



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

9 юли 2015 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Членове 167, 168, 179 и 213 — Промяна от националната данъчна администрация на квалификацията на сделка като подлежаща на облагане с ДДС стопанска дейност — Принцип на правна сигурност — Принцип на защита на оправданите правни очаквания — Национална правна уредба, според която правото на приспадане може да бъде упражнено, ако съответният оператор е регистриран по ДДС и е внесен депозит за приспадания данък“

По дело C-183/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel Cluj (Румъния) с акт от 28 февруари 2014 г., постъпил в Съда на 11 април 2014 г., в рамките на производство по дело

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

срещу

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състава, J. L. da Cruz Vilaça и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: N. Jääskinen,

секретар: L. Carrasco Marco, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 март 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Salomie и г-н Oltean, от F. Costăș, L. Dobrinescu и T.-D. Vidrean Căpușan, адвокати,

— за румънското правителство, от R.-H. Radu, D. M. Bulancea и R. I. Hațieganu, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

— за Европейската комисия, от C. Soulay и A. Ștefănuș, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване е относно тълкуването на принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, както и на членове 167, 168, 179 и 213 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).
- 2 Запитването е отправено във връзка със спор между г-н Salomie и г-н Oltean, от една страна, и Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Генерална дирекция на публичните финанси Клуж, наричана по-нататък „данъчната администрация“), от друга страна, по повод на облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на продажби на недвижими имоти, реализирани през 2009 г.

Правна уредба

Директива 2006/112

- 3 Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО гласи:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, [...] се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещь с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

- 4 Според член 12, параграф 1 от тази директива:

„Държавите членки могат да считат за данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва някаква сделка, свързана с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея, и по-специално някоя от следните сделки:

- a) доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване;

[...]“.

- 5 Член 167 от същата директива гласи:

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

6 Член 168 от посочената директива гласи следното:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

7 Според член 169 от Директива 2006/112:

„В допълнение към приспадането, посочено в член 168, данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС, посочен там, доколкото стоките и услугите се използват за целите на следното:

[...]“.

8 В член 179 от Директива 2006/112 е предвидено следното:

„Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178.

[...]“.

9 Член 213, параграф 1 от посочената директива гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице.

[...]“.

10 Член 214, параграф 1, буква а) от посочената директива има следното съдържание:

„Държавите членки предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че следните лица са идентифицирани чрез индивидуален номер:

а) всяко данъчнозадължено лице, [...] което в рамките на съответната тяхна територия извършва доставки на стоки или услуги, за които ДДС подлежи на приспадане [...].

[...]“.

11 Член 273 от същата директива има следното съдържание:

„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“.

Румънското право

- 12 Член 77bis, параграф 1 от Закон № 571/2003 относно Данъчния кодекс (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, част I, № 927 от 23 декември 2003 г., наричан по-нататък „Данъчният кодекс“) предвижда следното:

„При прехвърляне на правото на собственост или при разделяне с правна сделка *inter vivos* на собствеността върху всякакви постройки и принадлежащата към тях земя, както и върху незастроени имоти от всякакъв вид, данъчнозадължените лица дължат данък, който се изчислява по следния начин:

[...]“.

- 13 Член 127 от Данъчния кодекс гласи:

„(1) Данъчнозадължено лице означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност по параграф 2, на някое място, независимо от целите и резултатите на тази дейност“.

(2) По смисъла на този дял дейностите на производител, търговец или лице, предоставящо услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии или приравнените на тях се считат за „икономически дейности“. Експлоатацията на материална или нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност.

[...]“.

- 14 С Наредба № 109 от 7 октомври 2009 г. за спешно изменение и допълнение на Закон № 571/2003 относно Данъчния кодекс, в сила от 1 януари 2010 г., в член 127 от данъчния кодекс е добавен параграф 2 bis, който има следното съдържание:

„В нормативната уредба се посочват случаите, в които физическите лица, които извършват доставка на недвижими имоти, стават данъчнозадължени лица“.

- 15 Според член 141, параграф 2 от този кодекс, в редакцията му в сила до 31 декември 2007 г.:

„От ДДС са освободени и следните сделки:

[...]

