

Дело C-270/24

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

17 април 2024 г.

Запитваща юрисдикция:

Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария)

Дата на акта за преюдициално запитване:

3 април 2024 г.

Жалбоподател:

Granulines Invest Kft.

Отвeтник:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Предмет на главното производство

Спор между Granulines Invest Kft и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) във връзка с правото на приспадане на платен данък върху добавената стойност (ДДС), отразен във фактура за придобиване на машини.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, във връзка с принципите на данъчна неутралност, на ефективност и пропорционалност, както и с член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“).

Правно основание: член 267 ДФЕС

Преюдициалните въпроси

1. Съвместима ли е с член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и с правото на справедлив съдебен процес, закрепено като общ принцип на правото в член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), във връзка с принципите на данъчна неутралност, на пропорционалност, ефективност и на правна сигурност, практика на данъчния орган, изразяваща се в отказ да признае на данъчнозадълженото лице правото на възстановяване на ДДС с мотива, че въпреки действителното доставяне на стоките и наличието на фактура и други оправдателни счетоводни документи, фактурата е фиктивна, тъй като отразената в нея сделка не е реално осъществена и следователно не е сключена между страните, посочени в тази фактура, тъй като

а) данъчнозадълженото лице се е договорило с производителите по всички въпроси и чак след като се е оттеглило от сделката, в същата се е включил издателят на фактурата, който е установен на национална територия, с цел да бъдат изпълнени условията за ползване на съответното кредитиране;

б) машините са доставени пряко от производителя в обекта на данъчнозадълженото лице;

в) датата на изпълнение, посочена във фактурата, е невярна;

г) цената, съдържаща се във фактурата, е завишена;

е) издателят на фактурата е изпълнил само частично и със забава задължението за внасяне [на ДДС]?

2. Трябва ли член 178, буква а) от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че не допуска националният данъчен орган да може да откаже правото на възстановяване на ДДС само поради обстоятелството, че фактурата, с която разполага данъчнозадълженото лице, не отговаря на посочените в член 226, точки 6 и 7 от тази директива условия, въпреки че същият орган разполага с всички необходими документи и информация, въз основа на които да може да провери дали са изпълнени законоустановените материалноправни условия за упражняване на това право?

а) При утвърдителен отговор на втория преюдициален въпрос, представлява ли искането към данъчнозадълженото лице да коригира фактурата предварително условие за възстановяването на ДДС?

б) При отрицателен отговор на втория преюдициален въпрос и с оглед на принципите на данъчна неутралност и пропорционалност, може ли в такъв

случай наложената на данъчнозадълженото лице глоба за данъчно нарушение в размер на 200 %, съответстващ на размера на глобата, която може да бъде наложена в случай на укриване на доходи или на подправяне и унищожаване на доказателства, на счетоводни документи и регистри, да се счита за пропорционална?

3. Съвместима ли е с посочените разпоредби от Директивата за ДДС, с правото на справедлив съдебен процес, признато в член 47 от Хартата и с принципите на ефективност, пропорционалност и данъчна неутралност практика на данъчен орган, изразяваща се в отказ да признае на данъчнозадълженото лице правото на възстановяване на ДДС, с мотива, че въпреки реалното осъществяване на отразената във фактурата сделка, въз основа на фиктивния характер на фактурата — по причините, изложени в първия преюдициален въпрос, които данъчният орган счита за обективни — този орган приема автоматично, без да проверява други обстоятелства, че поведението на данъчнозадълженото лице противоречи на изискванията за законосъобразно упражняване на правото, и приема — въз основа на това поведение, без да проверява изрично какво е знаело или е трябвало да знае данъчнозадълженото лице — че то умишлено е избегнало плащането на данъка посредством изкуствена сделка, отразена във фактурата?

Цитирани разпоредби от правото на Съюза

Харта на основните права на Европейския съюз: член 47.

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност: член 9, параграф 1, член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), членове 219 и 220, член 226, точки 6 и 7 и член 273.

Решение на Съда от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Решение на Съда от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446).

Решение на Съда от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373).

Определение на Съда от 16 май 2013 г., Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Определение на Съда от 3 септември 2020 г., Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

Определение на Съда от 3 септември 2020 г., Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673).

