

**Дело C-418/22****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

21 юни 2022 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Белгия)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

8 юни 2022 г.

**Жалбоподател:**

SA CEZAM

**Ответник:**

État belge

**Предмет на главното производство**

Жалбоподателят в главното производство иска в частност преизчисляване на пропорционалните данъчни глоби, които му налагат белгийските данъчни органи поради неподаването на периодични справки-декларации за ДДС. Той твърди, че такива глоби следва да се изчисляват не върху брутния, а върху нетния размер на данъка, т.е. въз основа на дължимия ДДС след намаляване с платения по получени доставки ДДС.

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Първоинстанционен съд Люксембург, Белгия) преценява, че за да може да се произнесе по случая в главното производство, трябва да сезира Съда на Европейския съюз на основание член 267 ДФЕС с въпроси относно съвместимостта на вътрешноправни разпоредби, отнасящи се до данъчните глоби за неплащане на ДДС, с разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО и с принципите на неутралност и пропорционалност.

## Преюдициални въпроси

1) Допускат ли член 62, [точка 2], членове 63, 167, 206, 250 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и принципът на пропорционалност, така както е тълкуван в частност в Решение на Съда от 8 май 2019 г., EN.SA (C-712/17), разглеждан във връзка с принципа на неутралност, национална правна уредба — като член 70, [параграф 1] от Code de la TVA (Кодекс за ДДС), член 1 от Arrêté royal n° 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (Кралски указ № 41 за определянето на размера на пропорционалните данъчни глоби във връзка с данъка върху добавената стойност) и рубрика V от приложената към този указ таблица G — съгласно която в случай на констатирани неточности при проверка на съдържанието на счетоводната документация и за да се санкционира пълната или частичната липса на счетоводно отразяване на облагаеми сделки, отнасяща се до сума над 1 250 EUR, нарушението се наказва с намалена фиксирана глоба в размер на 20 % от дължимия данък, без да е възможно платеният по получени доставки данък, който поради липса на справка-декларация не е бил приспаднал, да се приспада за целите на изчисляването на глобата и въпреки че съгласно [член 1, втора алинея] от Кралски указ № 41 скалата за намаляване, предвидена в таблици от А до J от приложението към този указ, е приложима само ако санкционираният нарушение са извършени без намерение да се избегне данъка или да се позволи избягването му?

2) За отговора на въпроса има ли значение фактът, че данъчнозадълженото лице доброволно или недоброволно е платило изискуемия вследствие на проверката данък, така че да извърши надлежно плащане на данъка и съответно да постигне целта за правилното събиране на същия?

## Посочени разпоредби от правото на Съюза

***Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност***

Член 62, точка 2:

„За целите на настоящата директива:

[...]

(2) ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен“.

Член 63:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

#### Член 167

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

#### Член 206

„Всяко данъчнозадължено лице — платец на ДДС, трябва да плати нетния размер на ДДС при представянето на справка-декларацията за ДДС, предвидена в член 250. Въпреки това, държавите членки могат да определят различна дата за плащането на тази сума, или могат да изискат извършването на междинни плащания“.

#### Член 250

„1. Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, [включително,] доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания[, ] и стойността на освободените сделки.

[...]“.

#### Член 273:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица[, ] и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

### **Посочени разпоредби от националното право**

#### ***Кодекс за данъка върху добавената стойност***

#### Член 70

„1. За всяко нарушение на задължението за плащане на данъка се налага глоба, равна на двойния размер на избегнатия или просрочения данък.

[...]“.

Член 84

„[...]”

В рамките на предвидените от закона граници размерът на пропорционалните данъчни глоби по настоящия кодекс [...] се определя съгласно приета от краля степенна скала“.

***Кралски указ № 41 от 30 януари 1987 г. за определянето на размера на пропорционалните данъчни глоби във връзка с данъка върху добавената стойност***

Член 1

„Скалата за намаляване на пропорционалните данъчни глоби във връзка с данъка върху добавената стойност се съдържа:

1° при нарушения по член 70, параграф 1 от Кодекса за данъка върху добавената стойност, в таблица А от приложението към настоящия указ — за нарушенията, извършени преди 1 ноември 1993 г., и в таблица G към същия — за нарушенията, извършени след 31 октомври 1993 г.;

[...]“.