- f) извършената от всяко лице доставка на сграда, част от сграда и земята, върху която е построена, както и на всяка друга земя. Като изключение от това правило освобождаването не се прилага за доставката на нови сгради, части от тях или парцели за строителство, ако се извършва от данъчнозадължено лице, което е упражнило или би могло да упражни правото на пълно или частично приспадане на данъка, платен за закупуването, трансформацията или изграждането на такъв недвижим имот. [...]“.

- 16 Член 141, параграф 2, буква f) от този кодекс, в редакцията му в сила от 1 януари 2008 г. до 31 декември 2009 г. предвижда, че от ДДС се освобождават:

„извършената от всяко лице доставка на сграда, част от сграда и земята, върху която е построена, както и на всяка друга земя. Като изключение от това правило освобождаването не се прилага за доставката на нови сгради, на части от нови сгради или парцели за строителство [...]“.

- 17 Точка 3, параграф 1 от Решение на правителството № 44/2004 от 22 януари 2004 година за утвърждаване на подробни правила за приложение на Закон № 571/2003 относно Данъчния кодекс (Monitorul Oficial al României, част I, № 112 от 6 февруари 2004 г.), в редакцията му в сила от 1 януари 2007 г. до 31 декември 2009 г., предвижда, че:

„По смисъла на член 127, параграф 2 от Данъчния кодекс получаването на доходи от физически лица от продажбата на принадлежащите им лично жилища или на други имоти, които използват за лични нужди, не се счита за икономическа дейност, освен ако не се установи, че съответната дейност се извършва с цел получаване доходи на постоянна основа по смисъла на член 127, параграф 2 от Данъчния кодекс. [...]“.

- 18 С Решение на правителството № 1620/2009 от 29 декември 2009 г. (Monitorul Oficial al României, част I, № 927 от 31 декември 2009 г.) установените с Решение на правителството № 44/2004 подробни правила за приложение на Данъчния кодекс са изменени и допълнени. Считано от 1 януари 2010 г. точка 3 от Решение на правителството № 44/2004 гласи:

„(1) По смисъла на член 127, параграф 2 от Данъчния кодекс в съответствие с основния принцип на режима на облагане с ДДС, който предвижда данъкът да бъде неутрален, експлоатацията на материални или нематериални активи включва всички сделки, независимо от тяхната правна форма [...]“.

(2) Съгласно параграф 1 се счита, че физическите лица не извършват икономическа дейност, която подлежи на облагане с данъка, когато получават доходи от продажбата на жилища, които са лично имущество, или на други вещи, използвани от тях за лични нужди [...].

(3) Счита се, че физическото лице, което още не е данъчнозадължено поради извършването на друга дейност, развива икономическа дейност, когато, действайки в това си качество, експлоатира самостоятелно материални или нематериални активи и дейността се извършва с цел получаване на доходи на постоянна основа по смисъла на член 127, параграф 2 от Данъчния кодекс.

(4) При строителство на недвижими имоти от физически лица с цел продажба се счита, че икономическата дейност започва в момента, в който съответното лице възнамерява да извършва посочената дейност, и това намерение следва да се оценява въз основа на обективни елементи, например факта, че лицето е започнало да прави разходи и/или да извършва подготвителни инвестиции за започване на икономическата дейност. Счита се, че икономическата дейност се извършва на постоянна основа от започването ѝ и включва и доставката на построения недвижим имот или на частите от построения недвижим имот, дори и да става въпрос за един-единствен недвижим имот. [...]

(5) При придобиване с цел продажба на парцели и/или постройки от физическото лице доставката на тези имоти е извършвана на постоянна основа икономическа дейност, ако физическото лице прави повече от една сделка през календарната година. Ако обаче физическото лице вече строи недвижим имот с цел да го продаде, тъй като в съответствие с

параграф 4 икономическата дейност вече се смята за започнала и постоянна, никоя направена впоследствие сделка няма да може да се счита за такава със случаен характер. [...].

