезпечение, позволявайки да се избегне отнемането на данъчния идентификационен номер?

3) Съвместима ли е със закрепената в член 16 от Хартата свобода на стопанска инициатива, с нейното ограничение, което е необходимо съгласно член 273 от Директива [2006/112] и пропорционално съгласно член 52, параграф 1 от Хартата, както и с правото на ефективни правни средства за защита по смисъла на член 47 от същата, правната уредба на държава членка, която императивно и без да оставя свобода на преценка на правоприлагащите органи предвижда, че:

а) отстраняването от страна на дружеството като данъчнозадължено лице, след влизането в сила на решението за налагане на обезпечението за

плащане на данъчни задължения, на пречката, дала основание за налагането на обезпечението, няма последици за задължението за предоставяне на обезпечение за плащането на данъчни задължения, а следователно и за възможността за отнемане на данъчния идентификационен номер, дори в случай че тази пречка е била отстранена след влизането в сила на решението за налагане на обезпечението, но в предвидения за предоставянето на обезпечението срок?

- б) ако не е предоставено обезпечението за плащането на данъчни задължения, дружеството като данъчнозадължено лице не може след изтичане на предвидения за предоставянето му срок да поправи правните последици от отнемането на данъчния му идентификационен номер, дори когато е отстранило пречката, дала основание за налагането на обезпечението, след влизането в сила на решението за налагането му, но в предвидения за предоставянето на обезпечението срок?

Релевантни разпоредби на правото на Съюза

- Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), член 273, първа алинея
- Харта на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“): членове 16, 47 и член 52, параграф 1
- Решение на Съда (девети състав) от 26 октомври 2017 г., ВВ construct (С-534/16, ЕУ:С:2017:820) (наричано по-нататък „решение ВВ construct“)

Разпоредби на националното право, на които е направено позоваване:

- Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Закон № CL от 2017 г. за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс, наричан по-нататък „Данъчнопроцесуалният кодекс“), членове 19, 24, 26, 28 и 246

Съгласно посочените разпоредби от Данъчнопроцесуален кодекс след издаването на данъчния идентификационен номер се налага задължение за предоставяне на обезпечение за плащане на данъчни задължения, когато управител на данъчнозадълженото лице е заемал преди това същата длъжност в друго данъчнозадължено лице, което през петте години, предхождащи датата на подаване на искането за издаване на данъчен идентификационен номер, е прекратено без правоприемник и има данъчно задължение над един милион унгарски форинта (около 2500 EUR). Решението за налагане на обезпечение за плащането на данъчни задължения

подлежи на обжалване в срок от осем дни от съобщаването му. Тази жалба няма суспензивно действие по отношение на предоставянето на обезпечението.

Предоставянето на обезпечение за плащане на данъчни задължения може да се извърши чрез еднократно плащане на парична сума или чрез представянето на договор за учредяване на банкова гаранция. Срокът е 30 дни от съобщаването на решението за налагане на обезпечение за плащането на данъчни задължения. Ако този срок не бъде спазен, не се допуска искане за възстановяването му.

Обезпечение за плащане на данъчни задължения трябва да се предостави и когато след влизането в сила на решението за налагане на обезпечението се смени посоченият управител, в резултат на което отпада основанието за налагане на обезпечението.

Ако данъчнозадълженото лице не предостави в определения срок обезпечение за плащане на данъчни задължения, данъчният орган разпорежда отнемането на данъчния идентификационен номер.

В рамките на разпоредбите, уреждащи реда за регистрация за целите на данъчното облагане, Данъчнопроцесуалният кодекс предвижда, че данъчният орган отказва да издаде данъчен идентификационен номер, ако управителят на данъчнозадълженото лице заема същата длъжност в друго данъчнозадължено лице, което към момента на подаване на молбата за издаване на данъчен идентификационен номер има данъчно задължение, надвишаващо пет милиона форинта (около 12 500 EUR). В този случай данъчният орган изисква от данъчнозадълженото лице да отстрани в срок от 45 дни от връчването на искането пречките за издаването на данъчен идентификационен номер. Ако данъчнозадълженото лице не изпълни това искане, данъчният орган разпорежда отнемането на данъчния идентификационен номер.

— Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (Закон V от 2013 г. за Гражданския кодекс; наричан по-нататък „Гражданският кодекс“), членове 3:17 и 3:190

Съгласно посочените разпоредби от Гражданския кодекс съдружниците трябва да бъдат поканени на общо събрание на дружеството и да им бъде съобщен дневният ред. Трябва да изминат най-малко 15 дни между изпращането на поканата и провеждането на общото събрание.

