Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

4 октомври 2024 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 287, точка 19 — Режим за освобождаване от ДДС на малките данъчнозадължени лица — Злоупотреба посредством учредяване на ново дружество“

По дело C-171/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Upravni sud u Zagrebu (Административен съд Загреб, Хърватия) с акт от 9 март 2023 г., постъпил в Съда на 20 март 2023 г., в рамките на производство по дело

UP CAFFE d.o.o.

срещу

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

СЪДЪТ (четвърти състав),

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

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за UP CAFFE d.o.o., от D. Galić, odvjetnica,

– за хърватското правителство, от G. Vidović Mesarek, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и M Mataija, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 май 2024 г.,

* Език на производството: хърватски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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), изменена с Директива (ЕС) 2016/856 на Съвета от 25 май 2016 г. (ОВ L 142, 2016 г., стр. 12) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) и на принципа на забрана на злоупотребите.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между хърватското дружество UP CAFFE d.o.o. и Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Министерство на финансите на Република Хърватия) относно решение, с което последното иска от UP CAFFE да плати определена сума като данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 285 от Директивата за ДДС предвижда в първа алинея:

„Държавите членки, които не са упражнили възможността за избор съгласно член 14 от [Втората] директива 67/228/ЕИО [на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303)], могат да освободят данъчнозадължените лица, чиито годишен оборот не е по-висок от 5 000 [евро] или равностойността им в национална валута“.

4 Съгласно член 287 от Директивата за ДДС:

„Държавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на следните суми по обменния курс в деня на присъединяването им:

[…]

19) Хърватия: 35 000 [евро]“.

5 Член 1 от Решение за изпълнение (ЕС) 2017/1768 на Съвета от 25 септември 2017 година за даване на разрешение на Република Хърватия да въведе специална мярка за дерогация от член 287 от [Директивата за ДДС] (ОВ L 250, 2017 г., стр. 71) гласи:

„Чрез дерогация от член 287, точка 19 от [Директивата за ДДС] на Хърватия се разрешава да освободи от ДДС данъчно задължените лица, чийто годишен оборот е не по-висок от равностойността в национална валута на 45 000 [евро] по обменния курс в деня на присъединяването на Хърватия“.

6 Член 2, втора алинея от Решение за изпълнение 2017/1768 предвижда, че това решение се прилага от 1 януари 2018 г. до настъпването на по-ранната от следните две дати: 31 декември 2020 г. или датата на влизане в сила на директива за изменение на членове 281—294 от [Директивата за ДДС].

Хърватското право

7 Член 9 от Opći porezni zakon (Общ данъчен закон) (*Narodne novine*, бр. 115/16 и 106/18) със заглавие „Задължение за добросъвестност“, предвижда:

„(1) Страните по данъчно правоотношение са длъжни да действат добросъвестно.

(2) Добросъвестно означава да се действа честно и почтено в съответствие със закона.

(3) Министърът на финансите определя с наредба как се действа добросъвестно“.

8 Съгласно член 11 от този закон данъчните събития „се установяват, като се отчита тяхната икономическата същност“.

9 Член 90 от Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Закон за ДДД) (*Narodne novine*, бр. 77/13) гласи:

„(1) По смисъла на настоящия закон „малко данъчнозадължено лице“ означава юридическо лице със седалище или постоянен обект, или физическо лице с постоянен адрес или обичайно местоживеене на територията на страната, чиито доставки на стоки или услуги през предходната календарна година или през текущата календарна година не надхвърлят сумата от 300 000 [хърватски куни (HRK)] [около 39 000 евро].

(2) Данъчнозадълженото лице по параграф 1 от настоящия член е освободено от ДДС за доставката на стоки или услуги, няма право да начислява ДДС в издадените фактури и няма право да приспада платения по получени доставки данък“.

