

Дело C-640/23**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

25 октомври 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Румъния)

Дата на акта за преюдициално запитване:

26 юни 2023 г.

Жалбоподатели-ответници в първоинстанционното производство:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați —
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Ответник-жалбоподател в първоинстанционното производство:

Greentech SA

Предмет на главното производство

Касационна жалба срещу решение, с което частично се уважава жалбата по съдебен ред на ответника-жалбоподател в първоинстанционното производство за отмяна на някои административни и данъчни актове в областта на данъка върху добавената стойност (ДДС), издадени от жалбоподателите-ответници в първоинстанционното производство.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

На основание член 267 ДФЕС се иска тълкуване на членове 2, 19 и 168 във връзка с член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директива 2006/112“).

Преюдициален въпрос

Допускат ли принципите на неутралитет, на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, уредени в членове 2, 19 и 168 във връзка с член 203 от Директива [2006/112], да се откаже признаване на правото на приспадане на ДДС, платен по сделка за продажба, която впоследствие е преквалифицирана от данъчната администрация като прехвърляне на предприятие, което не попада в приложното поле на ДДС, когато ДДС вече е бил събран от държавата и съгласно националното законодателство не може да бъде възстановен?

Разпоредби на правото на Съюза, на които е направено позоваване

Членове 2, 19 и 168 във връзка с член 203 от Директива 2006/112

Практика на Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съда“), по-специално решения от 26 април 2017 г., *Tibor Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, от 11 април 2019 г., *PORR Építési*, C-691/17, EU:C:2019:327 и от 14 март 2013 г., *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11, EU:C:2013:169.

Национални разпоредби, на които е направено позоваване

Codul fiscal (Данъчен кодекс) от 2003 г. (Закон № 571/2003), член 3 (съгласно който данъците и таксите, уредени с този кодекс, се основават по-специално на принципа на данъчния неутралитет); член 126, параграф 1 (съгласно който подлежат на облагане с ДДС сделките, които представляват или се третират като възмездна доставка на стоки); член 128, параграф 7 (съгласно който прехвърлянето на съвкупност или част от активи, по-специално вследствие на продажба, не представлява доставка на стоки, ако лицето, на което са прехвърлени тези активи, е данъчнозадължено лице) и член 145, параграф 2 (съгласно който всяко данъчнозадължено лице има право да приспадне ДДС във връзка с подлежащи на облагане с ДДС покупки).

Codul de procedură fiscală (Данъчнопроцесуален кодекс) от 2003 г. (Постановление № 92/2003 на правителството), член 84 (съгласно който по принцип данъчните декларации могат да бъдат коригирани от данъчнозадълженото лице по негова инициатива в рамките на давностния срок, предвиден за правото за установяване на данъчни задължения) и член 91 (съгласно който правото на данъчната администрация да установи данъчните задължения по принцип се погасява в срок от пет години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на данъчното вземане).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Решение № 44/2004 на

правителството за одобряване на методическите правила за прилагане на Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс), точка 6, параграфи 7 и 8, в която се изяснява какво означава понятието „прехвърляне на съвкупност от активи“, съдържащо се в член 128, параграф 7 от Данъчния кодекс.