Приложение

„Таблица G — ГЛОБИ, ПРИЛОЖИМИ ПРИ НАРУШЕНИЯ ПО ЧЛЕН 70, ПАРАГРАФ 1 ОТ КОДЕКСА

Раздел 1 — Вътрешни и вътрешнообщностни сделки

[...]

V. Неточности, установени при проверка на съдържанието на счетоводната документация;

облагаемите сделки не са отразени изобщо или са отразени частично или със закъснение в предвидената нарочна справка-декларация;

лицето, което не е длъжно да подаде справка-декларация, не плаща дължимия данък в определения срок и по предвидения начин.

Размерът на дължимия данък за проверяван период от една година е:

- по-малък или равен на 1 250 EUR: 10 % от дължимия данък
- по-висок от 1 250 EUR: 20 % от дължимия данък

[...]“.

### **Кратко представяне на фактичката обстановка и главното производство**

- 1 Жалбоподателят в главното производство не е подавал периодични справки-декларации за ДДС от юни 2013 г. насетне.
- 2 На 10 ноември 2015 г. е издадено известие за данъчно задължение за 2013 г. Тъй като по това известие няма изпълнение, е изпратено напомнително писмо, което също остава без отговор. Поради това е съставен данъчнооблагателен акт за 2013 г. и същият е връчен на дружеството.
- 3 Тъй като въпреки известията и напомнянията периодични справки-декларации за ДДС не са подадени и за 2014 г. и 2015 г., за тези две години служебно са издадени данъчнооблагателни актове.
- 4 Впоследствие, през 2017 г., е изготвена нарочна сметка, тъй като жалбоподателят отново не е подал всички свои справки-декларации и не е платил дължимия ДДС по подадените справки-декларации.
- 5 Съгласно съответните актове за принудително събиране дължими са следните суми:
  - за 2013 г:
    - дължим след прихващане ДДС: 278 880,50 EUR;
    - глоби: 265 940 EUR;
    - начислени лихви до 20 март 2016 г: 58 007,04 EUR.
  - за 2014 г. и 2015 г:
    - дължим след прихващане ДДС: 1 430 991,16 EUR;
    - глоби: 923 650,00 EUR;
    - начислени лихви до 20 януари 2017 г: 137 375,04 EUR.
  - за нарочната сметка относно периода от 31 януари 2017 г. до 30 юни 2017 г:
    - дължим ДДС: 88 610,36 EUR;
    - глоби: 14 290 EUR;
    - начислени лихви до 20 декември 2017 г: 4 962,16 EUR.

- 6 Наложените глоби съответстват на 20 % от brutния ДДС, т.е. не се взема предвид подлежащият на приспадане ДДС.

### Основни доводи на страните в главното производство

- 7 Според жалбоподателя глобата трябва да бъде изчислена върху дължимия данък след намаляване с подлежащия на приспадане ДДС, т.е. върху нетния (след приспадане на платения по получени доставки данък), а не върху brutния размер на данъка.
- 8 Най-напред, съгласно националното право санкцията съответства на 20 % „от дължимия данък“ (таблица G, рубрика V от приложението към Кралски указ № 41), т.е. след намаляване с подлежащия на приспадане ДДС. В противен случай глобата ще се изчислява въз основа на данък върху добавената стойност, който в крайна сметка не се дължи от данъчнозадълженото лице.
- 9 По-нататък, този извод произтича от принципа на данъчна неутралност.
- 10 В това отношение жалбоподателят се позовава на решение от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), в което Съдът по същество постановява, че държавите членки действително са компетентни да изберат санкциите, които според тях са подходящи, в случай че не са спазени условията, които законодателството на Съюза предвижда във връзка с упражняването на правото на приспадане на ДДС, но същевременно са длъжни да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите принципи, и по-специално принципите на пропорционалност и на неутралност на ДДС.
- 11 Съдът съответно посочва още, че „санкциите не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на целите, посочени в член 273 от Директивата за ДДС, нито да поставят под въпрос неутрал[ността] на този данък“ и че „глоба в размер на пълната сума на неправомерно приспадания данък за получени доставки, наложена без да се отчита фактът, че ДДС в същия размер е бил надлежно платен за извършени доставки и че впоследствие държавният бюджет не е претърпял никаква загуба на данъчни приходи, представлява санкция, която е непропорционална с оглед на преследваната от нея цел“ (решение от 8 май 2019 г., BG.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, т. 39 и 42).
- 12 Жалбоподателят заключава, че:
- 1) „[Д]анъчното задължение на данъчнозадълженото лице винаги се състои от дължимия данък по извършени доставки след приспадане на подлежащия на приспадане ДДС по получени доставки за същия данъчен период“ (заключение на генералния адвокат Kokott по дело EN.SA., C-

