



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

17 май 2023 година *

„Преюдициално запитване — Директива 2006/112/ЕО — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Задължения за деклариране и внасяне на ДДС — Член 273 — Санкции, предвидени в случай на неизпълнение на задълженията от страна на данъчнозадълженото лице — Принципи на пропорционалност и неутралност на ДДС — Право на приспадане на ДДС — Съвместимост на санкциите“

По дело C-418/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal de première instance du Luxembourg (Първоинстанционен съд Люксембург, Белгия) с акт от 8 юни 2022 г., постъпил в Съда на 21 юни 2022 г., в рамките на производство по дело

SA CEZAM

срещу

État belge,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: L. S. Rossi, председател на състава, J.-C. Bonichot (докладчик) и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: A. Rantos,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за белгийското правителство, от P. Cottin, J.-C. Halleux и C. Pochet, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от S. Delaude и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: френски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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 (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), както и на принципите на пропорционалност и данъчна неутралност.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между SA CEZAM и État belge (белгийската държава) относно няколко приети от белгийската данъчна администрация решения, с които на това дружество се налагат глоби за нарушения на правната уредба относно данъка върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 62, точка 2 от Директива 2006/112 гласи:
„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“.
- 4 Член 63 от тази директива предвижда:
„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.
- 5 Член 167 от посочената директива гласи следното:
„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.
- 6 Член 203 от същата директива гласи:
„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.
- 7 Член 206 от Директива 2006/112 предвижда:
„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“.

8 Член 250, параграф 1 от тази директива гласи следното:

„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“.

9 Член 273, първа алинея от Директива 2006/112 гласи:

„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“.

Белгийското право

10 Член 53, параграф 1 от Loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (Закон от 3 юли 1969 година за създаване на кодекс за данъка върху добавената стойност, Moniteur belge от 17 юли 1969 г., стр. 7046), в приложимата за спора в главното производство редакция (наричан по-нататък „Кодексът за ДДС“), предвижда:

„Данъчнозадължените лица, с изключение на тези, които нямат право на приспадане, имат следните задължения:

[...]

2° да подават всеки месец справка-декларация, в която посочват:

- a) стойността на сделките по този кодекс, по които са били доставчици или получатели в рамките на икономическата си дейност през предходния месец;
- b) размера на изискуемия данък, приспаданията, които трябва да се направят, и корекциите, които трябва да се извършат;

[...]

3 да платят дължимия данък в срока, определен за подаване на справка-декларацията по точка 2°. [...]“.

11 Съгласно член 70, параграф 1 от този кодекс:

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

[...]“.

- 12 Член 1 от Arrêté royal n° 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA (Кралски указ № 41 от 30 януари 1987 година за определянето на размера на пропорционалните данъчни глоби във връзка с ДДС, Moniteur belge от 7 февруари 1987 г., стр. 1709, наричан по-нататък „Кралски указ № 41“) гласи:

„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 ДДС], [...] в таблица G [от приложението към този указ] — за нарушенията, извършени след 31 октомври 1993 г.;

[...]“.

- 13 Член 1, втора алинея от посочения указ предвижда, че „скалата за намаляване, предвидена в таблици от А до J от приложението към този указ, не е приложима, ако нарушенията са извършени с намерение да се избегне данъкът или да се позволи избягването му“.
- 14 В приложението към Кралски указ № 41 се съдържа „таблица G“, озаглавена „Глоби, приложими при нарушения по член 70, параграф 1 от [Кодекса за ДДС]“. Рубрика V от тази таблица е озаглавена „Неточности, установени при проверка на съдържанието на счетоводната документация“ и предвижда, че когато „облагаемите сделки не са отразени изобщо или са отразени частично или със закъснение в предвидената нарочна справка-декларация“, се налага фиксирана глоба в размер на 10 % от дължимия данък, ако „[р]азмерът на дължимия данък за проверяван период от една година“ е „по-малък или равен на 1 250 евро“, и фиксирана глоба в размер на 20 % от дължимия данък, ако този размер е „по-висок от 1 250 евро“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 15 На 15 май 2018 г. CEZAM — дружество със седалище в Белгия и с дейност в сектора на дърводелството и стъklarството, подава пред запитващата юрисдикция, Tribunal de première instance du Luxembourg (Първоинстанционен съд Люксембург, Белгия), жалба срещу три решения на белгийската данъчна администрация, връчени съответно през януари и март 2018 г., с които по-специално на това дружество са наложени данъчни глоби.
- 16 В това отношение е безспорно, че от юни 2013 г. CEZAM не подава периодични справки-декларации за ДДС и че белгийската данъчна администрация най-напред изготвя данъчнооблагателен акт за 2013 г., който връчва на CEZAM. След това, през август 2016 г., е извършена проверка на счетоводната документация на това дружество. Тъй като не са подадени периодични справки-декларации за ДДС за 2014 г. и 2015 г., белгийската данъчна администрация издава служебно данъчнооблагателни актове за тези години. Накрая, след като през 2017 г. констатира, че CEZAM не е подало всички задължителни справки-декларации и не е платило дължимия ДДС, белгийската данъчна администрация приема през 2018 г. трите решения, посочени в точка 15 от настоящото решение.
- 17 CEZAM обосновава липсата на справки-декларации с факта, че белгийската данъчна администрация му отказала план за погасяване на задълженията по ДДС. То оспорва по-специално размера на глобите, съответстващ на 20 % от размера на ДДС, който би бил дължим преди намаляване с подлежащия на приспадане ДДС. При изчисляване на глобите