Кратко представяне на фактите и главното производство

- 1 В периода между 23 ноември 2015 г. и 15 юли 2016 г. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Генерална регионална дирекция на публичните финанси Галац — Районна администрация на публичните финанси Вранча, Румъния (наричана по-нататък „AJFP Вранча“) извършва данъчна ревизия в седалището на Greentech SA (наричано по-нататък „Greentech“), в резултат на която са установени допълнителни данъчни задължения на това дружество в размер на 4 388 720 RON (румънски леи) за ДДС и съответни такси. Тези данъчни задължения произтичат от новата правна квалификация на сделката по продажба на оборудване от Greenfiber International SA (наричано по-нататък „GFI“) на Greentech (сделка, която последното приема като доставка на стоки, която подлежи на облагане с ДДС) и която AJFP Вранча квалифицира като прехвърляне на част от активи между две свързани дружества (сделка, която не подлежи на облагане с ДДС).
- 2 Подадената от Greentech жалба по административен ред срещу тези данъчни задължения е отхвърлена от Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Генерална дирекция „Големи данъкоплатци“, Румъния, наричана по-нататък „DGAMC“).
- 3 Срещу това решение на DGAMC, с което се отхвърля данъчната жалба, Greentech подава жалба пред Curtea de Apel Ploiești (Апелативен съд Плоещ, Румъния), която частично е уважена.
- 4 С решение от 23 ноември 2021 г. Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, наричан по-нататък „ÎCCJ“) уважава частично жалбите, подадени от AJFP Вранча и DGAMC срещу решението на Curtea de Apel Ploiești.
- 5 Greentech подава молба за преразглеждане на решението на ÎCCJ, като изтъква, че последният е нарушил практиката на Съда, и по-специално решения Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302 и PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327; съгласно тази съдебна практика правото на приспадане на ДДС трябва да се признае и в случаите, при които разглежданите сделки не попадат в приложното поле на ДДС, когато от конкретните обстоятелства по случая е видно, че би било невъзможно или изключително трудно за лицето, платило ДДС, да си възстанови съответната сума, като в противен случай биха били накърнени принципите на неутралитет и на ефективност на ДДС.

- 6 С решение от 31 януари 2023 г. ЪССЈ уважава молбата за преразглеждане, отменя частично обжалваното решение, що се отнася до основанието, изведено от правната преквалификация на сделката по продажба на оборудване като прехвърляне на съвкупност от активи, и решава да продължи производството с цел преразглеждане на жалбата по отношение на това основание.

Основни доводи на страните в главното производство

- 7 Ответникът-жалбоподател в първоинстанционното производство Greentech счита, че следва да се изясни дали при тълкуването на разпоредбите на Директива 2006/112 и на принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания данъчните органи на държава членка могат да откажат да признаят правото на приспадане на ДДС, платен по сделка за продажба, която впоследствие данъчните органи квалифицират като прехвърляне на активи, което не подлежи на облагане с ДДС, когато ДДС е внесен в държавния бюджет, възстановяването му на лицето, което го е платило, е невъзможно, тъй като давностният срок в данъчната област е изтекъл, а националното законодателство не предвижда процесуални средства и механизми за възстановяване от данъчните органи на сумата, платена като ДДС, когато се извършва такава преквалификация.
- 8 Посоченото дружество изтъква, че по силата на принципа на данъчен неутралитет ДДС трябва да има неутрално действие, т.е. да постига същия краен резултат, независимо от посредниците, посредством механизма на упражняване на правото на приспадане. Единственото положение, при което този принцип не би бил приложим, е случаят, при който стока или услуга достига до краен потребител, в който случай последният е длъжен да плати ДДС. В практиката на Съда трайно се приемало, че всяко ограничение на правото на приспадане представлява нарушение на принципа на данъчен неутралитет (решение от 26 април 2017 г., Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Според Greentech GFI не могло да коригира фактурата за разглежданата продажба, след приключване на данъчната ревизия в Greentech, тъй като преди това GFI е било обект на данъчна ревизия, в резултат на която екипът от инспектори стига до извода, че тази търговска сделка правилно е била счетена от страните като сделка, подлежаща на облагане с ДДС, и че следователно GFI е събрало правилно ДДС и го е внесло в държавния бюджет.
- 10 Следователно един и същ национален данъчен орган е третирали разглежданата търговска сделка по съвсем различен начин: като подлежаща на облагане с ДДС за GFI, на което Greentech е платило ДДС, и като неподлежаща на облагане с ДДС за Greentech. Следователно Greentech било лишено от правото на приспадане на платения ДДС.