Обстоятелства по спора и преюдициалният въпрос

10 UP CAFFE, установено в Хърватия, извършва дейност по предоставяне на ресторантьорски услуги.

11 На 17 октомври 2018 г. хърватската данъчна администрация издава ревизионен акт на UP CAFFE за периода от 1 януари 2018 г. до 31 юли 2018 г. за ДДС в размер на 138 234,02 хърватски куни (HRK) (около 18 000 евро), ведно с лихва за забава, в размер на 2 425,12 HRK (около 320 евро) (наричан по-нататък „спорният ревизионен акт“).

12 Съгласно акта за преюдициално запитване спорният ревизионен акт се основава на резултатите от данъчна ревизия, с която се установява, че учредяването на UP CAFFE е част от агресивно данъчно планиране с цел да се запази режимът на освобождаване от ДДС, предвиден в член 90 от Закона за ДДС, от който се е ползвало дружество SS-UGO d.o.o., също установено в Хърватия, за дейността по предоставяне на ресторантьорски услуги, която в действителност продължавала да се извършва от последното дружество. Всъщност хърватската данъчна администрация счита, че на практика не е имало

прекъсване на дейността на дружество SS-UGO и че учредяването на новото дружество — UP CAFFE, всъщност е фиктивно. Затова спорният ревизионен акт предвижда едновременно облагане на UP CAFFE с дължимия за тази дейност ДДС и признаване на правото на приспадане на дължимия или платен по получени доставки ДДС за същата тази дейност.

13 UP CAFFE оспорва законосъобразността на спорния ревизионен акт пред запитващата юрисдикция — Upravni sud u Zagrebu (Административен съд Загреб, Хърватия).

14 Запитващата юрисдикция посочва, че националните разпоредби, с които може да се обоснове облагането на UP CAFFE с ДДС поради злоупотреба с право, са приети след разглеждания в главното производство данъчен период и че Ustav Republike Hrvatske (Конституция на Република Хърватия) забранява прилагането им с обратно действие.

15 При все това тя иска да се установи дали хърватската данъчна администрация може да се позове пряко на общия принцип на правото на Съюза за забрана на злоупотребите, за да обоснове такова облагане, като се имат предвид принципите, изведени от решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др. (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455). Тя отбелязва, че обстоятелствата по делото, с което е сезирана, все пак са различни от обстоятелствата по делата, по които е постановено това решение, тъй като спорът, с който е сезирана, не се отнася до правото на приспадане, освобождаване или възстановяване на ДДС, а до прилагането на режим за освобождаване от ДДС.

16 При тези обстоятелства Upravni sud u Zagrebu (Административен съд Загреб) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Изисква ли правото на Съюза националните органи и съдилища да определят задължението по [ДДС] (не да отхвърлят искане за възстановяване на данъка), ако обективните данни по случая сочат, че е извършена измама с ДДС посредством учредяване на ново дружество, тоест посредством прекъсване на данъчната приемственост спрямо стопанската дейност на по-ранно дружество, когато данъчнозадълженото лице знае или [е трябвало] да знае, че е участвало в такова деяние, и когато към момента на настъпване на данъчното събитие в националното законодателство не се предвижда такова определяне?“.

По преюдициалния въпрос

17 В самото начало следва да се припомни, че член 94 от Процедурния правилник на Съда задължава запитващата юрисдикция, за да може да даде тълкуване на правото на Съюза, което да е от полза за спора в главното производство, да определи фактическия и правен контекст, в който се вписват поставените от нея въпроси, или най-малкото да обясни фактическите хипотези, на които те се основават.

18 В случая в поставения въпрос не се посочва конкретната разпоредба от правото на Съюза, която трябва да се тълкува.

19 Освен това член 285 от Директивата за ДДС, на който се позовават както UP CAFFE, така и хърватското правителство в писмените си становища, също не изглежда относим към спора по главното производство, като се имат предвид фактическите обстоятелства, изложени в акта за преюдициално запитване.