712/17, EU:C:2019:35, т. 62; вж. също и решение от 8 май 2019 г., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, т. 41);

- 2) За същия период извършените и получените доставки са неотделими;
  - 3) Принципът на пропорционалност изисква от държавите членки да не налагат глоба, равна на подлежащия на приспадане ДДС, в противен случай приспадането вече няма да представлява интерес и ще е безпредметно;
  - 4) Трябва да се провери дали рискът от данъчни загуби е отстранен.
- 13 Като не отчитат правото на приспадане, белгийските данъчни органи не изчисляват глобата въз основа на действителното данъчно задължение на данъчнозадълженото лице, тъй като пропорционалната глоба от 20 % бива изчислена отчасти върху подлежащия на приспадане ДДС (чийто размер в случая не се оспорва от данъчните органи), което намалява обхвата/интереса от правото на приспадане и нарушава неутралността на данъка, лишавайки данъчнозадълженото лице от (положителните) последици от правото му на приспадане.
  - 14 Всъщност „[д]вата изчислителни метода могат [...] да доведат до значителни разлики. В най-крайните случаи, когато сумата на дължимия данък и сумата на подлежащия на приспадане данък са еднакви, [...] пропорционалната глоба ще може [ако глобата се изчислява върху нетния размер] да бъде нулева, тъй като прихващането между двете суми също ще даде нулев остатък“ (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?* [https://expert.taxwin.be/fr/tw\\_actu\\_h/document/ht20200221-1-fr](https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr)).
  - 15 Например, ако процесната глоба от 20 % се наложи в хипотеза на нарушение, свързано с дължима като данък сума от 10 000 EUR, за която може да се претендира право на приспадане в размер на 5 000 EUR, изчисление въз основа на brutната сума ще доведе до пропорционална глоба от 2 000 EUR (20 % от 10 000 EUR), докато изчисление въз основа на нетната сума би довело до глоба от 1 000 EUR (20 % от крайното салдо, т.е. 10 000 – 5 000) (вж. по аналогия Houet, C., пак там).
  - 16 Що се отнася до риска от данъчна загуба, жалбоподателят посочва, че в случая такъв не съществува, доколкото подлежащата на приспадане сума, включена от административните органи при изчислението на пропорционалната глоба, не е част от данъчните приходи на *État belge* (белгийската държава).
  - 17 Жалбоподателят добавя, че в предходно дело данъчните органи са се съгласили с това, че пропорционалната глоба следва да се изчислява въз основа на „дължимия за извършени доставки данък, намален с подлежащия на приспадане данък по получени доставки за същата данъчна година“ (решение на настоящия съд от 17 февруари 2021 г.).

