



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

15 април 2021 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 273 — Завишаване в данъчната декларация на размера на ДДС за възстановяване — Грешка в преценката на данъчнозадълженото лице относно облагаемия характер на сделката — Корекция на данъчната декларация след извършена ревизия — Санкция в размер на 20 % от сумата, с която е завишен размерът на ДДС за възстановяване — Принцип на пропорционалност“

По дело C-935/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Областен административен съд Вроцлав, Полша) с акт от 3 октомври 2019 г., постъпил в Съда на 23 декември 2019 г., в рамките на производство по дело

Grupa Warzywna sp. z o.o.

срещу

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: N. Piçarra, председател на състава, S. Rodin и K. Jürimäe (докладчик), съдии,

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Grupa Warzywna sp. z o.o., от M. Расуна, и K. Kocowski, adwokaci, подпомагани от S. Ząbczyk, doradca podatkowy,
- за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и M. Siekierzyńska, в качеството на представители,

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

* Език на производството: полски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 3 ДЕС, член 325 ДФЕС, членове 2, 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) и на принципа на пропорционалност.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Grupa Warzywna sp. z o.o. и Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Директор на офиса на данъчната администрация във Вроцлав, Полша) по повод на налагането на това дружество на административна санкция вследствие на данъчна ревизия.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС гласи:
„Следните сделки подлежат на облагане с [данък върху добавената стойност (ДДС)]:
а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.
- 4 Член 12, параграфи 1 и 2 от тази директива гласи:
„1. 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:
а) доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване;
[...]
2. За целите на параграф 1, буква а), „сграда“ означава всяка конструкция, фиксирана към или в земята.
[...]
Държавите членки могат да приложат критерии, различни от този за първото обитаване, като например периодът, изтекъл между датата на завършването на сградата и датата на първата доставка, или периодът, изтекъл между датата на първото обитаване и датата на последващата доставка, при условие че тези периоди не надвишават съответно пет години и две години“.
- 5 Член 135, параграф 1 от посочената директива гласи:
„Държавите членки освобождават следните сделки:
[...]

й) доставката на сгради или части от сгради, както и на земята, която заемат, с изключение на доставката, посочена в член 12, параграф 1, буква а);

[...]“.

6 Съгласно член 137 от същата директива:

„1. Държавите членки могат да позволят на данъчнозадължените лица право на избор за данъчно облагане на следните сделки:

[...]

б) доставка на сграда или на части от нея и прилежащата ѝ земя, различна от доставката, посочена в член 12, параграф 1, буква а);

[...]

2. Държавите членки предвиждат подробните правила, регулиращи упражняването на избора по параграф 1.

[...]“.

7 Член 250 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. 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, 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.

2. Държавите членки позволяват и могат да изискват справка-декларацията по ДДС, посочена в параграф 1, да бъде представена по електронен път в съответствие с условията, установени от тях“.

8 Според член 273 от тази директива:

„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“.

Полското право

- 9 Член 43, параграф 1, точка 10 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U. от 2017 г., позиция 1221) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„От облагане с данък се освобождава: [...] доставката на сгради, строежи или части от тях, освен когато:

- a) доставката е извършена в рамките на първото обитаване или преди него;
 - b) между първото обитаване и доставката на сградата, строежа или на част от тях е изтекъл срок по-малко от 2 години [...]“.
- 10 Член 43, параграф 10 от Закона за ДДС предвижда:

„Данъчнозадълженото лице може да се откаже от освобождаването от данък, посочено в параграф 1, точка 10, и да избере доставката на сгради, строежи или части от тях да се обложи с данък, при условие че изпълнителят на доставката и приобретателят на сградата, строежа или частите от тях:

- 1) са регистрирани като активни данъчнозадължени лица по ДДС;
 - 2) преди деня на извършване на доставката на тези обекти подадат до началника на данъчната служба, който е компетентен по отношение на приобретателя им, общо заявление, че избират доставката на сградата, строежа или частите от тях да се обложи с данък“.
- 11 Съгласно член 112b, параграфи 1 и 2 от този закон:

„1. Ако се установи, че данъчнозадълженото лице:

- 1) е посочило в подадената данъчна декларация:
 - a) размер на данъчното задължение под дължимия размер,
 - b) размер на данъчна разлика за възстановяване или размер на платен данък за възстановяване над дължимия размер,
 - c) размер на данъчна разлика, с която се намалява размерът на дължимия данък в следващи данъчни периоди, над дължимия размер,
 - d) размер на данъчна разлика за възстановяване, размер на платен данък за възстановяване или размер на данъчна разлика, с която се намалява размерът на дължимия данък в следващи данъчни периоди, вместо да посочи размер на данъчно задължение, подлежащо на внасяне в държавния бюджет,
 - 2) не е подало данъчна декларация или не е платило сумата по данъчното задължение,
- началникът на данъчната служба или началникът на митническо-данъчната служба определя съответния правилен размер на тези суми и налага допълнително данъчно задължение в размер, съответстващ на 30% от сумата, с която е било занижено данъчното задължение, или от сумата, с която са били завишени данъчната разлика за възстановяване, платеният данък за възстановяване или данъчната разлика, с която се намалява дължимият данък в следващи данъчни периоди.