Цитирани разпоредби от националното право

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон № XCII от 2003 г. за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс): член 1, параграф 7, член 2, параграф 1, член 97, параграфи 4 и 6 и член 170, параграф 1.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (Закон № CXXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност): член 119, параграф 1, член 120, буква а) и член 127, параграф 1, буква а).

Становище 5/2016 от 26 ноември 2016 г. на административно отделение на Kúria (Върховен съд, Унгария).

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Жалбоподателят е търговско дружество, което извършва дейност в областта на търговията с отпадъци. За нуждите на дейността си, той поръчва раздробяваща машина от Германия. За придобиването на машината дружеството сключва договор за безлихвен заем в рамката на програма за кредитиране, по която могат да бъдат финансирани само машини, придобити на националния пазар. За да получи кредитирането, жалбоподателят се отказва от поръчката и осъществява придобиването чрез дилър.
- 2 Дилърът доставя на жалбоподателя една раздробяваща машина и един сепаратор с произход, съответно от Германия и Словакия. Брутната покупна цена на машините е в размер на 14 516 100 унгарски форинта (HUF) (приблизително 37 000 евро). Жалбоподателят сключва договор за кредит за придобиването на машините в размер на 12 461 100 HUF (приблизително 31 600 евро), който е частично обезпечен със залог върху същите.
- 3 Въз основа на договора, жалбоподателят получава от дилъра (наричан по-нататък „издателя на фактурата“) фактура, в която като дата на изпращане и изпълнение за раздробяващата машина и сепаратора се посочва 16 ноември 2016 г. Жалбоподателят заплаща стойността на фактурата на две вноски — на 16 ноември и 1 декември 2016 г., и подава искане за възстановяване на ДДС, начислен във фактурата (общо 3 086 100 HUF, приблизително 7 800 евро) през ноември 2016 г.
- 4 Данъчният орган извършва ревизия на жалбоподателя и на издателя на фактурата и изисква информация от германските данъчни органи, като впоследствие приема, че жалбоподателят няма право да иска възстановяване на ДДС и му налага глоба.
- 5 Данъчният орган решава, че жалбоподателят е включил необосновано издателя на фактурата във веригата на доставки, че датата на изпълнение, посочена във фактурата, е невярна, както и че цената на машините е завишена. Според данъчния орган, описаното поведение представлява

незаконосъобразно упражняване на правото и следователно — данъчна измама, тъй като е имало за цел да позволи на жалбоподателя да поиска възстановяването на данъка, а издателят на фактурата е изпълнил само частично задължението си да внесе ДДС.

- 6 Жалбоподателят оспорва по съдебен ред решението, с което му е наложена глобата. Първоинстанционният съд (запитващата юрисдикция) изменя решението на данъчния орган и отменя наложената на жалбоподателя глоба.
- 7 Kúria (Върховен съд), който се произнася в качеството си на втора инстанция, отменя решението на първоинстанционния съд като му разпорежда да разгледа повторно делото и да постанови ново решение.
- 8 В рамките на повторното производство жалбоподателят признава за наличието на грешка във фактурата по отношение на посочената дата на изпълнение и поддържа предходните си доводи. В контекста на това производство, първоинстанционният съд формулира преюдициални въпроси, по които Съдът да се произнесе в преюдициално производство.

Основни доводи на страните в главното производство

- 9 В хода на производството жалбоподателят упреква ответника, че не е извършил проверка на фактите, тъй като не е взел предвид доказателствата в подкрепа на жалбоподателя и е направил изводите си въз основа на обстоятелства, които са неотнормирани. По-конкретно, ответникът не е доказал, че жалбоподателят е закупил машината пряко от германския продавач.
- 10 Жалбоподателят не е получил никакво данъчно предимство, нито е участвал в избягване на данъци. Той е бил принуден да закупи избраната машина от дилър, тъй като в Унгария не е имало нито един дистрибутор. Издателят на фактурата на жалбоподателя е продал машините на разумна за националния пазар цена и е декларирал издало данъка върху печалбата.
- 11 Фактурата е автентична и независимо от посочването на неточна дата на изпълнение, не може да се направи извод за наличието на данъчно задължение. Данъчният орган трябва да докаже, въз основата на обективни данни, че основната цел на съответната сделка е била получаването на данъчно предимство, което в случая не е направено.
- 12 **Ответникът** твърди — позовавайки се, наред с другото, на посочването във фактурата на невярна дата на изпълнение — че жалбоподателят е избегнал данъчно облагане чрез отразената във фактурата сделка, тъй като същата не е реално извършена между страните. Фиктивните сделки, отразени във фактурата, са имали за цел получаването на неправомерно предимство, избягвайки прилагането на данъчните разпоредби, а издателят на фактурата, от своя страна, съзнателно и умишлено е избегнал плащането на данъци, за което жалбоподателят също е знаел.

