

Дело C-537/22

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

11 август 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Fővárosi Törvényszék (Будапешенски градски съд, Унгария)

Дата на акта за преюдициалното запитване:

31 май 2022 г.

Жалбоподател:

Global Ink Trade Kft.

Отвeтник:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария)

Принцип на предимство на правото на Съюза — Ефективна съдебна защита — Данъчна измама — Директива за ДДС — Принцип на данъчна неутралност — Обхват на общото задължение на данъчнозадълженото лице за извършване на проверка — Дължима грижа — Обективни данни

Предмет на главното производство

Жалба по съдебен ред срещу решение на националния данъчен орган, с което се отказва правото на приспадане на ДДС, като се има предвид, че във връзка със съответните фактури посоченият орган е поискал допълнителни доказателства спрямо изискуемите от правото на Съюза и поради липсата на такива доказателства е приел сделките за фиктивни

Преюдициални въпроси

1) Съставлява ли нарушение на принципа на предимство на правото на Съюза и на правото на ефективни правни средства за защита,

гарантирано в член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), обстоятелството, че съд на държава членка, който се произнася като последна инстанция, тълкува акт на Съда (под формата на определение, постановено в отговор на преюдициално запитване, чийто предмет е именно практиката, установена от съда на държава членка, който се произнася като последна инстанция) в смисъл, че не съдържа нови елементи, които имат или биха могли да имат за последица отклонение от предходна практика на Съда или изменение на предходната национална практика, установена от националния съд, който се произнася като последна инстанция?

2) Следва ли принципът на предимство на правото на Съюза и правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано в член 47 от Хартата, да се тълкуват в смисъл, че принципът на предимство на решенията на Съда се прилага включително в случаите, в които съд на държава членка, който се произнася като последна инстанция, се позовава на собствените си предходни решения като прецедент? Може ли отговорът да бъде различен с оглед на член 99 от Процедурния правилник на Съда, когато последният се произнася с определение?

3) В контекста на общото задължение на данъчнозадълженото лице за извършване на проверка, независимо от извършването и естеството на отразената в съответните фактури сделка, и с оглед на разпоредбите на член 167, член 168, буква а) и член 178, буква а) 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 на принципите на правна сигурност и на данъчна неутралност, допустимо ли е като условие за упражняване на правото на приспадане на ДДС — без в държавата членка да има съответна правна разпоредба — от данъчнозадълженото лице да се изисква да поддържа лични контакти с издателя на фактурата или да осъществява връзка с доставчика само на официално предоставен адрес на електронна поща? Може ли да се приеме, че тези обстоятелства свидетелстват за доказано с обективни данни неизпълнение на задължението за дължима грижа, която се очаква от данъчнозадълженото лице, като се има предвид, че тези обстоятелства не са съществували към момента, в който данъчнозадълженото лице е извършило съответните проверки преди установяване на търговските отношения, а се отнасят до съществуващите търговски отношения между страните?

4) Съвместими ли са с посочените разпоредби от Директивата за ДДС и с принципа на данъчна неутралност, но най-вече с практиката на Съда — който в контекста на тълкуването на тези разпоредби възлага доказателствената тежест на данъчния орган — тълкуване на правото и

практика в дадена държава членка, с които се отказва правото на приспадане на ДДС на данъчнозадължено лице, което притежава фактура, отговаряща на изискванията на Директивата за ДДС, тъй като се приема, че това лице не е положило дължимата грижа в търговските отношения, защото не е доказало действия, от които да се установява, че дейността му не се свежда само до получаването на фактури, които отговарят на съответните формални изисквания, въпреки че данъчнозадълженото лице е представило цялата документация за спорните сделки, а данъчният орган е отхвърлил други негови доказателствени искания, направени в хода на данъчното производство?

5) С оглед на посочените разпоредби от Директивата за ДДС и основния принцип на правна сигурност може ли да се приеме за обективно обстоятелство констатацията във връзка с дължимата грижа, че издателят на фактурата не е извършвал никаква икономическа дейност, в случай че данъчният орган приема за недоказано реалното извършване на дадена сделка — която е документирана с фактури, договори и други счетоводни документи, както и със съответната кореспонденция, и е потвърдена с изявление на складовото предприятие, както и на управителя и на служител на данъчнозадълженото лице — като се позовава единствено на изявление на управителя на дружеството доставчик, който отрича съществуването на тази сделка, без да са взети предвид обстоятелствата, при които е направено това изявление, интересите на лицето, което го е направило, или факта, че съгласно материалите по преписката именно това лице е учредител на посоченото дружество и съгласно наличните данни същото е представлявано от упълномощен представител?