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 19 През 2007 г. г-н Salomie и г-н Oltean се сдружават с пет други физически лица, за да осъществят проект за изграждане и продажба на четири сгради в Румъния. Дружеството не е юридическа личност и не е декларирано, нито идентифицирано като регистрирано по ДДС.
- 20 През 2008 г. и 2009 г. 122 от 132-та апартамента, построени върху парцела, частна собственост на едно от тези лица, са продадени за общата сума от 10 902 275 RON (румънски леи), както и 23 паркоместа, без тези продажби да бъдат обложени с ДДС.
- 21 През 2010 г., след извършена от данъчната администрация проверка, тя приема, че тези сделки представляват продължавана икономическа дейност и поради това е трябвало да се обложат с ДДС още на 1 октомври 2008 г., тъй като реализираният чрез тях оборот, считано от август 2008 г., превишавал прага от 35 000 EUR, под който в Румъния икономическите дейности не се облагат с ДДС.
- 22 Поради това данъчната администрация иска да бъде заплатен дължимият за осъществените през 2009 г. сделки ДДС в увеличен размер поради закъсняло плащане и издава за целта различни актове за установяване на данъчни задължения.
- 23 От акта за преюдициално запитване се установява също, че осъществените през 2008 г. и 2009 г. продажби на недвижими имоти са обложени с предвидения в член 77bis от Данъчния кодекс данък за „прехвърляне на лична недвижима собственост“.
- 24 Г-н Salomie и г-н Oltean сезират Tribunalul Cluj (Съда в Клуж) с искане за частична отмяна на тези актове за установяване на данъчни задължения, които отхвърля жалбите им като неоснователни.
- 25 Сезиран с жалба, Curtea de Apel Cluj (Апелативен съд, Клуж) си поставя въпроси относно съвместимостта с принципа на правна сигурност на изготвените от данъчната администрация актове за установяване на данъчни задължения, при положение че, от една страна, в румънското законодателство едва считано от 1 януари 2010 г. са установени подробни правила за прилагане на нормите за облагане с ДДС на сделките с недвижими имоти и от друга страна, до тази дата практиката на данъчната администрация била по-скоро този вид сделки да не се облагат с ДДС. Освен това още през 2008 г. тази администрация разполагала с достатъчно данни, за да установи, че г-н Salomie и г-н Oltean са данъчнозадължени лица, тъй като била уведомена за съществуването на извършените от тях продажби, най-малкото понеже тези сделки били обложени по член 77bis от Данъчния кодекс.
- 26 Запитващата юрисдикция има съмнения и относно съвместимостта с Директива 2006/112 на предвиденото в румънското право право на приспадане на ДДС по получени доставки, по силата на което лице, регистрирано по ДДС със закъснение, може да упражни това право на приспадане на ДДС едва след като приведе положението си в съответствие с изискванията на закона, като се регистрира по ДДС и чрез депозиране на отчисление за данъка.

27 При това положение Curtea de Apel Cluj решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Може ли с оглед на обстоятелствата по делото в главното производство да се счита, че физическо лице, което сключва с други физически лица договор за дружество, което не е юридическа личност, не е декларирано и регистрирано за данъчни цели, и чиято цел е реализацията на бъдещ обект (сграда) върху земя — лична собственост на една от страните по договора, е данъчнозадължено лице за целите на ДДС по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива [2006/112], при положение че от гледна точка на данъчния режим първоначално доставката на сгради върху земя — лична собственост на една от страните по договора, е била разглеждана от [данъчната администрация] като продажба, спадаща към управлението на личното имущество на тези лица?
- 2) Трябва ли с оглед на обстоятелствата по делото в главното производство принципът на правна сигурност, принципът на защита на оправданите правни очаквания, както и другите общи принципи в областта на ДДС, произтичащи от Директива 2006/112, да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, при която [данъчната администрация], след като първоначално е събрала от физическото лице данък върху дохода от прехвърлянето на обектите на собственост, които са част от личното имущество, и без да е имало съществено изменение на първичното право, въз основа на същите фактически обстоятелства, след период от две години, преразглежда позицията си и квалифицира същите сделки като икономическа дейност, която подлежи на облагане с ДДС, и начислява за минал период свързаните с тези сделки допълнителни задължения?
- 3) Трябва ли при обстоятелствата по делото в главното производство членове 167, 168 и 213 от Директива [2006/112], разглеждани с оглед на принципа на данъчен неутралитет, да се тълкуват в смисъл, че не допускат [данъчната администрация] да отказва да признае на данъчнозадължени лица правото на приспадане на [ДДС], дължим или платен за стоки и услуги, използвани във връзка с облагаеми сделки, с единствения мотив, че към момента на предоставяне на съответните услуги лицата не са били регистрирани като данъчнозадължени лица за целите на ДДС?
- 4) Трябва ли, с оглед на обстоятелствата по делото в главното производство, разпоредбите на член 179 от Директива [2006/112] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда данъчнозадълженото лице, за което се прилага специалният режим на освобождаване и което иска със закъснение регистрация за целите на ДДС, да бъде задължено да плати данъка, който е трябвало да начисли, без да може да приспадане подлежащия на приспадане данък за всеки данъчен период, като правото на приспадане може се упражни впоследствие при депозиране на сумата за дължимия данък, след регистрацията на данъчнозадълженото лице за целите на ДДС, което би могло да се отрази на изчисляването на допълнителните задължения?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