- 13 Със сделката са преследвани две цели: от една страна, жалбоподателят да може да придобие машините на националния пазар и да получи кредитирането, и от друга страна, да поиска възстановяването на данъка. Освен това, издателят на фактурата е изпълнил само частично задължението си да внесе данъка. Следователно, жалбоподателят не може да упражни правото си да приспадне ДДС.

Резюме на решенията на първоинстанционния и второинстанционния съд

- 14 **Първоинстанционният съд**, изхождайки от определение на Съда от 3 септември 2020 г., Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), приема, че данъчният орган е отказал на жалбоподателя правото на приспадане на ДДС, въз основа на обстоятелства, които не могат да бъдат сметени за обективни данни, които да обосноват отказа да се признае на жалбоподателя правото на приспадане на ДДС. В настоящия случай не е налице фактическият състав на избягването на данъци, нито е доказано намерението за намаляване на данъчната тежест.
- 15 Освен това, съгласно решение на Съда от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02), създадената от жалбоподателя и издателя на фактурата договорна конструкция нито противоречи на правото, нито е имала за цел получаването на данъчно предимство.
- 16 Според първоинстанционния съд, изпълнението е извършено в съответствие с договора, поради което, с оглед липсата на причинно-следствена връзка, посочените във фактурата дати на изпълнение не са предоставили възможност за избягване на данъци. Отразените във фактурата цени не са били завишени, тъй като страните определят цената свободно в рамките на своята икономическа дейност и въз основа на тази цена трябва да се изпълни данъчното задължение.
- 17 **Kúria** (Върховен съд) приема, че мотивите на постановеното от първоинстанционния съд решение са опорочени, тъй като последният не е анализирал фактите в тяхната съвкупност. Според Kúria (Върховен съд), задължението за издаване на фактурата е свързано с изпълнението на сделката, а не със задължението на приобретателя на стоката да плати цената. Първоинстанционният съд е бил длъжен да изложи причините, поради които правото на приспадане на ДДС може да бъде упражнено преди да е налице реално изпълнение.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 18 Според запитващата юрисдикция, въпросите които се поставят са релевантни, а правилното прилагане на правото на Съюза е от непосредствено значение в разглеждания случай, доколкото, с оглед на

националната съдебна практика, отговорите на същите не са очевидни до такава степен, че да изключват всякакво разумно съмнение.

- 19 Позовавайки се на определение на Съда от 3 септември 2020 г., Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), с което настоящото производство има връзка, запитващата юрисдикция пояснява, че е извършила проверка дали обстоятелствата, посочени от данъчния орган в решението му и оспорени от жалбоподателя, могат да бъдат сметени за обективни и следователно — за относими, както и дали данъчният орган е изпълнил законовите си задължения във връзка с доказателствената тежест.
- 20 От друга страна, съгласно второинстанционното решение на Kúria (Върховен съд), запитващата юрисдикция трябва да провери всички факти, свързани с отразената във фактурата сделка. При това положение, запитващата юрисдикция ще трябва да провери и фактите, които с оглед практиката на Съда, е счела за неотнесими.
- 21 Тъй като дори по основните въпроси съществуват различия между националните съдилища, които неизбежно водят до различна насоченост и подход при осъществяване на съдебния контрол, това засяга в значителна степен както правото на страните на справедлив съдебен процес и на ефективни правни средства за защита, така и предимството на правото на Съюза и правната сигурност.