б) Следва ли разпоредбите на Директивата за ДДС относно приспадането на данъка да се тълкуват в смисъл, че когато в хода на данъчното производство данъчният орган установи, че посочените в съответните фактури стоки са с произход от Общността и че данъчнозадълженото лице е вторият от участниците във верига [на доставки], прилагането на тази схема — като се има предвид, че стоките с произход от Общността са освободени от ДДС, поради което първият унгарски приобретател няма право да приспадне ДДС, каквото право възниква само за втория от участниците във веригата — е обективно обстоятелство, което само по себе си е достатъчно за доказване на данъчната измама, или и в този случай данъчният орган трябва да докаже въз основа на обективни данни, че участник или участници във веригата са извършили данъчна измама, начина на извършването ѝ, както и дали данъчнозадълженото лице е знаело, или е можело да узнае за тази измама при полагане на дължимата грижа?

Цитирани разпоредби на правото на Съюза

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

Харта на основните права на Европейския съюз, член 47

Цитирани разпоредби на националното право

A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Закон № CXL от 2004 година за приемане на общи разпоредби в областта на административното производство и административните услуги) — член 2, параграф 3, член 6, параграф 2 и член 50, параграф 1

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Закон № CL от 2017 година за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс) — член 86, параграф 1 и член 97, параграф 6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон № CXXVII от 2007 година за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) — член 119, параграф 1, член 120, буква а) и член 127, параграф 1, буква а)

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Основната дейност на жалбоподателя, Global Ink Trade Kft., е търговско посредничество в търговията на едро. В периода между юли 2012 г. и юни 2013 г., до който се отнася настоящият спор, жалбоподателят придобива основно офис оборудване и тонер касети. Основният му доставчик е Office Builder Kft., от който през посочения период получава шестдесет и осем фактури.
- 2 Данъчният орган приема, че Office Builder Kft. не е осъществявало никаква икономическа дейност, не е разполагало с обект за осъществяване на дейността или с клонове, нито с материални средства и персонал, необходими за осъществяване на икономическа дейност, не е осигурявало нито един служител и не е изпълнявало данъчните си задължения. Управителят на дружеството, който е разпитан в място за лишаване от свобода, заявява, че не е заемал никаква длъжност в дружеството, не е сключвал договори и не е издавал фактури. Поради това данъчният орган приема, че сделките, отразени в издадените на жалбоподателя фактури, не са реално извършени между страните и че дружеството е използвано единствено като междинно предприятие.

- 3 Данъчният орган изслушва управителя на жалбоподателя, който посочва във връзка с контрола по отношение на доставчиците, че за потенциалните търговски партньори (също и за Office Builder Kft.) са извършвани административни проверки (обхващащи данните, които се съдържат в търговския регистър) и материални проверки (възлагане на конкретна поръчка), както и че въз основа на такива проверки той решава дали да сключи съответния договор. Управителите на жалбоподателя и на Office Builder Kft. сключват договора лично, но текущата комуникация е осъществявана по електронна поща и те не са се срещали лично.
- 4 При преценка на събраните доказателства данъчният орган констатира, че изявленията на управителите на двете дружества си противоречат от гледна точка на тяхното съдържание, и основавайки се на тези противоречия, приема за безспорно установено, че отразените във фактурите сделки не са извършени във формата и със съдържанието, удостоверени в тези фактури.
- 5 Съгласно заключението на данъчния орган издателят на фактурите не извършва никаква реална икономическа дейност, а единствено издава недостоверни от гледна точка на съдържанието им фактури, поради което дейността му се свежда до това като междинно дружество да поражда данък по получени доставки в полза на жалбоподателя за стоки, придобити в рамките на Съюза, с цел да позволи на жалбоподателя да си възстанови неправомерно ДДС въз основа на привидно вътрешни сделки. Данъчният орган не приема за достоверни получените от жалбоподателя фактури, тъй като дружеството, което ги е издало, не ги признава и изрично отрича да ги е издавало, поради което посоченият орган отказва на жалбоподателя правото на приспадане на ДДС.
- 6 Решаващият данъчен орган установява в тежест на жалбоподателя разлика в задълженията за ДДС в размер от 348 876 000 унгарски форинта (HUF) за периода от юли 2012 г. до юни 2013 г., 348 773 000 HUF от които са приети за невнесен данък. Данъчният орган налага глоба за този невнесен данък и начислява лихви за забава.
- 7 Горестоящият данъчен орган приема, че жалбоподателят не е доказал каквито и да било действия, от които да се установява, че дейността му не се свежда единствено до получаването на фактури, които отговарят на съответните формални изисквания; с други думи, този орган достига до извода, че жалбоподателят не е действал с дължимата грижа в търговските отношения. Поради това горестоящият данъчен орган потвърждава решението на решаващия орган.
- 8 Жалбоподателят обжалва това решение пред Fővárosi Törvényszék (Будапещенски градски съд, Унгария).