Кратко представяне на фактическата обстановка и на главното производство

- 1 С решение от 19 декември 2019 г. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (Данъчна и митническа дирекция за

северния район на Будапеща към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария), наричан по-нататък „първоинстанционният данъчен орган“), налага на дружеството MAX7 Design Kft., жалбоподател в главното производство задължение да предостави обезпечение за плащането на данъчни задължения в размер на 1 930 979 HUF (унгарски форинти) (около 4900 EUR). Обезпечението е наложено на основание, че между 14 февруари и 2 юни 2017 г. един от управителите на жалбоподателя е бил управител на друго дружество в ликвидация, което е прекратено и има данъчно задължение в същия размер като наложеното обезпечение.

- 2 Първоинстанционният данъчен орган изпраща на жалбоподателя и на въпросния член решението, с което е наложил посоченото обезпечение. Именно този управител е получил това решение и в двата случая. Датата на получаване е 21 декември 2019 г. Обезпечението за плащане на данъчните задължения е трябвало да бъде предоставено в срок от тридесет дни, считано от деня на получаването, т.е. не по-късно от 20 януари 2020 г. Жалбата срещу решението е трябвало да бъде подадена в осемдневен срок, считано от нотифицирането. Тъй като нито жалбоподателят, нито синдикът подават такава жалба, решението влиза в сила на 31 декември 2019 г.
- 3 На 7 януари 2020 г. съдружниците на жалбоподателя освобождават посочения управител и назначават друг на негово място. Тъй като по този начин е отстранена причината за налагането на обезпечението за плащане на данъчни задължения, жалбоподателят не предоставя посоченото обезпечение.
- 4 Първоинстанционният данъчен орган разпорежда да се отнемат данъчният идентификационен номер на жалбоподателя и неговият идентификационен номер за целите на данъка върху добавената стойност на основание, че жалбоподателят не е предоставил в определения срок обезпечението за плащане на данъчни задължения. Жалбоподателят обжалва по административен ред това решение. Ответникът в главното производство — Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (дирекция „Жалби“ към Националната данъчна и митническа администрация, наричана по-долу „ответникът“) потвърждава това решение.
- 5 Жалбоподателят обжалва решението на втората инстанция пред запитващата юрисдикция — Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща). В хода на разглеждането на жалбата, запитващата юрисдикция сезира Съда с преюдициално запитване.

Основни доводи на страните в производството по главното дело

- 6 Жалбоподателят твърди, че член 273 от Директива 2006/112 и членове 16, 47 и 52, параграф 1 от Хартата не допускат националната правна уредба, на която се основават решенията първоинстанционния и второинстанционния данъчен орган. По-специално, по силата на тази правна уредба, ако

дружество, което е длъжно да предостави обезпечение за плащане на данъчни задължения, не го предостави, то не може да бъде освободено от произтичащите от това правни последици, дори когато след влизането в сила на решението, с което е наложено обезпечението, но в предвидения за предоставянето му срок, то отстрани причината, поради която му е наложено задължението да предостави обезпечението.

- 7 Според жалбоподателя приложимата в случая национална правна уредба ограничава непропорционално свободата му на стопанска инициатива.
- 8 На първо място, съдружниците в жалбоподателя не са уведомени пряко за налагането на обезпечението за плащане на данъчни задължения. Това обстоятелство е било известно само на въпросния управител. Ето защо съдружниците са могли да предприемат действия, за да отстранят причината, поради която е било наложено обезпечението, едва в момента, в който решението за налагането му вече е влязло в сила. Също така съдружниците не са могли да проверят предварително, въпреки че са положили максималната дължима грижа, дали по отношение на управителите на жалбоподателя са били налице обстоятелства, които са основание за налагане на обезпечение за плащане на данъчни задължения, тъй като няма регистър за подобни обстоятелства и също така не може да се поиска удостоверение от данъчните органи по този въпрос.
- 9 Освен това, предвид срока за обжалване на решението, с което е наложено обезпечението за плащането на данъчни задължения, съдружниците са разполагали само с осем дни, за да отстранят причината, поради която то е било наложено. Този срок обаче изобщо не е достатъчен, тъй като общото събрание на ищеца е трябвало да вземе решението за освобождаване на посочения управител, но Гражданският кодекс установява срок от най-малко петнадесет дни за надлежното свикване на това общо събрание. Жалбоподателят добавя, че не би имало полза и от подаването на жалба срещу решението за налагане на обезпечение, тъй като подобна жалба не спира изпълнението му.
- 10 Жалбоподателят отбелязва, че макар да е отстранил причината, поради която му е наложено задължението да предостави обезпечение за плащане на данъчни задължения, като е освободил въпросния управител, той продължава да има задължението да предостави това обезпечение. Вследствие на това, че не е предоставил обезпечението в определения срок, дейността му става невъзможна, тъй като неговият данъчен идентификационен номер е отнет, което същевременно води до прекратяването му без правоприемство. Впрочем това поражда несъразмерно тежка правна последица за добросъвестните съдружници на жалбоподателя, които реално не са имали възможност своевременно да предприемат действия, за да отстранят причината, поради която е наложено обезпечението за плащането на данъчни задължения.

