Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
М. ВОВЕК
представено на 10 ноември 2016 година [1]

Дело C-564/15

Tibor Farkas
срещу
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alfödi Regionális Adó Főigazgatósága

(Преюдициално запитване, отправено от Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудово-осигурителни спорове на Кечкемет, Унгария)

„Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Режим на обратно начисляване — Член 199, параграф 1, буква ж) — Решение на данъчен орган, с което се установява, че получателят на стоки дължи „допълнителен данък“ — Невъзможност за приспадане на данъка по получени доставки — Налагане на глоба — Пропорционалност на глобата“

I – **Въведение**

1. Г-н Farkas (наричан по-нататък „жалбоподател“) купува на търг подвижен хангар от дружество в несъстоятелност (наричано по-нататък „продавач“). Жалбоподателят плаща продажната цена, както и начисления от продавача ДДС за доставката. Впоследствие иска да приспадне начисления ДДС с декларациите си във връзка с облагането с този данък. Данъчните органи обаче посочват, че по сделката е трябвало да се приложи режимът на обратно начисляване. Съгласно този режим задължен да заплати ДДС на данъчните органи е жалбоподателят. Поради това данъчните органи изискват от него да извърши плащането и му налагат глоба в размер на 50 % от дължимия ДДС.

2. Запитващата юрисдикция иска от Съда да се произнесе дали подобни решения на данъчните органи са в съответствие с Директива 2006/112 (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [2].

3. Преди да се прецени това обаче, е необходимо да се разгледа един предварителен въпрос. Той възниква инцидентно с оглед на отправеното от запитващата юрисдикция запитване и е свързан с правилното прилагане на член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС и класифицирането на предмета на доставката в настоящия случай като движима или недвижима вещ.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — 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).

II – **Приложимото право**

Правото на Съюза

4. Към момента на настъпване на фактите по настоящото дело член 193 от Директивата за ДДС е предвиждал, че „ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и член 202“.

5. Съгласно член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, което получава „доставката на недвижими вещи, продадени от длъжник, срещу когото е произнесено съдебно решение за изпълнение при процедура за публична продан“.

6. Член 226, параграф 11 от Директивата за ДДС гласи, че когато клиентът е платец на данъка, по принцип във фактурите за целите на ДДС се изискват само следните данни: „посочване на приложимата разпоредба от настоящата директива, или на съответстващата национална разпоредба, или което и да е друго посочване, показващо, че доставката на стоки или услуги е освободена или попада под процедура за [обратно начисляване]“.

Б – *Националното право*

7. Член 142, параграф 1 от az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (Закон № CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Закон за ДДС“) предвижда, че „[д]анъкът се дължи от получателя на стоката или услугата […] g) в случаите на доставка на стоки, представляващи дълготрайни материални активи, или на доставка на стоки или услуги, чиято пазарна стойност към момента на доставката надвишава 100 000 HUF [унгарски форинти], ако данъчнозадълженото лице, извършващо доставката, е в производство по несъстоятелност или каквото и да е друго производство за окончателно установяването на неплатежоспособност“.

8. Ако към определена сделка се прилага член 142, параграф 1, буква g), съгласно член 142, параграф 7 от Закона за ДДС „доставчикът на стоката или услугата се задължава да издаде фактура, в която не се посочва[…] размерът на ДДС […]“.

9. Съгласно член 169, буква n) от Закона за ДДС, ако платец на ДДС е клиентът, фактурите съдържат „отбелязване „fordított adózás“ („режим на обратно начисляване“)“.

III – **Обстоятелствата по делото, националното производство и отправените въпроси**

10. Жалбоподателят купува подвижен хангар на електронен търг за публична продан на активите на продавача, организиран от данъчните органи.

11. Продавачът издава фактура по общите правила за начисляване на ДДС, в която като дата на доставката е посочен 26 ноември 2012 г. В преюдициалното запитване е отбелязано, че жалбоподателят е платил продажната цена с включен ДДС (по-нататък „първата сума на ДДС“). Впоследствие в декларациите си във връзка с облагането с ДДС той иска съответно приспадане на ДДС.