28 С първите си два въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали при обстоятелства като разглежданите по делото в главното производство принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания допускат национална данъчна администрация при данъчен контрол да реши, че сделки е трябвало да бъдат обложени с ДДС в увеличен размер поради закъсняло плащане.

- 29 На първо място, когато става въпрос за принципа на правна сигурност, г-н Salomie и г-н Oltean оспорват това решение, като твърдят, че е налице нарушение на този принцип, тъй като, когато са извършили сделките с недвижими имоти, предмет на това решение, както Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), която е в сила до 1 януари 2007 г., така и относимата практика на Съда по въпроса не са били публикувани на румънски език. Те изтъкват също, че до 2010 г. националните данъчни органи не са считали, че тези сделки подлежат на облагане с ДДС.
- 30 Според постоянната практика на Съда принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се спазват от институциите на Европейския съюз, но също и от държавите членки при упражняване на правомощията, предоставени им от директивите на Съюза (вж. в този смисъл по-конкретно решения Gemeente Leusden и Holin Groep, C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 57, „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, т. 32 и Elmeke NE, C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563, т. 31).
- 31 Както Съдът многократно се е произнасял, от това по-конкретно следва, че законодателството на Съюза трябва да бъде сигурно и неговото прилагане предвидимо за правните субекти, а когато става дума за правна уредба, която може да доведе до финансови последици, това изискване за правна сигурност се налага с особена строгост, за да могат заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага (решение Ирландия/Комисия, 325/85, EU:C:1987:546, т. 18).
- 32 Освен това в областите, регламентирани от правото на Съюза, правните норми на държавите членки трябва да бъдат формулирани недвусмислено, за да позволяват на лицата, до които се отнасят, да се запознаят ясно и точно с правата и задълженията си, а на националните юрисдикции — да гарантират спазването им (вж. решение Комисия/Италия, 257/86, EU:C:1988:324, т. 12).
- 33 В настоящия случай не може да се спори, че разпоредби като описаните в акта за запитване имат такъв характер.
- 34 Наистина, именно от акта за преюдициално запитване се установява, че в член 127 от Данъчния кодекс, който транспонира в националното право разпоредбите на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112, „данъчнозадължено лице“ е определено като всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, независимо от мястото, независимо от целите и резултатите на тази дейност, и че за „икономическа дейност“ трябва да се счита всяка дейност на производител, търговец или на лице, предоставящо услуги, включително експлоатацията на материална или нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа.
- 35 Освен това в точка 3, параграф 2 от Решение на правителството № 44/2004 за утвърждаване на подробни правила за приложение на Данъчния кодекс се уточнява, че по смисъла на член 127, параграф 2 от Данъчния кодекс получаването на доходи от физически лица от продажбата на принадлежащите им лично жилища или на други имоти, които използват за лични нужди, не се счита за икономическа дейност, освен ако не се установи, че съответната дейност се извършва с цел получаване на доход от нея на постоянна основа.
- 36 На последно място, според член 141 от Данъчния кодекс, в редакцията, която е в сила през 2008 г. и 2009 г., прилаганото освобождаване от ДДС на доставката на сгради, части от сгради и земята, върху която са построени, не се прилага при доставката на нови сгради, части от нови сгради или на парцели за строителство, което впрочем отговаря на принципите, от които се ръководи ДДС в правото на Съюза.