20 Всъщност, след като разпоредбите на хърватското право, транспониращи Директивата за ДДС, които се прилагат в главното производство, предвиждат праг за освобождаване от ДДС, който възлиза на 300 000 HRK [около 39 000 евро], изглежда, че релевантните разпоредби на Директивата за ДДС a priori са не член 285 от тази директива, който предвижда праг за освобождаване от 5 000 евро, а по-скоро, както посочва Европейската комисия в писменото си становище, член 287, точка 19 от посочената директива, който предвижда възможността Република Хърватия да прилага праг за освобождаване от ДДС от 35 000 евро, който през разглеждания в главното производство данъчен период е увеличен на 45 000 евро с Решение за изпълнение 2017/1768.

21 Накрая, трябва да се отбележи, че макар в текста на поставения въпрос да се говори за случай на измама, от информацията, предоставена в акта за преюдициално запитване, е видно, че поставеният в това дело въпрос всъщност се отнася до принципа за забрана на злоупотребите.

22 Така, като се има предвид, че преюдициалните въпроси относно правото на Съюза се ползват с презумпция за релевантност и че Съдът разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставения му въпрос (вж. в този смисъл решение от 25 юни 2024 г., Ilva и др., C-626/22, EU:C:2024:542, т. 47 и цитираната съдебна практика), следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС, разглеждана в светлината на принципа за забрана на злоупотребите, трябва да се тълкува в смисъл, че ако се установи, че учредяването на дружество представлява злоупотреба с цел запазване на предвидения в член 287, точка 19 от тази директива режим на освобождаване от ДДС за дейност, която преди това се е извършвала под този режим от друго дружество, посочената директива изисква така учреденото дружество да не може да се ползва от този режим, дори при липсата на конкретни разпоредби за забрана на такава злоупотреба в националния правен ред.

23 На първо място, от постоянната практика на Съда следва, че за да се установи злоупотреба в областта на ДДС, е необходимо, от една страна, въпреки формалното прилагане на условията, предвидени в релевантните разпоредби на Директивата за ДДС и на транспониращото я национално законодателство, съответната сделка да води до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с преследваната с тези разпоредби цел, и от друга страна, от множество обективни обстоятелства да е видно, че основната цел на тази сделка е получаването на данъчно предимство. Всъщност забраната на злоупотребите не се прилага, когато за извършването на съответните сделки може да има причина, различна от простото получаване на данъчни предимства (вж. по аналогия решение от 21 февруари 2006 г., Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 74 и 75).

24 Що се отнася до разпоредбите на Директивата за ДДС, които могат да бъдат предмет на такава злоупотреба, в случая към тях следва да се причисли правото на освобождаване от ДДС, предвидено в член 287, точка 19 от тази директива, тъй като Република Хърватия е привела в действие възможността за прилагане на този режим.

25 Всъщност Съдът вече е постановил, че доколкото евентуалният отказ на право, изведено от Директивата за ДДС, отразява общия принцип, че никой не може да се ползва от правата, произтичащи от правната система на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба, като цяло националните административни и съдебни органи трябва да направят такъв отказ, независимо какво е правото от областта на ДДС, засегнато от измамата (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 46).

26 Ето защо в случая запитващата юрисдикция следва да установи дали хърватската данъчна администрация правилно е констатирала, че учредяването на UP CAFFE представлява злоупотреба по смисъла на припомнената в точка 23 от настоящото решение съдебна практика, чиято цел е да се запази режимът на освобождаване от ДДС, предвиден в националните разпоредби за транспониране на член 287, точка 19 от Директивата за ДДС.

27 В това отношение следва да се уточни, че що се отнася до условието за получаване на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с целите на режима на освобождаване от ДДС, предвиден в член 287, точка 19 от Директивата за ДДС, този режим позволява чрез предвиденото в него опростяване на административните изисквания да се подкрепят създаването, дейността и конкурентоспособността на малките предприятия, както и да се поддържа разумно съотношение между административните тежести, свързани с данъчния контрол, и очакваните ниски приходи от данъци. В този смисъл посоченият режим цели да спести подобни административни тежести както на малките предприятия, така и на данъчните администрации (решение от 9 юли 2020 г., AJPF Caraş-Severin и DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, т. 40).