- 11 Жалбоподателят-ответник в първоинстанционното производство AJFP Вранча посочва, че е необходимо да се вземат предвид особеностите на конкретния случай, в смисъл че сделката, извършена между двете свързани дружества, е довела до продажбата на производствена линия и че на същата дата е бил подписан договор за наем, по силата на който Greentech щяло да използва същото помещение като дъщерното дружество, а именно GFI, за да продължи дейността му на същата промишлена платформа с наемането на специализиран персонал. Не се установявало, че самостоятелността на дъщерното дружество щяла да бъде запазена след придобиване на икономическата му дейност.
- 12 Според AJFP Вранча в рамките на прехвърлянето на съвкупност или част от активи на данъчнозадължено лице, което не представлява доставка на стоки по смисъла на член 128, алинея 7 от Данъчния кодекс, правото на приспадане не е приложимо, тъй като такова прехвърляне не попада в приложното поле на ДДС.
- 13 AJFP Вранча обаче счита, че данъчните органи не са ограничили правото на данъчнозадълженото лице да коригира декларациите по ДДС. Всъщност Greentech имало възможност да си възстанови от GFI неподлежащия на приспадане ДДС чрез коригиране на погрешно издадената фактура и възстановяване на платения въз основа на посочената фактура данък, за която процедура Greentech било уведомено по време на данъчната ревизия.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 14 Запитващата юрисдикция посочва, че отговорът на поставения въпрос е релевантен за целите на анализа, който следва да се извърши по отношение на спазването на принципа на данъчен неутралитет, в три аспекта, а именно, на първо място, дали Greentech може да си възстанови ДДС от своя търговски партньор GFI, на второ място, дали сделката попада в приложното поле на ДДС с цел получаване на данъчни предимства, и на трето място, дали е налице измама, причиняваща вреда за държавния бюджет.
- 15 Според запитващата юрисдикция членове 2, 19, 168 и 203 от Директива 2006/112, чието тълкуване се иска, са от съществено значение за решаването на спора, тъй като общата система на ДДС се основава на редица задължителни принципи на правото на Съюза. Въз основа на тълкуването на тези разпоредби от Съда запитващата юрисдикция ще определи дали подходът на данъчните органи в настоящия случай съответства на духа на европейската правна уредба или, напротив, е неправилен.
- 16 Запитващата юрисдикция посочва, че не ѝ е известно решение на Съда относно тълкуването на правото на Съюза с цел да се изясни дали в случай на правна преквалификация на доставка на стоки, попадаща в приложното поле на ДДС, като прехвърляне на активи, което не попада в приложното поле на ДДС, националните данъчни органи могат да откажат правото на

приспадане на ДДС, ако не съществуват ефективни способи за възстановяване на сумата, платена като ДДС.

- 17 Освен това според запитващата юрисдикция от практиката на Съда по дела, които се отнасят до подобни въпроси, е видно, че при определянето на правото на приспадане трябва приоритетно да се вземе предвид спазването на принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания и че приетите от националните органи мерки трябва да отчитат евентуалната вреда, причинена на държавния бюджет и възможността да се установи добросъвестността или недобросъвестността на съответните страни.
- 18 На първо място, що се отнася до принципа на данъчен неутралитет, в практиката си Съдът трайно е приел, че всяко ограничение на правото на приспадане представлява нарушение на този принцип, което води до двойно данъчно облагане на сделките, извършвани от данъчнозадължените лица.
- 19 Според запитващата юрисдикция в случая е релевантно решение от 26 април 2017 г., *Tibor Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302), в което Съдът постановява следното:

„Разпоредбите на Директива 2006/112, [...], както и принципите на данъчен неутралитет, ефективност и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат в случай като разглеждания в главното производство купувачът на стока да бъде лишен от правото да приспадне [ДДС], който е платил недължимо на купувача въз основа на фактура, съставена по правилата на общия режим на [ДДС], при положение че за съответната сделка е бил приложен режимът на обратно начисляване, когато продавачът е внесъл посочения данък в бюджета. Тези принципи обаче изискват, доколкото възстановяването на [ДДС], неоснователно фактуриран от продавача на купувача на съответната стока, е невъзможно или изключително трудно, получателят да може да поиска възстановяването направо от данъчния орган“.
- 20 За разлика от делото *Tibor Farkas*, в случая невъзможността за възстановяване на ДДС не произтича от неплатежоспособността на продавача, а от невъзможността фактурата да бъде коригирана по отношение на ДДС поради изтичане на давностния срок за правото на това коригиране.
- 21 Запитващата юрисдикция отбелязва, че макар да не може да прави предположения относно вината на страните във връзка с изтичането на давностния срок, тъй като рискува да предреша изхода на това дело, съществуват редица релевантни доводи, според които не е възможно да се установи бездействие на страните при възстановяването на ДДС и които подкрепят тезата за невъзможност за коригиране на фактурата по отношение на ДДС преди изтичането на този срок.

