

Анонимизиран текст

Превод

C-521/19 - 1

Дело C-521/19

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

8 юли 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Испания)

Дата на акта за преюдициално запитване:

19 юни 2019 г.

Жалбоподател:

СВ

Ответник:

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

[...]

[Формулировки относно определението, страните и представителите]

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (Административно отделение) [...]

[...] [членове на състава]

Ла Коруня, 19 юни 2019 г.

ОТ ФАКТИЧЕСКА СТРАНА

ПЪРВО.- СПОРЪТ.

Производството е по жалба срещу решението на Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (Регионален данъчен орган за Галисия, Испания) от 10 май 2018 г., с което се отхвърля жалбата по административен ред, подадена от СВ срещу задълженията и санкциите, свързани с данъка върху доходите на физическите лица за 2010 г., 2011 г. и 2012 г. **[ориг. 2]**

Установените задължения и наложените санкции са резултат от действията на Inspección de Tributos (Данъчна инспекция, Испания), започнали на 14 юли 2014 г. с цел да се провери неговата дейност (облагаема и неосвободена от ДДС) от категорията IAE 853 (в рамките на класификацията на категориите икономически дейности) — „agente colocador de artistas“ (посредник за артисти-изпълнители).

СВ предоставя услуги за GRUPO LITO: неформална група от предприятия [...] [идентифициране на собственика на групата], която управлява логистиката (шатри, музикално оборудване, транспорт и т.н.) и оркестрите (70), представящи изпълненията си на местните празници на селищата в Галисия.

Правоотношението е следното: в рамките на своя район (обхващащ редица общини) СВ се свързва с COMISIÓN DE FIESTAS (неформална група жители, организиращи празненствата) и уговаря участията на оркестрите от името на GRUPO LITO. В почти всички случаи плащанията от COMISIÓN DE FIESTAS за GRUPO LITO са извършвани в брой, без да се издават фактури за тях и без те да се осчетоводяват, и следователно тези плащания не са декларирани нито за целите на корпоративния данък, нито за целите на ДДС.

СВ получава 10 % от сумата, платена на GRUPO LITO: плащания в брой, които не се декларират и за които също не се издават фактури.

През 2012 г. СВ действа като посредник във връзка със 150 представления, които донасят на GRUPO LITO приходи в размер на 608 427 EUR, като самият той получава 60 692,50 EUR. През 2011 г. приходите за GRUPO LITO са в размер на 675 654 EUR, а за СВ — в размер на 67 565,40 EUR, докато през 2010 г. GRUPO LITO получава 644 149 EUR, а СВ — 64 414,90 EUR.

СВ не води счетоводна отчетност, нито каквито и да е било официални регистри, не издава, нито получава фактури и следователно не подава декларации относно ДДС.

Данъчният орган приема, че сумите, получени от СВ: 60 692,50 EUR, 67 565,40 EUR и 64 414,90 EUR, не включват ДДС и затова данъкът върху дохода трябва да бъде определен въз основа на цялата получена сума.

ВТОРО.– Наред с друго, СВ поддържа, че Agencia Estatal de Administración Tributaria (Държавна агенция „Данъчна администрация“, наричана по-нататък „АЕАТ“) прилага впоследствие съответния ДДС спрямо

разглежданите като доходи суми, което противоречи на практиката на испанския Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания) [...] [посочване на решенията на Tribunal Supremo (Върховен съд)], съгласно която „член 78(1) от Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido [Закон 37/1992 за данъка върху добавената стойност] от 28 декември 1992 г. (BOE № 312 от 29 декември 1992 г.) (наричан по-нататък „LIVA“) във връзка с членове 73 и 78 от Директива 2006/112/ЕО [ориг. 3] 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) и с тълкуването на тези разпоредби в решение на Съда на Европейския съюз от 7 ноември 2013 г., Tulică (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722), трябва да се тълкува в смисъл, че в случаите, когато Данъчната инспекция установи наличието на укрити облагаеми сделки, за които не са издадени фактури, данъкът върху добавената стойност следва да се счита за включен в цената, уговорена от страните за тези сделки“.

Ето защо СВ счита, че тъй като му е невъзможно да изисква от клиента заплащането на ДДС, който не е бил начислен, понеже поведението му представлява данъчно нарушение (член 89(3), точка 2 от LIVA), ДДС следва да се счита за включен в цената на предоставените услуги, което оказва влияние върху определянето на данъчната основа за данъка върху доходите на физическите лица, като следва да бъдат изменени административните актове за установяване на задължения за посочения данък в посока намаляване на размера на приходите от дейността и следователно на данъчната основа за този данък със сумата, съответстваща на ДДС, който е трябвало да бъде, но не е бил начислен.