По първия преюдициален въпрос

- 22 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения дали с приемането на Директивата за ДДС законодателят на Съюза е целял правото на данъчнозадължените лица да приспадат ДДС да бъде отказвано и в случаите, когато отразената във фактурата сделка е доказана и призната, както и дали представлява неправомерно данъчно предимство фактът, че предприятията по веригата, участвали на етап, предхождащ включването на жалбоподателя, са декларирали ДДС и други данъци, но са внесли същите в бюджета само частично или със закъснение, както и че жалбоподателят, от своя страна, е поискал да упражни правото си на възстановяване на ДДС.
- 23 Ето защо е необходимо да се установи дали изложените обстоятелства могат да се считат за обективни данни по смисъла на практиката на Съда.
- 24 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения дали обстоятелството, че страните по договор за доставка на стоки са променени или че мястото на доставка на стоките е определено в съответствие с обичайната практика в международната търговия, може да бъде сметено за обективна причина да се откаже правото на приспадане на ДДС.
- 25 Освен това, според запитващата юрисдикция, противно на постановеното от Kúria (Върховен съд), правото на възстановяване на ДДС не се основава на

правилната от формална страна фактура, а на икономическия резултат, като определянето на цената е част от свобода на договаряне на страните. В това отношение обаче Kúria (Върховен съд) изисква проверка и доказване, които надхвърлят посочения критерий.

По втория преюдициален въпрос

- 26 В хода на производството запитващата юрисдикция е стигнала до извода, че сделките са осъществени в съответствие с предвиденото в договора и че следователно грешката във фактурата не може да служи като основание за отказ да се признае правото на възстановяване на ДДС.
- 27 Съгласно решението на Kúria (Върховен съд) обаче трябва да се провери как правото на приспадане на ДДС е можело да бъде упражнено въз основа на фактурата преди реалното изпълнение, а именно през ноември 2016 г.
- 28 С оглед на разпореждането на Kúria (Върховен съд) делото да бъде разгледано повторно, запитващата юрисдикция счита за необходимо да отправи въпроси относно формалната грешка във фактурата, нейното отражение върху правото на жалбоподателя да му бъде възстановен ДДС, евентуалното коригиране на тази грешка, както и относно санкцията, която може да бъде наложена.

По третия преюдициален въпрос

- 29 С този преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали е съвместимо с разпоредбите и основните принципи на правото на Съюза обстоятелството, че в рамките на производството пред данъчния орган основният предмет на проверката е било възстановяването на всички елементи по създадената между страните верига, както и че данъчният орган е приел, че упражняването на право е незаконосъобразно и че е налице избягване на данъчно облагане въз основа на данни, които според практиката на Съда не могат да служат като основание да бъде отказано приспадането на ДДС, с произтичащия от това отказ да се признае правото на такова приспадане.
- 30 Данъчният орган не е посочил правилото, което според него страните са имали намерението да заобиколят. В конкретния случай запитващата юрисдикция счита, че упражняването на правото на приспадане на ДДС само по себе си не представлява данъчна измама, дори издателят на фактурата да не е внесъл данъка изцяло. Ето защо е необходимо да се провери и дали жалбоподателят е знаел или е трябвало да знае за това обстоятелство.
- 31 Доколкото по въпроса дали включването на друго предприятие е било обосновано или не данъчният орган не е посочил нито едно обективно обстоятелство, прието от Съда за релевантно, запитващата юрисдикция

счита, че действията на посочения орган нарушават правото на Съюза от гледна точка на принципите на данъчна неутралност и на ефективност.

- 32 В този смисъл, възниква съмнение дали поведението на ответника е съобразено с правото на Съюза, тъй като ответникът не е проверил дали данъчнозадълженото лице е знаело (т.е. че е знаело или е трябвало да знае за незаконосъобразността), като в случая освобождаването от ДДС на придобиване в рамките на Съюза само по себе си е счетено автоматично — без необходимост от доказване на положената дължима грижа — за заобикаляне на данъчните правила. Последица от посоченото по-горе е отказът да се признае правото на приспадане на ДДС. По този начин, ако не бъде извършена преценка на субективните елементи (реалното знание или знанието, което би било налице, ако е положена дължимата грижа), посочени от Съда в решение от 6 юли 2006 г., *Kittel и Recolta Recycling* (С-439/04 и С-440/04, EU:C:2006:446), правото на приспадане на данъка, признато в членове 168 и 178 от Директивата за ДДС и в практиката на Съда, би било обезсмислено.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