2. Ако след приключването на данъчна, митническо-данъчна ревизия или в хода на митническо-данъчна ревизия в случаите, посочени в:

- 1) параграф 1, точка 1, данъчнозадълженото лице подаде корекция на декларацията, отразявайки установените нередности, и плати сумата по данъчното задължение или възстанови недължимо възстановената сума,
 - 2) параграф 1, точка 2, данъчнозадълженото лице подаде данъчна декларация и плати сумата по данъчното задължение,
- размерът на допълнителното данъчно задължение е равен на 20 % от сумата, с която е било занижено данъчното задължение, или от сумата, с която са били завишени данъчната разлика за възстановяване, платеният данък за възстановяване или данъчната разлика, с която се намалява дължимият данък в следващи данъчни периоди“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 12 Grupa Warzywna придобива недвижим имот, който е обитаван в продължение на повече от две години. В изявлението, съдържащо се в нотариалния акт относно придобиването на имота, цената му е посочена като брутна сума с включен ДДС. Освен това продавачът на посочения имот издава фактура, в която е посочен размерът на ДДС по съответната сделка. Grupa Warzywna плаща тази сума и приема, че тя представлява заплатен по получени доставки ДДС, който следователно подлежи на приспадане. Впоследствие Grupa Warzywna подава до Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (началник на данъчната служба в Тшебница, Полша) справка-декларация за ДДС, в която посочва надвзет ДДС, чието възстановяване иска.
- 13 След ревизия данъчната служба в Тшебница установява, че съгласно член 43, параграф 10 от Закона за ДДС доставката на съответния недвижим имот по принцип е изцяло освободена от ДДС и че страните по сделката не са подали заявление за отказ от това освобождаване. Поради това Grupa Warzywna нямало право да приспадне ДДС по получени доставки във връзка с доставката на този имот.
- 14 Впоследствие Grupa Warzywna коригира данъчната си декларация, като взема предвид установените от данъчния орган нередности. Така това дружество посочва в тази декларация значително по-ниска сума на надвзет ДДС от първоначално декларираната.
- 15 Въпреки тази корекция началникът на данъчната служба в Тшебница приема решение, с което определя размера на надвзетия ДДС, съответстващ на сумата, посочена в коригираната декларация, и налага на Grupa Warzywna санкция в размер на 20 % от сумата, с която е завишен размерът на ДДС, поискан за възстановяване без основание. Що се отнася до посочената санкция, това решение е потвърдено от второинстанционния данъчен орган, сезиран от Grupa Warzywna.
- 16 Grupa Warzywna подава жалба пред запитващата юрисдикция срещу решението на данъчния орган от втора инстанция. Тази юрисдикция счита за необходимо да определи дали налагането на такава санкция, в случай че грешката, допусната от това дружество, не е довела до никаква загуба на данъчни приходи, съответства на принципите на пропорционалност и на неутралност на ДДС и е обосновано с оглед на целите, състоящи се в осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на данъчните измами.
- 17 Запитващата юрисдикция счита, че въвеждането на административна санкция има за цел да насърчи данъчнозадължените лица да подават точно и стриктно данъчните си декларации. Разглежданата в главното производство санкция обаче има по-скоро репресивен, отколкото

превантивен характер. Всъщност член 112b, параграф 2 от Закона за ДДС не позволява да се вземе предвид обстоятелството, че неправилното начисляване на ДДС произтича от грешка в преценката, допусната от двете страни по сделката, по отношение на облагаемия характер на доставката. Според тази юрисдикция посочената санкция представлява мярка, която не е подходяща, за да се постигне целта за борба с данъчните престъпления, и във всеки случай надхвърля необходимото за постигане на тази цел, тъй като не може да изпълнява необходимата превантивна функция по отношение на потенциалните нарушители, и не отчита естеството и тежестта на нарушението, нито факта, че държавният бюджет не е претърпял никаква загуба на данъчни приходи и не съществуват никакви данни за данъчна измама.