- 37 При това положение няма основание да се поддържа, че такива разпоредби от националното право не установяват по достатъчно ясен и точен начин, че доставката на сгради или на части от сгради и на земята, върху която са построени, в някои случаи може да се облага с ДДС.
- 38 При тези обстоятелства г-н Salomie и г-н Oltean не биха могли в подкрепа на довода си, че към момента на фактите по делото в главното производство приложимата национална правна уредба не била достатъчно ясна, да се позовават с основание на липсата на публикация на румънски език на относимата практика на Съда по въпроса и на Шеста директива 77/388, която във всеки случай вече не е била в сила към момента на присъединяването на Румъния към Съюза на 1 януари 2007 г.
- 39 Поради това обстоятелствата по делото в главното производство не могат да се сравняват с тези по делото, по което е постановено решение *Skoma-Lux* (C-161/06, EU:C:2007:773), в което Съдът уточнява, че регламент на Съюза, който не е публикуван на езика на държава членка, не може да се противопостави на частноправните субекти в тази държава.
- 40 Също от принципа на правна сигурност безспорно следва, че не трябва да бъде възможно данъчното положение на данъчнозадълженото лице да се преразглежда безкрайно (вж. в този смисъл решение *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 46).
- 41 Съдът обаче вече е приел, че принципът на правна сигурност не е пречка за практика на националните данъчни органи в преклузивен срок да отменят решение, с което са признали на данъчнозадълженото лице правото да приспадне ДДС, и да му поискат след нова проверка да заплати този данък в увеличен размер поради закъсняло плащане (вж. в този смисъл решение *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 51).
- 42 При това положение сам по себе си фактът, че докато тече давностният срок, данъчната администрация променя квалификацията на дадена сделка в дейност, която се облага с ДДС, при липса на други обстоятелства, не може да наруши този принцип.
- 43 Поради това няма основание да се твърди, че при обстоятелства като разглежданите по делото в главното производство принципът на правна сигурност не допуска след извършена данъчна проверка данъчната администрация да прецени, че сделките с недвижими имоти, предмет на това дело, трябва да се обложат с ДДС.
- 44 На второ място, що се отнася до принципа на защита на оправданите правни очаквания, право да се позове на посочения принцип, има всеки правен субект, у когото административен орган е събудил основателни надежди с конкретни уверения, които му е дал (вж. в този смисъл решение *Europäisch Iranische Handelsbank/Conseil*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, т. 95).
- 45 Във връзка с това следва да се провери дали актовете на административен орган са събудили в съзнанието на предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие, и ако това е така, да се установи дали това доверие е оправдано (вж. в този смисъл решение *Elmeke*, C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 46 Така както е описана в акта за преюдициално запитване обаче, административната практика на националните данъчни органи не изглежда да е от такова естество, че чрез нея да се докаже наличието на тези условия по делото в главното производство.
- 47 По-конкретно, независимо че е оспорен в съдебното заседание от румънското правителство, фактът, че до 2010 г. националните данъчни органи не са облагали редовно с ДДС сделки с недвижими имоти като разглежданите по делото в главното производство, освен при наличието на съвсем специални обстоятелства, а priori не би бил достатъчен, за да събуди в съзнанието на нормално предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие във факта,

че този данък няма да се прилага по отношение на такива сделки, с оглед не само на яснотата и предвидимостта на приложимото национално право, но и поради факта че в случая, изглежда, са засегнати професионалисти от сектора на недвижимите имоти.