12. При извършена от Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Окръжна данъчна дирекция на Бач-Кишкун, наричана по-нататък „първоинстанционен данъчен орган“) ревизия на жалбоподателя обаче е прието, че е трябвало да бъде приложен режимът на обратно начисляване, предвиден в член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС. В резултат от това ДДС по сделката е трябвало да заплати жалбоподателят, тъй като е бил купувач на хангара. Първоинстанционният данъчен орган приема, че жалбоподателят дължи „допълнителен данък“ в размер на 744 000 HUF. Според първоинстанционния данъчен орган сумата представлява ДДС, дължим по сделката съгласно режима на обратно начисляване (по-нататък „втората сума на ДДС“). Първоинстанционният данъчен орган отхвърля искането на жалбоподателя за възстановяване на тази сума и му налага глоба в размер на 372 000 HUF.

13. Това решение е потвърдено от второинстанционния данъчен орган, Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Генерална данъчна дирекция на област Дел-Алфьолд, наричана по-нататък „ответник“).

14. Жалбоподателят обжалва нейното решение пред Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудово-осигурителни спорове на Кечкемет, Унгария). Той твърди, че подобни решения на националните данъчни органи са в нарушение на правото на ЕС. Заявява, че ответникът го е лишил от правото да приспадне ДДС само заради формален пропуск, тъй като въпросната фактура е издадена от продавача съобразно общия данъчен режим, а не съгласно режима на обратно начисляване. Отбелязва, че продавачът е внесъл първата сума на ДДС в бюджета. Поради това бюджетът не е претърпял загуби, а бюджетните органи разполагат с цялата необходима информация за правилното определяне на размера на данъка.

15. Запитващата юрисдикция споделя някои от изложените от жалбоподателя съмнения. Тя отбелязва, че няма данни за данъчна измама. В заключение посочва, че възприетият от данъчните органи тълкувателен подход не изглежда пропорционален на целта, преследвана от режима на обратно начисляване.

16. При посочените обстоятелства Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудово-осигурителни спорове на Кечкемет, Унгария) спира производство и отправя следните въпроси до Съда:

„1) Съвместима ли е с разпоредбите на Директивата за ДДС, и по-специално с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност с целта за избягване на данъчните измами, основаващата се на разпоредбите на Закона за ДДС данъчна практика, според която получателят на стока (или услуга) продължава да дължи данък, когато доставчикът на стоката (или услугата) е издал фактура в съответствие с общия данъчен режим и е декларирал и внесъл в бюджета ДДС по посочената фактура, а получателят на стоката (или услугата) от своя страна е приспаднал ДДС, платен на издателя на фактурата, въпреки че не е имал право да приспада данъка, за който е прието, че продължава да е задължен?

2) Пропорционална ли е глобата в размер на 50 % от дължимата част от данъка, която се налага за неправилен избор на начина на облагане, при положение че няма загуба на приходи в бюджета, нито данни за измама?“.

17. Писмени становища са представили естонското и унгарското правителство, както и Комисията. Унгарското правителство и Комисията са представили устни становища в заседанието, проведено на 7 септември 2016 г.

IV – **Съображения**

18. Според член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС той се прилага само за „доставката на недвижими вещи, продадени от длъжник, срещу когото е произнесено съдебно решение за изпълнение при процедура за публична продан“. Следователно тази разпоредба ясно ограничава приложимостта си до *недвижими* вещи.

19. В акта, с който отправя запитването, запитващата юрисдикция посочва, че придобитият от жалбоподателя актив е „подвижен хангар“. Тя обаче не уточнява дали с оглед на обстоятелствата по делото, с което е сезирана, е квалифицирала този хангар като движима или недвижима вещ.

20. Като се има предвид текстът на приложимата национална разпоредба (възпроизведен по-горе в точка 7 от настоящото заключение), който не прави разлика между движими и недвижими вещи, е разбираемо защо за запитващата юрисдикция този въпрос няма голямо значение. Посочената класификация обаче е от решаващо значение с оглед на приложимостта на член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

21. Макар това в крайна сметка да е преценка на запитващата юрисдикция, ще приема, че *подвижният* хангар, видно от названието му, е *движима* вещ (А). След това ще разгледам слабо вероятния сценарий подвижният хангар да бъде квалифициран като недвижима вещ (Б).

А – *Ако подвижният хангар е движима вещ*

22. Няма никакво съмнение, че член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС се прилага само за *недвижими* вещи.

23. В съдебното заседанието унгарското правителство потвърди, че член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС има за цел да транспонира член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС[3]. То също потвърди, че член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС се прилага както за движими, така и за недвижими вещи.

24. Ето защо, след като член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС се прилага за движими вещи, ако подвижният хангар бъде класифициран като такава вещ, прилагането на режима на обратно начисляване би излязло извън пределите на предметния обхват на член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

25. От това произтича и въпросът дали държава членка има право да разширява по такъв начин предметното приложно поле на член 199, параграф 1, буква ж). Смятам, че тя няма такова право поради следните съображения.