- 18 При тези обстоятелства Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Областен административен съд Вроцлав, Полша) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съответства ли допълнително данъчно задължение като предвиденото в член 112b, параграф 2 от Закона за ДДС на разпоредбите от [Директивата за ДДС] (и по-специално членове 2, 250 и 273), член 4, параграф 3 [ДЕС], член 325 ДФЕС и принципа на пропорционалност?“.

По преюдициалния въпрос

- 19 В самото начало следва да се отбележи, че запитващата юрисдикция иска от Съда да се произнесе по съвместимостта на разглежданите в главното производство национални разпоредби с член 4, параграф 3 ДЕС, с член 325 ДФЕС, с членове 2, 250 и 273 от Директивата за ДДС и с принципите на пропорционалност и на неутралност на ДДС.
- 20 Следва да се припомни, че макар Съдът да не следва да се произнася в рамките на преюдициално производство по съвместимостта на разпоредби на националното право с правните норми на Съюза, той е компетентен да предостави на запитващата юрисдикция всички насоки за тълкуване, свързани с това право, които да ѝ позволят да прецени тази съвместимост при решаването на делото, с което е сезирана (вж. в този смисъл решение от 15 юли 2010 г., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 21 Следователно по настоящото дело Съдът трябва да ограничи проверката си до разпоредбите на правото на Съюза, като им даде полезно тълкуване за запитващата юрисдикция, която ще трябва да прецени съответствието на разглежданата национална правна уредба с правото на Съюза, за да разреши висящия пред нея спор (вж. в този смисъл решение от 15 юли 2010 г., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, т. 29 и цитираната съдебна практика)
- 22 От акта за преюдициално запитване обаче следва, че въпросите на запитващата юрисдикция не се отнасят нито конкретно до принципа на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС, нито до борбата с измамите с цел защита на финансовите интереси на Европейския съюз, за която се отнася член 325 ДФЕС. Освен това с оглед на съдържащите се в този акт данни тълкуването на членове 2 и 250 от Директивата за ДДС не изглежда необходимо, за да се даде полезен отговор на поставения въпрос, като се има предвид, че тези членове се отнасят съответно до облагаемите с ДДС сделки и до декларациите по ДДС.
- 23 От друга страна, що се отнася до член 273 от Директивата за ДДС, запитващата юрисдикция посочва, че автоматичното прилагане, изисквано от националния закон, на разглежданата административна санкция във всички случаи на занижаване на ДДС или завишаване на размера на ДДС за възстановяване, е мярка, която е неподходяща за осъществяването на посочената в този член цел за борба с данъчните престъпления и надхвърля необходимото за постигането ѝ.

При тези условия следва да се приеме, че поставеният въпрос се отнася до тълкуването на член 273 от Директивата за ДДС и на принципите на пропорционалност и на неутралност на ДДС.

- 24 Така с въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 273 от Директивата за ДДС и принципите на пропорционалност и на неутралност на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която на данъчнозадълженото лице, което неправилно квалифицира освободена от ДДС сделка като подлежаща на облагане с този данък сделка, се налага санкция в размер на 20 % от сумата, с която е завишен размерът на ДДС, поискан за възстановяване без основание, без да се вземе предвид естеството и тежестта на нередността, която опорочава данъчната декларация, липсата на данни, че тази грешка представлява измама, и липсата на загуба от приходи за държавния бюджет.
- 25 Съгласно член 273 от Директива за ДДС държавите членки могат да приемат мерки, за да осигурят правилното събиране на ДДС и да предотвратяват измамите. По-специално при липсата на правна уредба на Съюза по този въпрос държавите членки са компетентни да изберат санкциите, които според тях са подходящи, в случай че не са спазени условията, предвидени от законодателството на Съюза, за упражняване на правото на приспадане на ДДС (решение от 8 май 2019 г., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 26 Държавите членки обаче са длъжни да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи и следователно да спазват принципа на пропорционалност (решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 59 и цитираната съдебна практика).
- 27 Така подобни санкции не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на целите за осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на данъчните измами. 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 (решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 60).
- 28 Макар запитващата юрисдикция да е тази, която трябва да прецени дали размерът на санкцията надхвърля необходимото за постигането на посочените в предходната точка от настоящото решение цели, следва да ѝ се посочат някои обстоятелства по главното производство, които биха ѝ позволили да определи дали наложената санкция е съобразена с принципа на пропорционалност (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 61).
- 29 В това отношение следва да се отбележи, че член 112b, параграф 2 от Закона за ДДС предвижда административна санкция в размер на 30 % от сумата, с която е бил завишен размерът на ДДС за възстановяване, която се намалява на 20 % от тази сума, когато в резултат на данъчна ревизия данъчнозадълженото лице е извършило корекция в декларацията си, като е отчело констатираните при ревизията нередности, и е платило данъчното задължение или е възстановило недължимо възстановената сума.
- 30 От акта за преюдициално запитване е видно, че тази санкция има за цел да подобри събирането на ДДС, като санкционира допуснатите грешки при определянето на този данък, изразяващи се в занижаване на размера на данъчното задължение или в завишаване на размера на надвзетия ДДС, подлежащ на възстановяване или прехвърляне към следващия период. По този начин тя цели да насърчи данъчнозадължените лица да подават точно и стриктно данъчните си