- 48 Наистина, може да се съжالياва, че такава практика съществува, но тя не може *a priori* да бъде от такова естество, че да даде на засегнатите данъчнозадължени лица точни уверения, че ДДС няма да се прилага по отношение на сделки с недвижими имоти като разглежданите по делото в главното производство.
- 49 Следва да се добави, че с оглед на мащаба на разглежданата по делото в главното производство дейност с недвижими имоти, състояща се в изграждане и продажба на четири сгради с общо повече от 130 апартамента, предпазлив и съобразителен икономически оператор не е могъл с основание да приеме, че такава сделка няма да се обложи с ДДС, без да е получил или поне да се е опитал да получи изрични уверения в този смисъл от компетентните национални данъчни органи.
- 50 На трето и последно място, що се отнася до съвместимостта с правото на Съюза на увеличения размер на данъка, поискан в случая от данъчната администрация, следва да се припомни, че при липсата на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, държавите членки запазват своята компетентност да избират санкциите, които според тях са подходящи. Те обаче са длъжни да упражняват своята компетентност при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на принципа на пропорционалност (вж. решение *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 50 и цитираната съдебна практика).
- 51 Затова, ако за осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на измамите държавите членки имат право да предвидят в съответните си национални законодателства подходящи наказателноправни санкции за неспазване на задължението за регистриране по ДДС, то тези санкции все пак не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Националната юрисдикция е компетентна да провери дали размерът на санкцията не надхвърля необходимото за постигането на целите за осигуряване на правилното събиране на данъка и за предотвратяване на измамите, като вземе предвид обстоятелствата по случая и най-вече каква е конкретната сума на наложената санкция и евентуалното наличие на измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчнозадълженото лице, наказано за липсата на регистрация (вж. в този смисъл решение *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, т. 45, 46 и 54).
- 52 Същите принципи важат за увеличения размер на данъка, който, ако има характер на данъчна санкция, което запитващата юрисдикция следва да провери, не трябва да бъде прекомерен спрямо тежестта на нарушението на задълженията от страна на данъчнозадълженото лице.
- 53 Ето защо на първите два въпроса следва да се отговори, че при обстоятелства като тези по делото в главното производство принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания не са пречка за национална данъчна администрация да реши след данъчна проверка да обложи сделки с ДДС и да поиска заплащането му в увеличен размер, при условие че това решение се основава на ясни и точни правила и практиката на тази администрация не е била от такова естество, че да събуди в съзнанието на предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие във връзка с факта, че такива сделки няма да се облагат с този данък, което запитващата юрисдикция следва да провери. Прилаганото при такива обстоятелства увеличение трябва да е съобразено с принципа на пропорционалност.

По третия и четвъртия въпрос

- 54 С третия и четвъртия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали Директива 2006/112 допуска национална правна уредба, по силата на която на данъчнозадълженото лице не се признава правото на приспадане на дължимия или платен ДДС по получени доставки на стоки или услуги, използвани при обложени сделки, само защото, когато е извършвало тези сделки, то не е било регистрирано по ДДС, и то докато не се регистрира надлежно по ДДС и сумата за дължимия данък не бъде депозирана, като то обаче трябва да заплати данъка, който е следвало да начисли.
- 55 В член 167 и сл. от Директива 2006/112 се уточнява кога възниква и какъв е обхватът на правото на приспадане. Следва по-конкретно да се припомни, че по силата на член 167 от тази директива това право възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.
- 56 Според постоянната практика на Съда правото на приспадане е основен принцип на общата системата на ДДС, който по принцип не може да се ограничава и се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-специално в този смисъл решенията *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 43 и *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 30 и 31).
- 57 Целта на този режим е стопанският субект да бъде освободен изцяло от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Затова общата система на ДДС гарантира пълния неутралитет при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че самите дейности подлежат на облагане с ДДС (вж. в този смисъл решенията *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 44 и *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 32).
- 58 Освен това Съдът е постановил, че основният принцип на неутралитет на ДДС налага да се разреши приспадането му по получени доставки, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания (вж. в този смисъл решенията *Ecotrade*, C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267 т. 63, *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, т. 39, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, т. 42 и 43 и *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 38).
- 59 Поради това, щом разполага с необходимата информация, за да установи, че изискванията по същество са изпълнени, данъчната администрация не може да налага допълнителни условия във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (вж. решение *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 40).
- 60 Регистрацията с идентификационен номер по ДДС, предвидена в член 214 от Директива 2006/112, както и посоченото в член 213 от тази директива задължение на данъчнозадълженото лице да декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност, представляват само формални изисквания за целите на контрола, които не могат да поставят под въпрос по-специално правото на приспадане на ДДС, доколкото материалните условия, пораждащи това право, са изпълнени (вж. по-конкретно в този смисъл решенията *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, т. 50, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 32 и *Alessio*, EU:C:2013:168, т. 32).
- 61 От това именно следва, че на задължено по ДДС лице не може да се попречи да упражни правото си на приспадане с единствения мотив, че не е било регистрирано по ДДС, преди да използва стоките, придобити в рамките на обложената му дейност (вж. по-конкретно в този смисъл решение *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, т. 51).