26. Първо, основното правило кой отговаря за плащането на ДДС е закрепено в член 193 от Директивата за ДДС[4]. Той посочва, че ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги.

27. Същевременно към момента на настъпване на фактите по делото тази разпоредба предвижда също, че данъкът може да се плаща и „от друго лице“ съгласно членове 194—199 и 202 от Директивата за ДДС.

3 — Унгарското правителство посочи, че член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС има за цел да транспонира и член 199, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС. Не е ясно обаче как тази разпоредба би могла да е релевантна в настоящия случай, тъй като член 199, параграф 1, буква е) се отнася до „доставката на стоки след прехвърлянето на запазеното право на собственост на цесионер и упражняването на това право от цесионера“.

4 — Заключение на генералния адвокат Kokott от 6 ноември 2014 г. по дело Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, т. 29).

28. От това следва, че режимът на обратно начисляване, закрепен в тези разпоредби, представлява изключение от основното правило на член 193. Поради това обхватът на тези разпоредби трябва да се тълкува стриктно[5]. В настоящия контекст това означава, че общото правило се дерогира само в изрично предвидените от Директивата за ДДС случаи.

29. Второ, тълкуването на член 193 във връзка с член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС сочи, че определянето на лицето — платец на ДДС, при доставка на недвижими вещи в процедура за публична продан е напълно хармонизирано. Както Съдът вече е изяснил, член 199, параграф 1, буква ж) е въведен[6] заедно с други основания за прилагане на режима на обратно начисляване, предвидени в член 199, за да позволи на държавите членки да прилагат дерогиращи мерки; по-рано такива са били приети само в някои държави членки, за да не се допускат избягването и неплащането на данъци в определени сектори или по отношение на определени сделки[7].

30. Поради това извършената хармонизация не позволява на държавите членки по своя воля да разширяват предметния обхват на изключението, предвидено в член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

31. Трето, единственият възможен начин отделна държава членка да се отклони от общото правило по член 193 и член 199, параграф 1, буква ж) е да получи дерогация на основание член 395 от Директивата за ДДС. Тази разпоредба дава възможност на държавите членки да поискат „да въвед[ат] специални мерки за дерогация от разпоредбите на [Директивата за ДДС], за да се опрости процедурата за събиране на ДДС или за избягване на определени форми на избягване и неплащане на данъци“.

32. Следователно Унгария е можела да разшири обхвата на изключението по член 199, параграф 1, буква ж) чрез дерогация, разрешена с решение на Съвета на основание член 395 от Директивата за ДДС[8].

33. На заседанието се потвърди, че на Унгария не е била разрешена подобна индивидуална дерогация.

34. След като на Унгария не е била разрешена дерогация на основание член 395 от Директивата за ДДС, тази държава членка няма право да прилага режима на обратно начисляване за доставката на подвижен хангар, както в главното производство.

35. Оттук следва, че при обстоятелствата по националното производство Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска прилагане на режима на обратно начисляване и по отношение на движими вещи, доставени в рамките на процедура за публична продан.

5 — Решение от 26 май 2016 г., Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, т. 33 и цитираната съдебна практика).

6 — С Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на някои мерки за опростяване на процедурата за начисляване на данък добавена стойност и за подпомагане на борбата срещу избягване на данъчно облагане, и за отмяна на някои решения за предоставяне на дерогации (ОВ L 221, 2006 г., стр. 9; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 247). Решение от 13 юни 2013 г., Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, т. 24).

7 — Вж. съображение 1 на Директива 2006/69/ЕО и съображение 42 от Директивата за ДДС, в което е посочена целта, преследвана с член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. Както е отбелязал Съдът, тази „разпоредба позволява на данъчните органи да събират начисленото за съответните сделки ДДС в случаите, в които длъжникът не е способен да извърши неговото плащане“. Решение от 13 юни 2013 г., Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, т. 25 и 28).

8 — Съгласно член 395, параграф 1 от Директивата за ДДС: „Съветът, действащ с единодушие по предложение на Комисията, може да упълномощи всяка държава членка да въведе специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, за да се опрости процедурата за събиране на ДДС или за избягване на определени форми на избягване и неплащане на данъци“.

36. Представените от запитващата юрисдикция факти показват, че като са приложили общия режим на ДДС за доставката на подвижния хангар, жалбоподателят и продавачът са действали в съответствие с Директивата за ДДС.