декларации и в случай на нередност да извършат корекция на данъчните си декларации, за да се постигне целта, изразяваща се съгласно член 273 от Директивата за ДДС в осигуряване на правилното събиране на ДДС.

- 31 В това отношение от практиката на Съда следва, че административна санкция, която има за цел да насърчи данъчнозадължените лица възможно най-бързо да станат изправни, като внесат неплатената част от данъка, и при това положение да постигне целта за гарантиране на правилното му събиране, чийто размер по принцип е определен на 50 % от ДДС, който данъчнозадълженото лице трябва да плати на данъчната администрация, но който може да се намали в зависимост от обстоятелствата в конкретния случай, по принцип позволява да се гарантира, че тази санкция няма да надхвърли това, което е необходимо за постигне на целта да се осигури съгласно член 273 от Директивата за ДДС правилното събиране на данъка (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 62—64).
- 32 Що се отнася обаче до реда и условията за определяне на размера на разглежданата в главното производство санкция, важно е да се отбележи, че когато този размер е определен на 20 % от сумата, с която е завишен размерът на надвзетия ДДС, посоченият размер не може да бъде намален в зависимост от конкретните обстоятелства по случая, освен ако нередността е следствие от незначителни грешки.
- 33 В това отношение от обясненията, предоставени на Съда от запитващата юрисдикция, е видно, че разглежданата нередност в спора по главното производство произтича от грешка в преценката, допусната от страните по сделката относно облагаемия ѝ характер, тъй като тези страни са приели, че доставката на съответната сграда подлежи на облагане с ДДС, макар да не са подали изискваното от националното законодателство общо заявление, с което те избират облагането на тази доставка. Освен това от констатациите на запитващата юрисдикция следва, че предвидената санкция се прилага еднакво както в случай като разглеждания в главното производство, при който завишаването на размера на надвзетия ДДС произтича от грешка в преценката, допусната от страните по сделката относно облагаемия ѝ характер, който се характеризира с липса на данни за измама и освен това според тази юрисдикция не е довел до никаква загуба на данъчни приходи, така и в случай, при който не са налице такива обстоятелства, които според посочената юрисдикция заслужават да бъдат взети предвид.
- 34 Така тези правила за определяне не са позволили на данъчните органи да адаптират размера на санкцията в зависимост от конкретните обстоятелства по случая.
- 35 От това следва, че правилата за определяне на посочената санкция, прилагани автоматично, не позволяват на данъчните органи да индивидуализират наложената санкция, за да се уверят, че тя не надхвърля необходимото за постигането на целите за осигуряване на правилното събиране на данъка и за предотвратяване на измамите.
- 36 При тези условия не е необходимо разглежданото в главното производство законодателство да се преценява от гледна точка на принципа на неутралност на ДДС.
- 37 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 273 от Директивата за ДДС и принципът на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която на данъчнозадълженото лице, което неправилно квалифицира освободена от ДДС сделка като подлежаща на облагане с този данък сделка, се налага санкция в размер на 20 % от сумата, с която е завишен размерът на ДДС, поискан за възстановяване без основание, доколкото тази санкция се прилага еднакво в случай, при който нередността произтича от грешка в преценката, допусната от страните по сделката относно облагаемия ѝ характер, който се характеризира с липса на данни за измама и на загуба на приходи за държавния бюджет, и в случай, при който не са налице такива специфични обстоятелства.

По съдебните разноси

- 38 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 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 и принципът на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която на данъчнозадълженото лице, което неправилно квалифицира освободена от данък върху добавената стойност (ДДС) сделка като подлежаща на облагане с този данък сделка, се налага санкция в размер на 20 % от сумата, с която е завишен размерът на ДДС, поискан за възстановяване без основание, доколкото тази санкция се прилага еднакво в случай, при който нередността произтича от грешка в преценката, допусната от страните по сделката относно облагаемия ѝ характер, който се характеризира с липса на данни за измама и на загуба на приходи за държавния бюджет, и в случай, при който не са налице такива специфични обстоятелства.

Подписи