28 Следователно, ако дадено дружество е учредено, за да се запази възможността за ползване на предвидения в член 287, точка 19 от Директивата за ДДС режим на освобождаване от ДДС, за дейност, която преди това е била извършвана от друго дружество, когато последното е престанало да отговаря на условията, необходими за да се ползва от този режим, което запитващата юрисдикция следва да провери, предоставянето на такова данъчно предимство не би било в съответствие с преследваните с посочения режим цели.

29 На второ място, що се отнася до правните последици, които следва да се изведат, ако се установи такава злоупотреба, от постоянната съдебна практика следва, че борбата срещу възможните данъчни измами, избягване на данъци и злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС (вж. по аналогия решения от 21 февруари 2006 г., Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 71, и от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 42).

30 Както следва от точка 25 от настоящото решение, националните административни и съдебни органи следва да откажат възможността да се ползва предвиденият в член 287, точка 19 от Директивата за ДДС режим на освобождаване от ДДС, ако въз основа на обективни данни се установи, че този режим се прилага с цел злоупотреба.

31 Що се отнася до изтъкнатото от запитващата юрисдикция в нейния въпрос обстоятелство, че националното право не предвижда конкретни разпоредби относно забраната за злоупотреба с право, следва да се припомни, от една страна, че националният съд следва да тълкува националното право, доколкото е възможно, в светлината на текста и целите на Директивата за ДДС, за да се постигне предвиденият от нея резултат, което изисква той да използва всички свои правомощия, като вземе предвид вътрешното право в неговата

цялост и като приложи признатите от това право методи за тълкуване (вж. по аналогия решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 52).

32 Ето защо запитващата юрисдикция следва да установи дали в хърватското право съществуват правни норми — било разпоредба или общ принцип за забрана на злоупотребата с право, или пък други разпоредби относно данъчната измама или избягването на данъци — които биха могли да се тълкуват в съответствие с изискванията на правото на Съюза относно борбата срещу данъчната измама (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 53 и цитираната съдебна практика).

33 Следователно в настоящия случай запитващата юрисдикция трябва да установи дали, както предлага Комисията, такъв отказ не би могъл при всички положения да се основе на тълкуване на член 9 или на член 11 от Общия данъчен закон, което да е в съответствие с правото на Съюза.

34 От друга страна, и при всички положения, ако се окаже, че хърватското право не съдържа такива норми, които да подлежат на съответстващо тълкуване, от това не може да се заключи, че за националните административни и съдебни органи има пречка да спазят изискванията на Директивата за ДДС и съответно в случай на злоупотреба да откажат предимството, което произтича от правото, предвидено в тази директива (вж. по аналогия решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 54).

35 Всъщност, макар съгласно постоянната съдебна практика дадена директива да не може сама по себе си да поражда задължения за частноправен субект и следователно държавата членка не е възможно да се позовава на самата директива срещу частноправен субект, отказът на ползването на право като последица от злоупотреба не попада във визираната от тази съдебна практика хипотеза (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 55).

36 Този отказ отразява принципа, че никой не може да се позовава на разпоредбите на правото на Съюза с цел злоупотреба, тъй като обхватът на прилагането им няма как да бъде разширен толкова, че да включи и практиките с цел злоупотреба (вж. в този смисъл решения от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 56, и от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 27 и цитираната съдебна практика).

37 Ето защо, доколкото действията с цел злоупотреба не могат да обосноват предвидено от правния ред на Съюза право, отказът на предимство, което в настоящия случай произтича от Директивата за ДДС, не води до възлагането на съответния частноправен субект на задължение съгласно тази директива, а е просто последица от констатацията, че обективните предпоставки, които са предвидени от същата директива за получаване на търсеното предимство, в действителност не са изпълнени и че следователно такъв отказ не се нуждае от специално правно основание (вж. по аналогия решения от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 57, и от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 32 и цитираната съдебна практика).