ТРЕТО.— С определение от 30 май 2019 г. на страните се предоставя възможност да изложат становище относно отправянето на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по въпроса за съвместимостта на тълкуването на АЕАТ — противоречащо на практиката на Tribunal Supremo (Върховен съд) — с член 78(1) от LIVA във връзка с членове 73 и 78 от Директива 2006/112/ЕО [ориг. 3] на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и с решения от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), и от 5 октомври 2016 г., Мая Маринова (C-576/15, EU:C:2016:740), както и с общите изводи в решение от 3 декември 1974 г., van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131) (правото на Съюза не може да бъде изтъквано с цел измама), и в решение от 14 декември 2000 г., Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695) (в което забраната за злоупотреба с право се приема за принцип, присъщ на правния ред на Европейския съюз), в случаи като настоящия, при които страните по правоотношението доброволно и съгласувано сключват нефактурирани сделки с плащане в брой и без деклариране на ДДС, но след като са разкрити от Данъчната инспекция, те изтъкват в своя полза, че плащанията трябва да се разглеждат като извършени с включен ДДС.

ЧЕТВЪРТО.— Жалбоподателят се противопоставя на отправянето на преюдициално запитване, тъй като счита, че в решението на Tribunal Supremo (Върховен съд) от 27 септември 2017 г. се дава правилно тълкуване на правната уредба на Съюза [...]. [ориг. 4]

Процесуалният представител на данъчната администрация намира отправянето на преюдициално запитване за необходимо, тъй като според него решение на Съда на Европейския съюз от 7 ноември 2013 г., Tulică (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722), на което се позовава Tribunal Supremo (Върховен съд), не е приложимо в случаи, когато е налице измамно поведение, като в подкрепа на твърденията си той посочва следните решения на Съда на Европейския съюз: решение от 5 октомври 2016 г., Мая Маринова (C-576/15, EU:C:2016:740, т. 49), решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 58), и решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 48). Наскоро и следователно след постановяването на повечето от решенията на испанския Tribunal Supremo (Върховен съд), възприемащи тълкуването на Директивата за ДДС, което понастоящем се поставя под въпрос, Съдът на ЕС отново приема, че данъчната администрация може да откаже на данъчнозадължено лице право на приспадане на ДДС, когато се установи, че въпросното лице е действало чрез измама, за да получи това право (вж. решение от 7 март 2018 г., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

ОТ ПРАВНА СТРАНА

ПЪРВО.— Спорните членове от Закон 37/1992 са следните:

Член 78. Данъчна основа. Общо правило. (1) *Данъчна основа е общата стойност на възнагражденията, платени по облагаемите сделки от получателя или от трети лица.*

Член 88. Прехвърляне на данъчната тежест върху получателя на доставката. (1) *Данъчнозадължените лица прехвърлят цялата тежест от данъка върху лицето, за което е предназначена облагаемата доставка, като това лице е длъжно да заплати данъка, стига прехвърлянето да е извършено в съответствие с настоящия закон, независимо от съществуващите уговорки между страните. В случай на облагаеми и неосвободени доставки на стоки или услуги, чиито получатели са публичноправни образувания, винаги трябва да се приема, че когато формулират финансовите си предложения, дори същите да са устни, данъчнозадължените лица са включили в тези предложения данъка върху добавената стойност, който обаче следва да се посочва отделно, когато това е необходимо, в документите, представяни с оглед на получаването на плащане, като уговореният цялостен размер на възнаграждението не трябва да се увеличава вследствие на прехвърлянето на данъчната тежест върху получателя. (2) Прехвърлянето на данъчната тежест се извършва*

чрез фактура в съответствие с определените в закона условия и изисквания. За целта данъкът се посочва отделно от данъчната основа, включително в случай на административно определени цени, като се посочва и данъчната ставка. Предходните алинеи не се прилагат спрямо доставките, определени със закон. [ориг. 5] (3). Прехвърлянето на данъчната тежест трябва да се извърши в момента на издаването и предаването на съответната фактура. (4) Правото на прехвърляне на данъчната тежест върху получателя на доставката се изгубва с изтичането на една година от настъпването на данъчното събитие. (5) Получателят на облагаемата с ДДС доставка не е длъжен да понесе данъчната тежест преди момента на изискуемост на посочения данък. (6) Счита се, че споровете, които могат да възникнат във връзка с прехвърлянето на данъчната тежест, що се отнася както до неговата законосъобразност, така и до неговия размер, имат данъчен характер за целите на обжалването по административен ред.

Член 89. Корекции във връзка с прехвърлянето на данъчната тежест.