22 Запитващата юрисдикция се позовава и на други решени от Съда дела, в които са разгледани подобни въпроси. Така в решение от 11 април 2019 г., PORR Építési (C-691/17, EU:C:2019:327) Съдът е постановил следното:

„Директива [2006/112], както и принципите на данъчен неутралитет и на ефективност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат практика на данъчния орган, който, без да са налице подозрения за данъчна измама, отказва на предприятие правото на приспадане на [ДДС], който това предприятие като получател на услуги неправилно е платило на доставчика на тези услуги въз основа на фактура, която последният е издал съгласно правилата по общия ред за облагане с [ДДС], въпреки че въпросната сделка е облагаема в съответствие с механизма за обратно начисляване, без данъчният орган:

- преди отказа на правото на приспадане да е разгледал дали издателят на тази погрешна фактура е можел да възстанови на получателя на същата неправилно платения ДДС и е можел да коригира посочената фактура в рамките на процедура за автокорекция съгласно приложимата национална правна уредба, за да получи възстановяване на неправилно внесения от него в държавния бюджет данък, или
- да е решил самият той да възстанови на получателя на същата фактура данъка, който той неправилно е платил на издателя на същата и който последният неправилно впоследствие е внесъл в държавния бюджет.

Тези принципи обаче изискват, в случай че възстановяването от доставчика на услуги на получателя на същите на неоснователно фактуриран ДДС се окаже невъзможно или изключително трудно, по-специално в случай на неплатежоспособност на доставчика, получателят на услуги да може да поиска възстановяването направо от данъчния орган“.

23 Запитващата юрисдикция счита, че случаят, с който е сезирана, е подобен на този по дело PORR Építési, що се отнася до условието възстановяването на ДДС от издателя на фактурата да не е станало невъзможно или прекомерно трудно, какъвто изглежда е настоящият случай, като се има предвид, че Greentech не може да коригира фактурата, тъй като, от една страна, давностният срок за правото да се извърши такава корекция е изтекъл, и от друга страна, посочената корекция би трябвало да се извърши от GFI — дружество, за което в резултат на извършената ревизия данъчните органи са потвърдили правилното събиране на данъка.

24 На второ място, що се отнася до принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, запитващата юрисдикция отбелязва, че съгласно постоянната практика на Съда всеки икономически оператор, у когото институцията е породила основателни надежди, може да се позове на тези принципи. По смисъла на тази съдебна практика уверения, които могат да породят такива надежди, независимо от формата, в която са

предадени, са конкретните, безусловни и непротиворечиви сведения, произтичащи от оправомощени и достоверни източници (решение от 14 март 2013 г., Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, т. 24 и 25).

- 25 С оглед на тези принципи запитващата юрисдикция счита за релевантен факта, че данъчните органи, които са извършили проверката на дружеството GFI преди проверката на Greentech, са потвърдили данъчното третиране — а именно доставката на стоки, която подлежи на облагане с ДДС — което двете дружества прилагат по отношение на сделката по продажба на оборудване. Следователно същият национален данъчен орган третира по съвсем различен начин търговската сделка, свързана с оборудването, чието прехвърляне е довело до начисляване на ДДС: той приема, че GFI — дружество, от което Greentech е закупило въпросното оборудване и на което е платило ДДС, е данъчнозадължено лице по ДДС, а Greentech не е такова, като по този начин отказва на последното правото да приспадне платения ДДС.