тази администрация трябвало да вземе предвид размера на ДДС, който трябва да ѝ бъде действително платен, тоест размера след намаляване с подлежащия на приспадане ДДС. Подходът, следван в случая от посочената администрация, бил в нарушение на правото на приспадане на ДДС по получени доставки и на принципа на данъчна неутралност.

- 18 В последното отношение CEZAM се позовава на решения от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), и от 8 май 2019 г., *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), и поддържа по-специално, че принципът на пропорционалност изисква от държавите членки да не налагат глоба, равна на подлежащия на приспадане ДДС, тъй като такава глоба би направила безпредметно правото на приспадане.
- 19 Белгийската държава поддържа, че разрешението, възприето в решение от 8 май 2019 г., *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), не може да бъде приложено за спора, с който е сезирана запитващата юрисдикция. Всъщност това решение се отнасяло до хипотеза, в която въпреки липсата на облагаеми сделки са издадени фактури, в които е начислен ДДС. Издателят им платил ДДС и отстранил всякакъв риск от загуба на данъчни приходи. В подобна хипотеза принципът на пропорционалност и член 203 от Директива 2006/112, съгласно който начисленият във фактура ДДС е дължим, не допускали налагането на глоба, която съответства на пълната сума на неправомерно приспадания ДДС.
- 20 В конкретния случай белгийската държава поддържа, че CEZAM е било санкционирано за нарушение на задължението за деклариране и внасяне на ДДС. Това задължение било от основно значение за функционирането на системата на ДДС, в която данъчнозадълженото лице има ролята на лице, което събира данъка. Като не внесло събрания от своите клиенти ДДС, CEZAM получило предимство в ущърб на държавния бюджет. Освен това глобите възлизали само на 20 % от размера на ДДС, който би трябвало да бъде платен. В последното отношение правото на приспадане било възможност, която данъчнозадълженото лице може да използва, като впише подлежащия на приспадане ДДС в периодичните си справки-декларации.
- 21 С оглед на тези доводи запитващата юрисдикция припомня, че видно от практиката на Съда, в областта на ДДС държавите членки по принцип са компетентни да изберат санкциите, които според тях са подходящи, стига те да не надхвърлят необходимото за постигането на целите за осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на данъчните измами (решение от 26 април 2017 г., *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 59 и 60). Тя припомня също, че взетите за постигането на тези цели мерки не трябва да поставят под въпрос неутралността на ДДС (решение от 11 април 2013 г., *Руседеспред*, C-138/12, EU:C:2013:233, т. 29). В това отношение запитващата юрисдикция изтъква и заключението на генерален адвокат Kokott по дело *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:35, т. 62).
- 22 Тази юрисдикция обаче счита, че принципът на данъчна неутралност не се прилага пряко при определянето на санкциите, приложими в случай на нарушение на правилата в областта на ДДС. Въпреки това тя се пита следва ли този принцип да се взема предвид, за да се определи дали санкциите, наложени в случая на CEZAM, са в съответствие с принципа на пропорционалност.
- 23 Освен това запитващата юрисдикция отбелязва, че тези санкции са определени в съответствие с белгийската правна уредба, която има за цел да санкционира нарушенията, извършени без намерение да се избегне ДДС.

24 При тези обстоятелства Tribunal de première instance du Luxembourg (Първоинстанционен съд Люксембург) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Допускат ли член 62, [точка 2], членове 63, 167, 206, 250 и 273 от Директива 2006/112[...] и принципът на пропорционалност, така както е тълкуван в частност в решение на Съда от 8 май 2019 г., EN.SA [(C-712/17, EU:C:2019:374)], разглеждан във връзка с принципа на неутралност, национална правна уредба — като член 70, § 1 от Кодекса за ДДС, член 1 от 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 частична липса на счетоводно отразяване на облагаеми сделки, отнасяща се до сума над 1 250 евро, 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 A до J от приложението към този указ, е приложима само ако санкционираният нарушение са извършени без намерение да се избегне данъкът 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?“.