37. Ако въз основа на фактите по настоящото дело запитващата юрисдикция приеме, че подвижният хангар действително е движима вещ, тя трябва да направи изводите, които са налагат от това в съответствие с установената практика на Съда.

38. Националното законодателство трябва да се тълкува, доколкото е възможно, в съответствие с релевантните разпоредби на правото на ЕС[9]. Както обаче е приел Съдът, тълкуването в съответствие с правото на ЕС има ограничения. По-специално то не може да служи за основание за тълкуване contra legem на националното право[10]. Когато тълкуването в съответствие с правото на ЕС се окаже невъзможно, националната юрисдикция е задължена да гарантира пълното действие на правото на ЕС, като при необходимост не приложи несъвместимите национални правни разпоредби, без да е необходима предварителната им отмяна[11]. Дали националната юрисдикция има право служебно да се произнася по въпроси, свързани с правото на Съюза, зависи от спазването на принципа на еквивалентност, а именно дали в подобен случай тя би била задължена да се произнася служебно по въпроси, свързани с националната правна уредба[12].

Б – *Ако подвижният хангар е недвижима вещ*

39. Поради изложените по-горе съображения считам, че разглеждането на настоящото дело би могло да приключи дотук.

40. Ако обаче запитващата юрисдикция приеме въз основа на фактите, с които разполага, че подвижният хангар е недвижима вещ, което видно от самото му наименование изглежда слабо вероятно, в настоящия раздел предлагам кратки алтернативни насоки с цел оказване на пълно съдействие на запитващата юрисдикция.

41. Първо, ще направя няколко предварителни бележки относно необходимостта от разграничение между плащането на първата и втората сума на ДДС (1). След това ще се спра на въпроса дали данъчните органи са имали право да искат от жалбоподателя да изпълни задълженията си за плащане на ДДС съгласно режима на обратно начисляване, при положение че същевременно са отхвърлили искането му за приспадане на ДДС по получената доставка (2). Накрая ще преценя пропорционалността на наложената на жалбоподателя глоба (3).

9 — Решения от 19 април 2016 г., DI (C-441/14, EU:C:2016:278, т. 42), от 15 януари 2014 г., Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, т. 38) и от 19 декември 2013 г., Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, т. 75 и 76).

10 — Вж. решения от 28 юли 2016 г., JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, т. 33), от 19 април 2016 г., DI(C-441/14, EU:C:2016:278, т. 32 и цитираната съдебна практика), от 11 ноември 2015 г., Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, т. 31, 32 и цитираната съдебна практика) и от 30 април 2014 г., Kásler and Káslerné Rábai (C-26/13, ECLI:EU:C:2014:282, т. 65).

11 — Неотдавна по-специално решение от 8 септември 2015 г., Taricco и др. (C-105/14, EU:C:2015:555, т. 49 и цитираната съдебна практика).

12 — Вж. в този смисъл решение от 12 февруари 2008 г., Willy Kempter KG (C-2/06, ECLI:EU:C:2008:78, т. 45 и 46). Вж. също решения от 14 декември 1995 г., Van Schijndel и Van Veen (C-430/93 и C-431/93, EU:C:1995:441, т. 13, 14 и 22) и от 24 октомври 1996 г., Kraaijeveld и др. (C-72/95, EU:C:1996:404, т. 57, 58 и 60).

1. Разграничение между първата и втората сума на ДДС

42. Следва да се изясни, че разгледаните в настоящия подраздел въпроси се отнасят най-вече до данъчните задължения и права, които възникват за жалбоподателя в отношенията му с данъчните органи във връзка с втората сума на ДДС. Обратно, тези въпроси не засягат правата и задълженията, възникващи в отношенията между жалбоподателя, продавача и бюджета във връзка с първата сума на ДДС.

43. От гледна точка на прилагането на режима на обратно начисляване — ако се допусне, че той действително е бил приложим към въпросната сделка — плащането на първата сума на ДДС е било грешка. Тази грешка трябва да се отстрани в отношенията между жалбоподателя и продавача, както и между продавача и бюджета [13].

44. Съдът вече е приел, че възстановяването на неправилно начислен ДДС е въпрос, който следва да се уреди от държавите членки [14] при условия, които зачитат както изискването за равностойност, така и това за ефективност [15]. По-специално във връзка с изискването за ефективност отбелязвам твърде специфичните обстоятелства на продажбата на подвижния хангар, а именно че продавачът е бил в несъстоятелност към момента на извършването ѝ и че публичната продан е била организирана от данъчните органи [16].