**Основни доводи на ответника в главното производство**

- 18 Според белгийската държава член 70, параграф 1 от Кодекса за ДДС предвижда, че „за всяко нарушение на задължението за плащане на данъка се налага глоба, равна на двойния размер на избегнатия или просрочения данък“, така че основата за изчисляване на глобата действително е размерът на недеklarирания ДДС, тъй като няма разпоредба, която да предвижда, че глобата се изчислява върху размера на дължимия данък след изваждане на подлежащия на приспадане ДДС. Единственият данък, по отношение на който съществува задължение за плащане, е изискуемият данък, а данъкът става изискуем съгласно член 62, точка 2 от Директива 2006/112/ЕО „когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен“.
- 19 Що се отнася до решение от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), то не е приложимо в случая, доколкото се отнася до особените механизми по член 168 от Директива 2006/112/ЕО (право на приспадане) и по член 203 от тази директива, който предвижда, че „ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.
- 20 По това дело, отнасящо се до фиктивни сделки (дружества от една и съща група продават и след това изкупуват обратно еднакви количества електроенергия на една и съща цена), издателят на фактурата е платил сумата на ДДС, посочена във фактурата по сделка, сметена за фиктивна, и след това при обратното изкупуване е приспаднал тази сума. Следователно изискванията, предвидени в членове 168 и 203 от Директива 2006/112/ЕО, важат заедно за един и същи оператор, въпреки че сделката не е осигурила никакво данъчно предимство на страните по нея и съответно изобщо не е ощетила държавния бюджет.
- 21 Именно в този специфичен контекст Съдът постановява, че е в противоречие с принципите на пропорционалност и неутралност национална правна уредба, съгласно която неправомерното приспадане на ДДС се наказва с глоба, равна на размера на приспаднатата сума, без да се отчита размерът на данъчното задължение. Констатациите в това решение съответно не бива да бъдат отнасяни към други случаи, например към такива, в които както в настоящия, се санкционира нередност при плащането на ДДС (а не при неговото приспадане).
- 22 В случая глобите всъщност са наложени не поради неправомерно приспадане без ощеляване на държавния бюджет (нулево данъчно задължение), а поради това че ДДС не е бил платен по извършените доставки, което води до предимство за данъкоплатеца (под формата на кредитна линия в ущърб на държавния бюджет) и до загуба на данъчни приходи, ако дължимият данък не бъде събран. Освен това санкцията не е в размер на 100 % от неправомерно приспаднатата сума, а е в размер на 20 %



от дължимия ДДС и според белгийските въззивни и касационни съдилища е пропорционална.

- 23 Ако се взема предвид нетната сума на ДДС, това би довело и до абсурдния резултат пропорционалната глоба да се окаже нулева (вж. т. 14 от настоящото резюме) и съответно на данъчнозадълженото лице да не бъде наложена глоба, въпреки че то не е изпълнило задължението си за плащане на данъка.
- 24 Ответникът уточнява, че като смекчаваща мярка е допуснал в случая прякото прихващане на подлежащите на приспадане данъци. Това прихващане обаче се явява част от условията на плащане и изобщо не променя основата за изчисляване на глобите.

### **Кратко изложение на мотивите за запитването**

- 25 Съгласно член 273 от Директива 2006/112/ЕО държавите членки имат възможност да приемат мерки, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите.
- 26 „При липса на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, държавите членки са компетентни да изберат санкции, които според тях са подходящи. Въпреки това те са длъжни да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи и следователно да спазват принципа на пропорционалност“ (решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 59). Тези мерки съответно не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на така преследваните цели и следователно не могат да бъдат използвани по такъв начин, че да поставят под въпрос неутралността на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от правото на Съюза в тази област (решение от 11 април 2003 г., Руседеспред, C-138/12, EU:C:2013:233, т. 28 и 29).
- 27 За да се прецени дали дадена санкция е съобразена с принципа на пропорционалност, следва да се вземат предвид по-специално видът и тежестта на нарушението, което се наказва с тази санкция, както и правилата за определянето на нейния размер (решения от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 60, от 8 май 2019 г., EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, т. 40 и от 15 април 2021 г., Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, т. 27).
- 28 Tribunal de première instance du Luxembourg се пита дали, въпреки че не се прилага пряко към санкциите, предвидени в случаите, когато данъчнозадълженото лице не изпълнява задълженията си, принципът на неутралност все пак следва да се взема предвид, пряко или непряко, при преценката в съответствие ли е с посочения по-горе принцип на

пропорционалност система от пропорционални глоби като предвидената в белгийското право, и по-специално в член 70, параграф 1 от Кодекса за данъка върху добавената стойност и Кралски указ № 41 за определянето на размера на пропорционалните данъчни глоби във връзка с данъка върху добавената стойност.

- 29 Следователно е налице затруднение при тълкуването на правото на Съюза, поради което настоящият съд счита, че е необходимо да се обърне към Съда в съответствие с член 267 ДФЕС, като постави горепосочените преюдициални въпроси.