38 Следователно в този случай по-скоро се касае за невъзможността данъчнозадълженото лице да се позове на право, което е предвидено от Директивата за ДДС и обективните критерии за предоставяне на което не са изпълнени поради злоупотреба, засягаща извършената от самото данъчнозадължено лице сделка (вж. по аналогия решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 58). Следователно в случай на извършване на злоупотреба с цел да се ползва режимът на освобождаване от ДДС, предвиден в член 287, точка 19 от Директивата за ДДС, националните административни и съдебни органи следва да откажат ползването на този режим дори ако националното право няма конкретни разпоредби в този смисъл (вж. по аналогия решения от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 62, и от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 33).

39 Освен това решение от 5 юли 2007 г., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), на което се позовава UP CAFFE, за да покаже, че все пак са необходими конкретни национални разпоредби относно злоупотребата с право, за да се обоснове отказът за предоставяне на режим на освобождаване от ДДС, не обезсилва този извод. Всъщност от точки 38 и 48 от това решение следва, че Съдът се е произнесъл не по условията за прилагане на принципа на забрана на злоупотребите, а по тези на специална разпоредба, съдържаща се в директива и позволяваща на държавите членки да откажат освобождаването, предвидено от тази директива, когато съответната сделка има за основна цел или една от основните ѝ цели е данъчна измама или избягване на данъци. Освен това, макар в точка 48 от посоченото решение Съдът да акцентира върху наличието на вътрешноправни разпоредби относно злоупотребата с право, данъчната измама или избягването на данъци, които могат да подлежат на съответстващо с правото на Съюза тълкуване, това решение се отнася до посочената разпоредба от вторичното право и следователно не е приложимо към общия принцип на забрана на злоупотребите (вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 38).

40 Накрая, следва да се добави, че в случай на злоупотреба съставляващите злоупотребата сделки трябва да се преквалифицират така, че да се възстанови положението, което би съществувало в отсъствието на сделките, представляващи тази злоупотреба, и че преквалифицирането не трябва да надхвърля това, което е необходимо за правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчни измами (вж. в този смисъл решения от 21 февруари 2006 г., Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 92, 94 и 98, от 22 декември 2010 г., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, т. 48 и 52, и от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 46).

41 Съдът е уточнил също, че прилагането на принципа на забрана на злоупотребите в областта на ДДС означава най-напред да се определи положението, което би съществувало при липсата на сделките, представляващи тази злоупотреба, и на следващо място, това „преквалифицирано“ положение да се прецени от гледна точка на относимите разпоредби на националното право и на Директивата за ДДС (вж. по аналогия решение от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 47).

42 В случая тези принципи предполагат най-малкото дружеството, което е учредено с цел злоупотреба, да се обложи с ДДС, който би бил наложен, ако не съществуваше такава злоупотреба, и освен това, ако са налице условията за това, да се ползва от правото на приспадане на дължимия или платен по получени доставки ДДС за същата дейност, което запитващата юрисдикция следва да провери.

43 С оглед на гореизложеното на поставения въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС, разглеждана в светлината на принципа за забрана на злоупотребите, трябва да се тълкува в смисъл, че ако се установи, че учредяването на дружество представлява злоупотреба с цел запазване на режима на освобождаване от ДДС, предвиден в член 287, точка 19 от тази директива, за дейност, която преди това се е извършвала под този режим от друго дружество, посочената директива изисква така учреденото дружество да не може да се ползва от този режим, дори при липсата на конкретни разпоредби за забрана на такава злоупотреба в националния правен ред.

По съдебните разноски

44 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 разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива (ЕС) 2016/856 на Съвета от 25 май 2016 г., трябва да се тълкува в смисъл, че ако се установи, че учредяването на дружество представлява злоупотреба с цел запазване на режима на освобождаване от ДДС, предвиден в член 287, точка 19 от тази директива, за дейност, която преди това се е извършвала под този режим от друго дружество, посочената директива изисква така учреденото дружество да не може да се ползва от този режим, дори при липсата на конкретни разпоредби за забрана на такава злоупотреба в националния правен ред.

Подписи