45. Независимо каква е националната процедура за възстановяване на първата сума на ДДС, е важно да се подчертае, че по принцип тя трябва да бъде върната от бюджета на продавача и/или на жалбоподателя.

46. Ето защо според мен фактът, че първата сума на ДДС е внесена в бюджета, няма пряко отношение към преценката на задълженията на жалбоподателя по режима на обратно начисляване. Считам обаче, че този факт има известно отношение към преценката на правото на жалбоподателя да направи приспадане и към преценката на пропорционалността на глобата.

2. Задължението на жалбоподателя за плащане на ДДС и правото на приспадане

47. С оглед на изложените съображения считам, че първият преюдициален въпрос следва да се тълкува в смисъл, че е насочен към установяване дали принципът на неутралитет на ДДС не допуска данъчните органи да изискат от данъчнозадължено лице, което е платило недължим ДДС на доставчика, да плати ДДС съгласно режима на обратно начисляване, както и да не признаят правото на това лице да приспадне ДДС по получената доставка при липса на извършена от него измама.

48. Ако се допусне, че при дадените обстоятелства е бил приложим режимът на обратно начисляване, жалбоподателят действително е имал задължение да внесе дължимия за доставката на хангара ДДС. Това означава, че за тази доставка не е трябвало да се начислява ДДС и във фактурата е трябвало да се посочи съгласно член 169, буква n) от Закона за ДДС, че е извършено обратно начисляване на ДДС.

13 — Вж. в този смисъл решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, т. 40—43).

14 — Решение от 11 април 2013 г., Rusedespred (C-138/12, ECLI:EU:C:2013:233, т. 25, 26 и цитираната съдебна практика).

15 — Решение от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, т. 37 и 40 и цитираната съдебна практика).

16 — Вж. по аналогия решение от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, т. 41).

49. Както отбелязва Комисията, това означава също, че жалбоподателят е имал задължение да декларира ДДС пред данъчните органи. Поради това, в случай че хангарът е недвижима вещ, тези органи са имали право да изискат от жалбоподателя да изпълни задълженията си по режима на обратно начисляване [17].

50. Дали тези органи обаче са имали право да отхвърлят искането на жалбоподателя за приспадане на ДДС по получената доставка, е друг въпрос.

51. Съдът е приел, че правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и не може да бъде ограничавано освен, по принцип, в случаите на измама или злоупотреба [18].

52. Запитващата юрисдикция изяснява, че няма данни за извършена от жалбоподателя данъчна измама. Интересно е, че в случая, разглеждан в главното производство, данъчните органи са приели, че жалбоподателят действително е имал право да приспадне въпросния ДДС по получената доставка. Унгарското правителство е съгласно с тази позиция.

53. Въпреки това фактите по делото сочат, че в крайна сметка жалбоподателят е бил лишен от такова право.

54. Как и защо се е случило това, за мен остава неясно. Разбирам, че когато са установили, че жалбоподателят не се е съобразил с режима на обратно начисляване, данъчните органи са приели, че втората сума на ДДС е „допълнително дължима“, явно предмет на данъчно задължение. В този смисъл изглежда по силата на закона или на административната практика на данъчните органи втората сума на ДДС е преобразувана в данъчно задължение, по отношение на което вече не се прилага правото на приспадане.

55. Това вероятно означава, че разходите на жалбоподателя, съответстващи на ДДС по получената доставка, вече не могат да се приспаднат. Според мен този резултат е в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС, присъщ на общата система на ДДС [19], доколкото неговата цел е да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност [20], и да гарантира, че само крайният потребител понася тежестта на този данък [21].

56. Междинният ми извод следователно е, че принципът на неутралитет на ДДС допуска данъчните органи да изискат от данъчнозадължено лице, което е платило недължим ДДС на доставчика, да плати ДДС в съответствие с режима на обратно начисляване. Принципът на неутралитет на ДДС обаче не допуска данъчните органи да не признаят на данъчнозадължено лице правото да приспадне ДДС по получена доставка, който то е пропуснало да декларира правилно в съответствие с режима на обратно начисляване, когато липсват доказателства за извършена от него измама.

17 — Както отбелязва Съдът, в рамките на режима на обратно начисляване „не се извършва никакво плащане на ДДС между доставчика и получателя на услугите, като последният следва да плати данъка за извършените доставки при тяхното получаване и по принцип може същевременно да приспадне същия този данък така, че на данъчната администрация да не се дължи никаква сума“. Решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, т. 29).