Основни доводи на страните по главното производство

- 9 Жалбоподателят твърди, че данъчният орган не е представил неоспорими доказателства за недостоверността на фактурите му, тъй като този орган е основал решението си на неотнормирани факти, извършил е едностранчива преценка на наличните доказателства в ущърб на жалбоподателя и е отхвърлил направените от последния доказателствени искания, поради което изводите му се основават на предположения, а установените факти са непълни.
- 10 Жалбоподателят оспорва твърдението, че целта на посредничеството на доставчика е била да се прикрие източникът на стоки с непроверен произход, придобити в Съюза, и да се улесни упражняването на правото на приспадане на ДДС чрез представянето на придобиванията като вътрешни.
- 11 Жалбоподателят оспорва също така истинността на изявлението на управителя на доставчика и възразява срещу обстоятелството, че ответникът е основал решението си единствено на това изявление, като същевременно е отхвърлил доказателствените искания на жалбоподателя с оглед на оборването му, въпреки че е следвало да отстрани противоречията, вземайки предвид други доказателства.
- 12 Жалбоподателят твърди още, че ответникът не е обосновал, нито доказал обстоятелствата, при които жалбоподателят не е действал с дължимата грижа, или въз основа на какви обективни данни е знаел, че участва в данъчна измама.
- 13 Ответникът твърди, че решението му е законосъобразно с оглед на практиката на Съда и на Kúria (Върховен съд, Унгария). Като се позовава на практиката на Съда, ответникът твърди, че данъчнозадължените лица са длъжни да вземат всички мерки, които разумно могат да се очакват от тях, с цел да предотвратят данъчна измама, и че тези мерки могат да се изразяват по-специално в събирането на информация относно доставчика, което жалбоподателят очевидно не е направил. Позовавайки се на практиката на Kúria (Върховен съд), ответникът посочва, че в случая става въпрос за пасивна данъчна измама и че е установено като обективно обстоятелство, че предвид липсата на информация за доставчика и на лични контакти, жалбоподателят не е действал с дължимата грижа в търговските отношения.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 14 Запитващата юрисдикция посочва, че Съдът е постановил множество актове по тълкуването на разпоредбите на Директивата за ДДС, като последните по унгарски дела са определения Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) и Crewprint (C-611/19, непубликувано, EU:C:2020:674). Посочва също, че е спряла главното производство до приключване на производствата по тези преюдициални запитвания, като се има предвид по-

специално, че предметът на спора по всички дела е определянето на страната, която носи тежестта на доказване, както и установяването на относимите и обективни данни, които могат да обосноват отказа за възстановяване на ДДС.