По преюдициалните въпроси

- 25 С въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 62, точка 2 и членове 63, 167, 206, 250 и 273 от Директива 2006/112, както и принципите на пропорционалност и данъчна неутралност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която неизпълнението на задължението за деклариране и внасяне на ДДС в държавния бюджет се наказва с фиксирана глоба, възлизаща на 20 % от размера на ДДС, който би бил дължим преди намаляване с подлежащия на приспадане ДДС.
- 26 В това отношение следва да се припомни, че от членове 2 и 273 от Директива 2006/112 във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС следва, че държавите членки са длъжни да вземат всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и за борба с измамите (решение от 2 май 2018 г., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, т. 26).
- 27 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 избират санкциите, които според тях са подходящи. Те обаче са длъжни да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на

принципите на пропорционалност и данъчна неутралност (вж. в този смисъл решения от 29 юли 2010 г., Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, т. 29, и от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 62).

- 28 Следва също така да се припомни, че при избора на санкциите държавите членки са длъжни да спазват принципа на ефективност, който изисква да се предвидят ефективни и възпиращи санкции за борба с нарушенията на хармонизираните правила за ДДС и за защита на финансовите интереси на Съюза (вж. в този смисъл решение от 2 май 2018 г., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, т. 28 и 33).
- 29 Освен това в първия си въпрос запитващата юрисдикция изтъква, извън член 273 от Директива 2006/112, и няколко други разпоредби от тази директива. Те обаче видимо не са релевантни за отговора на поставените въпроси, които се отнасят до критериите, позволяващи да се определи дали санкция в областта на ДДС е в съответствие с принципите на пропорционалност и данъчна неутралност. Ето защо на преформулирания въпрос следва да се отговори само доколкото се отнася до член 273 от Директива 2006/112, тълкуван в светлината на посочените принципи.
- 30 Що се отнася, от една страна, до принципа на пропорционалност, санкциите, предвидени в националното право съгласно член 273 от Директива 2006/112, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на целите за осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на измамите. За да се прецени дали определена 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 определяне на нейния размер (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 60 и цитираната съдебна практика).
- 31 Задача на запитващата юрисдикция е да прецени дали размерът на наложените на CEZAM глоби е в съответствие с принципа на пропорционалност, но все пак на тази юрисдикция следва да бъдат указани някои обстоятелства, които може да ѝ позволят да извърши тази преценка.
- 32 Що се отнася до вида и тежестта на нарушенията, които процесните глоби целят да санкционират, от акта за преюдициално запитване е видно, че нарушенията, за които е упрекнуто CEZAM, не са следствие от грешка, свързана с прилагането на механизма на ДДС. Всъщност през продължителен период от време и въпреки множество действия от страна на белгийските данъчни органи това дружество нито декларира, нито внася дължимия ДДС.
- 33 Освен това обстоятелството, че вследствие на данъчна проверка данъчнозадълженото лице доброволно или недоброволно е платило дължимия данък, установен от компетентните органи, може да бъде релевантно за преценката на пропорционалността на дадена санкция с оглед на целта да се осигури правилното събиране на данъка. От преписката, с която разполага Съдът, обаче е видно, че в случая не е извършено никакво доброволно плащане.
- 34 Що се отнася до правилата за определяне на санкциите, които следва да бъдат приложени, от акта за преюдициално запитване следва, че белгийското право предвижда система за степенуване на глобите. Всъщност съгласно член 70, параграф 1 от Кодекса за ДДС за нарушението на задължението за плащане на данъка се налага глоба, равна на двойния размер на ДДС, който би бил дължим преди намаляване с подлежащия на приспадане

ДДС. При липса на намерение за извършване на измама обаче Кралски указ № 41 предвижда, че размерът на глобата се намалява съответно на 20 % или 10 % от ДДС, който би бил дължим преди намаляване с подлежащия на приспадане ДДС, в зависимост от това дали размерът на дължимия данък за проверяван период от една година надхвърля 1 250 евро, или не.