- 11 Според жалбоподателя отнемането на неговия данъчен идентификационен номер се отразява и върху участието му в системата на данъка върху добавената стойност, тъй като вследствие на отнемането той няма възможност да осчетоводява, нито да приспада данъка върху добавената стойност. Във връзка с Директива 2006/112 жалбоподателят се позовава на решенията на Съда по дела C-146/05, C-385/09 и C-534/16, а във връзка с правото на ефективни правни средства за защита — на решенията на Европейския съд по правата на човека по дела 30696/09 и 17153/11.
- 12 Ответникът счита, че източниците на правото и съдебната практика на Съюза, на които се позовава жалбоподателят, са релевантни само в рамките на общата система на данъка върху добавената стойност на Европейския съюз и във връзка с принципа на неутралност на ДДС, така че в случая те не могат да се приложат дори по аналогия. Освен това ответникът подчертава, че решението на първоинстанционния данъчен орган не приканва жалбоподателя да отстрани причината, поради която е било наложено обезпечението за плащане на данъчни задължения, а да предостави това обезпечение. Това решение можело да бъде обжалвано, но жалбоподателят не го е направил, поради което предмет на главното производство вече не е това решение, а законосъобразността на решението, с което е разпоредено да бъде отнет данъчният идентификационен номер.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 13 Според запитващата юрисдикция в случая са налице условията, които трябва да са изпълнени, за да е необходимо тълкуване на посочените в преюдициалните въпроси разпоредби от правото на Съюза.
- 14 На първо място, посочените разпоредби на правото на Съюза са релевантни в главното производство. Второ, Съдът все още не е тълкувал тези разпоредби. Макар решението по делото BV construct да има за предмет анализ на член 273 от Директива 2006/112, такъв анализ не е извършен с оглед на унгарската правна уредба, а на словашката. Освен това този анализ не включва въпроса по какъв ред се установява и се предоставя обезпечение за плащане на данъчни задължения, а само въпроса за размера на обезпечението. Трето, отговорът на поставените преюдициални въпроси не е толкова очевиден, че да няма място за никакво основателно съмнение.
- 15 Целта на първите два преюдициални въпроса е да се изясни дали съставлява законосъобразно и пропорционално ограничение на правото на свобода на стопанската инициатива обстоятелството, че съгласно приложимата национална правна уредба данъчният орган може да взема решения относно обезпечаването на плащането на данъчни задължения и относно правните последици от него по начин, който не дава реална възможност на съдружниците в съответното дружество да отстранят в определения срок основанието за налагане на обезпечението. Докато първият преюдициален

въпрос се отнася до знанието от страна на съдружниците, вторият се отнася до реалните им възможности да предприемат действия.