- 15 Както се потвърждава в посочените определения, задължение на националните съдилища е да проверят дали обективните данни, на които се позовава данъчният орган, отговарят на изискванията на правото на Съюза. Въпреки това от съдебните актове, постановени след тези определения на Съда, може да се заключи, че между националните съдилища продължават да съществуват разногласия, що се отнася до разпределянето на доказателствената тежест между данъчнозадълженото лице и данъчният орган, не само във връзка с тълкуването и прилагането на правото на Съюза, но и по отношение на тълкуването на определенията на Съда, постановени по посочените дела. По-конкретно, независимо от практиката на Съда, правилното прилагане на разпоредбите на Директивата за ДДС не е в такава степен ясно за различните унгарски съдилища и техните състави, че да не оставя място за разумно съмнение.
- 16 В решението, което постановява по дело *Stewprint, Kúria* (Върховен съд) застъпва принципното становище, че преди всичко трябва да се провери „наличието на действителни сделки между страните, а не дали [...] жалбоподателят притежава фактура“. Според запитващата юрисдикция обаче член 178, буква а) от Директивата за ДДС, приложима по силата на принципа на предимство на правото на Съюза, трябва да се тълкува именно в смисъл, че фактура, която отговаря на установените в тази директива изисквания, сама по себе си е достатъчна, за да докаже правото на приспадане на ДДС.
- 17 Предвид основните счетоводни принципи, сред които е и принципът на вярна и точна представа, и с оглед на презумпцията за добросъвестност, съществува законова презумпция за истинност на съответната фактура и за добросъвестност на данъчнозадълженото лице, чието право на приспадане се основава на тази фактура. Тази законова презумпция трябва да бъде оборена от този, който я оспорва — в данъчната област това е съответният данъчен орган.
- 18 Според запитващата юрисдикция различните тълкувания се дължат на обстоятелството, че докато *Kúria* (Върховен съд) основава тълкуването си на член 127, параграф 1, буква а) от Закона за ДДС, запитващата юрисдикция се позовава на член 178, буква а) от Директивата за ДДС, съгласно който фактурите трябва да отговарят на редица установени процесуални и материални изисквания, така че посочената по-горе презумпция се отнася единствено до фактурите, които отговарят на тези изисквания. Същите гарантират, че фактурата може да се счита за доказателство за извършването на съответната сделка и че може да служи като основание за приспадане на ДДС, без да е необходимо друго доказателство.

- 19 С оглед на всичко изложено по-горе запитващата юрисдикция намира за необходимо Съдът да даде насоки, за да се избегне данъчнозадължено лице, което не е знаело, нито е можело да знае, че сделка, предхождаща извършената от него във веригата на доставки, е била неправомерна от гледна точка на ДДС, да бъде санкционирано, като му бъде отказано право на приспадане.
- 20 С първия и втория преюдициален въпрос запитващата юрисдикция, като се позовава на принципа на предимство на правото на Съюза, иска да установи как може да бъде разрешено противоречието между два съдебни акта с качеството на прецеденти. Макар решенията на Съда да са задължителни за всички държави — членки на Съюза, унгарските съдилища са длъжни да се съобразяват с мотивите на решенията на Kúria (Върховен съд). По-конкретно, въпросът на запитващата юрисдикция е дали дадено решение на Kúria (Върховен съд), постановено в производство, по което също е произнесено решение по преюдициално запитване, може да не бъде вземано предвид, или обратно — от определящо значение е постановеното от Kúria (Върховен съд) в смисъл, че поради липсата в посочените по-горе определения на Съда на каквито и да било нови елементи спрямо постановеното от него в предходни актове, несъобразяването с тези определения не противоречи на правото, с други думи, може да не бъде вземано предвид.
- 21 Останалите четири преюдициални въпроса, отправени от запитващата юрисдикция, се отнасят до тълкуването на член 167, член 168, буква а) и член 178, буква а) от Директивата за ДДС във връзка с принципите на данъчна неутралност и на ефективност.
- 22 Съгласно т. 45 от решение Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373) правото на приспадане може да бъде отказано само когато въз основа на обективни данни данъчният орган установи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре по веригата.
- 23 Въпреки това тълкуването и прилагането на правото от страна на данъчните органи и на Kúria (Върховен съд) не са се променили след определения Vikingo Fővállalkozó и Crewprint; те продължават да се опитват да мотивират отказа да се признае правото на приспадане на ДДС с фиктивността на икономическата дейност и на фактурите, както и на свой ред да обосноват тази фиктивност с данни, които определят като обективни, но които Съдът не признава като обективни обстоятелства, които надлежно удостоверяват, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае за наличието на неправомерност.
- 24 На последно място, като се позовава на точка 27 от определение Hardimpex (C-444/12, непубликувано, EU:C:2013:318), запитващата юрисдикция иска да

установи дали може да се разглежда като непряко разширяване на обхвата на общото задължение на данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото си на приспадане на данъка, за извършване на проверки и като преместване на доказателствената тежест спрямо установената от Съда (а оттам и като нарушение на принципа на правна сигурност) поставеното от данъчните органи условие сделката между данъчнозадълженото лице и издателя на фактурата (макар извършването на сделката да не се оспорва) да се признава за действителна сделка, която позволява приспадането на ДДС, и съответно да се признава право на приспадане на този данък само ако данъчнозадълженото лице и неговият доставчик осъществяват контакт по начина (лично или чрез електронна поща), определен от данъчните органи, и доставчикът отговаря на персоналните и материални изисквания за придобиване на съответните стоки в съответствие с договора за доставка по изискуемия от посочените органи начин.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