- 35 При всички положения и ако запитващата юрисдикция не установи друго при проверките, които следва да извърши, не е видно, че с оглед на вида и тежестта на нарушенията, за които е упрекнато CEZAM, и с оглед на изискванията за ефективност и възпиращо действие на санкциите в областта на ДДС, налагането на глоби в размер на 20 % от ДДС, който би бил дължим преди намаляване с подлежащия на приспадане ДДС, надхвърля необходимото, за да се гарантира правилното събиране на данъка и да се предотвратят измамите.
- 36 Що се отнася, от друга страна, до принципа на данъчна неутралност, той изисква приспадането на ДДС по получени доставки да се разреши, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Поради това, щом разполага с необходимата информация, за да установи, че материалноправните изисквания са изпълнени, данъчната администрация не може да налага допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на правото на приспадане (вж. в този смисъл решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 58 и 59 и цитираната съдебна практика).
- 37 В случая обаче в преписката, с която разполага Съдът, няма данни за това, че наложените на CEZAM глоби или белгийската правна уредба, приложена при определяне на техния размер, а именно член 70, параграф 1 от Кодекса за ДДС във връзка с Кралски указ № 41, биха могли да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС по получени доставки. По-специално тези разпоредби, изглежда, не са пречка данъчнозадълженото лице да може да упражни такова право на приспадане. В това отношение от становището на белгийското правителство следва, че при установяването на данъчното задължение на CEZAM белгийските данъчни органи служебно са приспаждали ДДС по получени доставки.
- 38 Освен това следва да се отбележи, че случаят по главното производство не е сходен с този по делото, по което е постановено решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 60—64), на което CEZAM се позовава пред запитващата юрисдикция, тъй като делото, по което е постановено това решение, се отнася до национална административна практика, съгласно която неспазването на някои формални изисквания за целите на извършването на проверка — като задължението по член 214 от Директива 2006/112 данъчнозадълженото лице да бъде идентифицирано за целите на ДДС, или задължението на данъчнозадълженото лице по член 213 от същата директива да декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност — не се санкционира, като се налага пропорционална на тежестта на нарушението глоба, а като се отказва правото на приспадане на ДДС, което може да застраши неутралността на този данък.
- 39 Настоящото дело не е сравнимо и с това, по което е постановено решение от 8 май 2019 г., *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), на което CEZAM също се позовава пред запитващата юрисдикция.

- 40 В това отношение е важно да се припомни, че в точки 43 и 44 от това решение Съдът констатира, че принципът на данъчна неутралност не допуска налагането на глоба в размер на пълната сума на неправомерно приспадения ДДС, при положение че ДДС е бил надлежно платен за извършени доставки и че държавният бюджет съответно не е претърпял никаква загуба на данъчни приходи, тъй като спазването на този принцип се гарантира с възможността на държавите членки да предвиждат корекция на всеки неправомерно начислен данък, когато издателят на фактурата е доказал, че е действал добросъвестно, или своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи. Съответно налагането на тази глоба води до обезсмисляне на възможността за коригиране на данъчното задължение, възникнало на основание член 203 от Директива 2006/112.
- 41 Настоящият случай обаче не е такъв, тъй като, от една страна, наложените на CEZAM глоби имат за цел да санкционират това, че през продължителен период от време то умишлено не е декларирано и внасяло ДДС за извършени доставки, което съответно е създавало риск от загуба на данъчни приходи за държавния бюджет, и от друга страна, както бе посочено в точка 37 от настоящото решение, нито от спорните в главното производство национални разпоредби, нито от други данни в преписката, с която разполага Съдът, следва, че тези глоби, чийто размер не надвишава 20 % от ДДС, който би бил дължим преди намаляване с подлежащия на приспадане ДДС, биха застрашили упражняването на правото на приспадане на ДДС по получени доставки.
- 42 С оглед на изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 273 от Директива 2006/112, както и принципите на пропорционалност и данъчна неутралност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, съгласно която неизпълнението на задължението за деклариране и внасяне на ДДС в държавния бюджет се наказва с фиксирана глоба, възлизаща на 20 % от размера на ДДС, който би бил дължим преди намаляване с подлежащия на приспадане ДДС, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго при проверките, които следва да извърши по отношение на пропорционалността на глобата, наложена в случая по главното производство.

По съдебните разноси

- 43 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (девети състав) реши:

Член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на пропорционалност и данъчна неутралност

трябва да се тълкуват в смисъл, че

допускат национална правна уредба, съгласно която неизпълнението на задължението за деклариране и внасяне на данъка върху добавената стойност (ДДС) в държавния бюджет се наказва с фиксирана глоба, възлизаща на 20 % от размера на ДДС, който би бил дължим преди намаляване с подлежащия на приспадане ДДС, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго при проверките, които следва да извърши по отношение на пропорционалността на глобата, наложена в случая по главното производство.

Подписи