- 16 Що се отнася до втория преюдициален въпрос, ответникът несъмнено правилно подчертава, че първоинстанционният данъчен орган не е приканил жалбоподателя да отстрани причината, поради която е било наложено обезпечението за плащане на данъчни задължения, а да предостави това обезпечение. Ако обаче данъчнозадълженото лице има възможност да отстрани причината, поради която е наложено обезпечението, със сигурност следва да се разгледа с оглед на свободата на стопанска инициатива как националното законодателство гарантира това право. Макар обаче Данъчнопроцесуалният кодекс дава възможност да се отстрани в срок от осем дни основанието за налагане обезпечението за плащане на данъчни задължения, съгласно Гражданския кодекс следва да изминат не по-малко от петнадесет дни между свикването на общото събрание и приемането на решения от него. Според запитващата юрисдикция, това законодателство ограничава несъразмерно свободата на стопанска инициатива, тъй като на практика дружеството може да избегне отнемането на данъчния му идентификационен номер и прекратяването му без правоприемство само ако предостави обезпечението.
- 17 Запитващата юрисдикция иска също да се установи дали посочената правна уредба е в съответствие с принципа на равно третиране, тъй като, макар да може да се наложи обезпечение за плащане на данъчни задължения, надвишаващи един милион форинта, по отношение на производството по регистрация за целите на данъчното облагане Данъчнопроцесуалният кодекс предвижда възможността данъчният орган да откаже издаването на данъчен идентификационен номер, ако управител на данъчнозадълженото лице е управител и на друго дружество с данъчно задължение над пет милиона форинта. Докато обаче дружеството разполага само с осем дни, за да отстрани причината, поради която е наложено обезпечението за плащане на данъчни задължения, съществува възможност в срок от четиридесет и пет дни да се отстрани пречка в областта на регистрацията за целите на данъчното облагане при наличието на много по-сериозни обстоятелства от изложените по-горе. И в двата случая неприемането на мерки има за правна последица отнемането на данъчния идентификационен номер от данъчния орган.
- 18 Третият преюдициален въпрос се отнася до две особености на националната правна уредба и съдебна практика, свързани с обезпечаването на плащането на данъчни задължения. От една страна, дори причината, поради която е било наложено обезпечението, да е била отстранена след влизането в сила на решението за налагане на обезпечение за плащане на данъчни задължения, само по себе си това не води до отпадане на задължението да се предостави обезпечението. От друга страна, в случай на отнемане на данъчния идентификационен номер поради непредоставяне на обезпечението, данъчнозадълженото лице не може да поправи тази последица, нито като

отстрани причината, поради която обезпечението е било наложено, нито като впоследствие предостави въпросното обезпечение.

- 19 Запитващата юрисдикция счита, че с оглед на член 273 от Директива 2006/112, на член 16 и член 52, параграф 1 от Хартата, както и на точки 36—42 от решение по делото BV construct е налице по-голям обществен интерес да отпадне причината, поради която е наложено обезпечението, отколкото да се предостави то. Следователно националната правна уредба би трябвало да допусне най-напред да се отстрани причината за налагане на обезпечение, вместо да се опитва чрез принуда то да бъде предоставено при всички обстоятелства, дори ако причината за налагането му вече е отстранена.
- 20 Страните в главното производство спорят също относно естеството на срока за предоставяне на обезпечението за плащане на данъчни задължения. Съобразно тълкуването в националната съдебна практика тълкува този срок е преклузивен, поради което се изключва възможността при отнемане на данъчния идентификационен номер данъчнозадълженото лице да предостави впоследствие непредоставеното дотогава обезпечение. В случая това означава, че дори жалбоподателят да е отстранил причината, поради която е било наложено обезпечението, той ще е загубил окончателно възможността да поправи отнемането на своя данъчен идентификационен номер, тъй като не е предоставил обезпечението в определения срок.
- 21 Според запитващата юрисдикция това ограничение необосновано и непропорционално ограничава свободата на стопанска инициатива, тъй като данъчнозадълженото лице може да избегне отнемането на данъчния идентификационен номер само ако предостави обезпечение за плащане на данъчни задължения. Това задължение ограничава свободното използване на средствата, с които разполага дружеството. Освен това действащата правна уредба нарушава и правото на ефективни правни средства за защита, тъй като срокът за обжалване на решението, с което се налага обезпечение за плащане на данъчни задължения, е само осем дни и жалбата няма суспензивно действие. Ако бъде обжалвано отнемането на данъчния идентификационен номер, съдът няма право на преценка, т.е. не може да вземе предвид факта, че към момента на приемане на решението за отнемане вече не е съществувало основанието за налагане на обезпечение за плащане на данъчни задължения. Съдът също така не може да отмени или измени решението за отнемане на данъчния идентификационен номер и да освободи данъчнозадълженото лице от отнемането на данъчния му идентификационен номер и произтичащата от този акт загуба на юридическа правосубектност. В случая търговският регистър вече е забранил на жалбоподателя да продължи дейността си и е разпоредил срещу него да бъде образувано производство по принудителна ликвидация. В главното производство ищецът може да води делото само защото едновременно с предявяването на иска е подал и молба за незабавна съдебна защита и националният съд е уважил тази молба.