- 62 Впрочем мерките, които по силата на член 273 от Директива 2006/112 държавите членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратяват измамите, не трябва нито да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели, нито да поставят под въпрос неутралитета на ДДС (вж. по-конкретно в този смисъл решения *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 52, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 26, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, т. 49 и *Idexx Laboratories Italie*, C-590/13 EU:C:2014, 2429, т. 36 и 37).
- 63 По този начин санкционирането на неспазването от данъчнозадълженото лице на задълженията за счетоводна отчетност и деклариране с отказ да му се признае правото на приспадане очевидно надхвърля необходимото за постигането на целта за гарантиране на правилното прилагане на тези задължения, при положение че правото на Съюза не възпрепятства държавите членки да налагат при необходимост глоба или имуществена санкция, съразмерна на тежестта на нарушението. Такава практика надхвърля също и необходимото за гарантиране на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчни измами по смисъла на член 273 от Директива 2006/112, тъй като тя може да доведе дори до загуба на правото на приспадане, ако коригирането на декларацията от данъчната администрация стане едва след изтичането на преклузивния срок, с който разполага данъчнозадълженото лице, за да направи приспадането (вж. по аналогия решение *Ecotrade*, C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 67 и 68).
- 64 В настоящия случай от представената на Съда преписка се установява, че изискванията по същество във връзка с приспадането по получени доставки са били изпълнени и при данъчна проверка жалбоподателите по делото в главното производство са третирани като лица с регистрация по ДДС. При такива обстоятелства отлагането на прилагането на правото на приспадане на ДДС до депозирането на първото отчисление на този данък от тези данъчнозадължени лица по единствената причина, че не са били регистрирани по ДДС, когато са извършвали подлежащите на облагане с ДДС сделки, като те освен това е трябвало да издължат данъка за тези сделки, превишава необходимото за гарантиране на правилното събиране на данъка и предотвратяването на измамите.
- 65 От това следва, че на третия и четвъртия въпрос трябва да се отговори, че при обстоятелства като тези по делото в главното производство Директива 2006/112 не допуска национална правна уредба, по силата на която на данъчнозадълженото лице не се признава правото на приспадане на дължимия или платен ДДС за получени доставки на стоки или услуги, използвани при обложени сделки, само защото, когато е извършило тези сделки, то не е било регистрирано за целите на ДДС, и то докато не се регистрира надлежно за целите на ДДС и сумата за дължимия данък не бъде депозирана, като то обаче трябва да заплати данъка, който е следвало да начисли.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

- 1) При обстоятелства като тези по делото в главното производство принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания не са пречка за национална данъчна администрация след данъчна проверка да реши да обложи сделки с данък върху добавената стойност и да поиска заплащането му в увеличен размер, при

условие че това решение се основава на ясни и точни правила и че практиката на тази администрация не е била от такова естество, че да събуди в съзнанието на предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие във връзка с факта, че такива сделки няма да се облагат с този данък, което запитващата юрисдикция следва да провери. Прилаганото при такива обстоятелства увеличение трябва да е съобразено с принципа на пропорционалност.

- 2) При обстоятелства като тези по делото в главното производство Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност не допуска национална правна уредба, по силата на която на данъчнозадълженото лице не се признава правото на приспадане на дължимия или платен данък върху добавената стойност за получени доставки на стоки или услуги, използвани при обложени сделки, само защото, когато е извършило тези сделки, то не е било регистрирано за целите на данъка върху добавената стойност, и то докато не се регистрира надлежно за целите на данъка върху добавената стойност и сумата за дължимия данък не бъде депозирана, като то обаче трябва да заплати данъка, който е следвало да начисли.

Подписи