(1). Данъчнозадължените лица са длъжни да извършат корекция на понесения от получателя на доставката данък, когато неговият размер е бил определен неправилно или настъпят обстоятелства, които съгласно член 80 от този закон водят до изменение на данъчната основа. Корекцията трябва да се извърши в момента, когато се установят причините за неправилното определяне на данъка или настъпят посочените в предходната алинея обстоятелства, стига да не са изтекли четири години, считано от датата на изискуемост на данъка за съответната доставка, или евентуално на настъпване на обстоятелствата, посочени в член 80. (2) Разпоредбите на предходния параграф се прилагат и когато, без да е налице прехвърляне на данъчната тежест, е издадена фактура за съответната доставка. (3) Независимо от разпоредбите на предходните параграфи, не се извършват корекции на прехвърления към получателя на доставката данък в следните случаи: 1. Когато корекцията не е мотивирана от основанията, предвидени в член 80 от този закон, предполага увеличение на прехвърления към получателя на доставката данък и получателят на доставката не действа в качеството на предприятие или самостоятелно заето лице, освен в случаите на законово предвидено увеличение на данъчните ставки, в който случай корекцията може да се извърши през месеца на влизане в сила на новите ставки и през следващия месец. 2. Когато чрез съответните актове за установяване на данъчни задължения данъчните органи установят наличието на изискуем и непрехвърлен на получателя на доставката данък, който е по-голям от декларирания от данъчнозадълженото лице, и се докаже посредством обективни данни, че посоченото данъчнозадължено лице е замесено в измама или е знаело или е трябвало да знае, полагайки за целта дължимата грижа, че участва в сделка, представляваща част от измама.

ВТОРО.– РЕЛЕВАНТНИ РАЗПОРЕДБИ ОТ ПРАВОТО НА СЪЮЗА.
Членове 73 и 78 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006

година относно общата система на данъка върху добавената стойност [ориг. 6]

Член 73

По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престаия, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

Член 78

Данъчната основа включва следните елементи:

- а) данъци, мита, налози и такси с изключение на самия данък върху добавената стойност;*
- б) съпътстващите разходи, начислени от доставчика на клиента, като разходи за комисиона, опаковка, транспорт и застраховане.*

За целите на буква б) от първи параграф, държавите членки могат да считат разходите, обхванати по отделно споразумение, за съпътстващи разходи.

ТРЕТО.— Следователно става въпрос да се установи дали изричната разпоредба на член 89(3), точка 2 от LIVA и прилагането на тази разпоредба от АЕАТ с оглед на установяването на задължения и налагането на санкции в случаите, когато при ревизия се установява сключването на сделки, при което всички участници доброволно и съгласувано ги укриват (плащане в брой без издаване на фактури и без деклариране и плащане на ДДС), са съвместими с принципа на данъчен неутралитет (решения от 28 юли 2016 г., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), от 5 октомври 2016 г., *Мая Маринова* (C-576/15, EU:C:2016:740), и от 7 март 2018 г., *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), както и с общите изводи в решение от 3 декември 1974 г., *van Binsbergen* (33/74, EU:C:1974:131) (правото на Съюза не може да бъде изтъквано с цел измама), и в решение от 14 декември 2000 г., *Emsland-Stärke* (C-110/99, EU:C:2000:695) (в което забраната за злоупотреба с право се приема за принцип, присъщ на правния ред на Европейския съюз), така че при това положение посочените **[ориг. 7]** умишлено укривани сделки се приемат за включващи съответния ДДС по същия начин като сделките между оператори, които не се укриват и за плащанията по които се издават съответните документи, съгласно тълкуването от страна на Tribunal Supremo (Върховен съд) в посочените решения [...] [посочване на вече изтъкнатите решения на Tribunal Supremo (Върховен съд)] (прилагайки практиката на Съда на ЕС, установена в решение от 7 ноември 2013 г., *Tulică* (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722). Или обратно, принципът на данъчен неутралитет, правната уредба и цитираната практика на Съда на ЕС не допускат ДДС да

се приема за включен в подобни случаи, когато сделката е укрита и не са налице необходимите документи относно плащането, и това проличава едва при инспекцията от страна на данъчната администрация. Това е израз на виждането, че от принципа на данъчен неутралитет могат да се ползват само лица, които спазват правната уредба относно данъка, но не и лица, които умишлено я нарушават.

По изложените съображения

СЪДЪТ ОПРЕДЕЛИ

ПЪРВО. Спира производството до произнасянето по преюдициалното запитване.

ВТОРО. Отправя до Съда на Европейския съюз следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли с оглед на принципите на данъчен неутралитет, на забрана на данъчните измами и на злоупотребата с право и на забрана на неправомерното нарушаване на конкуренцията членове 73 и 78 от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба и съдебната практика за нейното тълкуване, съгласно които в случаите, когато данъчните органи установят наличието на укрита облагаеми сделки, за които не са издадени фактури, данъкът върху добавената стойност следва да се счита за включен в цената, уговорена от страните за тези сделки?

Следователно възможно ли е в случаите на измама, при които сделката е укрита от данъчните органи, за целите на правилното установяване на задължения и на налагането на съответните санкции да се приеме, че платените и получените суми не включват ДДС (както може да се заключи от решения на Съда на Европейския съюз от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, от 5 октомври 2016 г., *Мая Маринова*, C-576/15, EU:C:2016:740, и от 7 март 2018 г., *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161)?“.

[...] [ориг. 8] [...] [Формулировка относно изпращането на определението и на преписката до Съда на Европейския съюз]

[...] [Подписи, дата и т.н.]