18 — Вж. заключението на генералния адвокат Szpunar по съедининени дела Staatssecretaris van Financiën и др. (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2217, т. 42). 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. 48). Вж. също решение ОТ 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 84 и цитираната съдебна практика). Вж. също в този смисъл решение от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 45—47).

19 — Решения от 2 юли 2015 г., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, т. 40 и цитираната съдебна практика) и от 23 април 2015 г., GST — Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, т. 34 и цитираната съдебна практика).

20 — Решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, т. 31 и цитираната съдебна практика).

21 — Решение от 7 ноември 2013 г., Tulică and Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34). Вж. също заключението на генералния адвокат Bot по дело Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, т. 24 in fine).

3. Пропорционалност на глобата

57. Изводът, че на жалбоподателя неправилно е било попречено да упражни правото на приспадане, не означава, че данъчните органи не са имали право да го глобят за неизпълнение на задълженията му съгласно режима на обратно начисляване. Правото на приспадане и задължението за заплащане на глоба поради неизпълнение на задълженията, обуславящи упражняването на това право, са два отделни въпроса.

58. Съдът е приел, че след като Директивата за ДДС не установява система от санкции за неспазване на предвидените в нея задължения, държавите членки следва да изберат 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 [22].

59. Както е отбелязала Комисията в писменото си становище, един от посочените принципи е този на пропорционалност [23].

60. За да провери дали този принцип е спазен, националната юрисдикция трябва да установи дали съответната санкция не надхвърля необходимото за постигане на целите за осигуряване на правилното събиране на данъка и за предотвратяване на избягването на данъчно облагане [24]. Следва да се вземат предвид също видът и тежестта на нарушението, както и начинът за определяне на размера на санкцията [25].

61. Унгарското правителство изясни в съдебното заседание, че приложимата национална норма, а именно член 170 от adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (Закон № XCII от 2003 г. за данъчното облагане) предвижда глоба при обща ставка 50 %. Същата е приложена по отношение на жалбоподателя.

62. Унгарското правителство изясни също, че съгласно член 171 от Закона за данъчно облагане общата ставка от 50 % може да бъде намалена или може изобщо да не се налага глоба при наличие на изключителни обстоятелства, когато данъчнозадълженото лице е положило дължимата грижа.

63. Приложимите национални норми изглежда допускат адаптиране и намаляване на санкцията в съответствие с конкретните обстоятелства по случая [26]. Следователно, разгледани абстрактно, националните правила са в съответствие с принципа на пропорционалност.

64. Дали в конкретния случай тези правила са били приложени пропорционално по отношение на жалбоподателя, следва да прецени запитващата юрисдикция. Във връзка с настоящото дело обаче следва да се изтъкнат няколко обстоятелства.

65. Първо, не се установява наличие на измамливо поведение на жалбоподателя. Както първата, така и втората сума на ДДС са били платени на данъчните органи. Второ, в акта за преюдициално запитване не е посочено някакво специално забавяне от страна на жалбоподателя при плащане на втората сума на ДДС извън забавянето, дължащо се на неговото (не)разбиране на режима на обратно начисляване. Трето, член 142, параграф 7 от Закона за ДДС

22 — Решение от 20 юни 2013 г., Родопи-М 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, т. 31 и цитираната съдебна практика).

23 — Решение от 6 март 2014 г., Siragusa (C 206/13, EU:C:2014:126, т. 34 и цитираната съдебна практика).

24 — Решение от 23 април 2015 г., GST — Sarviz Germania (C 111/14, EU:C:2015:267, т. 34 и цитираната съдебна практика).

25 — Решение от 20 юни 2013 г., Родопи М 91 (C 259/12, EU:C:2013:414, т. 38 и цитираната съдебна практика).

26 — Решение от 20 юни 2013 г., Родопи М 91 (C 259/12, EU:C:2013:414, т. 40). Сравни с решение от 19 юли 2012 г., Rēdlihs (C 263/11, EU:C:2012:497, т. 50—52).

посочва, че издаването на фактурата в съответствие с режима на обратно начисляване е задължение на продавача. Следва да се подчертае, че продавачът е издал фактура, която не е в съответствие с приложимите правила на режима на обратно начисляване, при това в рамките на процедура за публична продан, организирана от данъчните органи.

66. С оглед на тези особености подлежи на обсъждане, както сочи Комисията, дали общата ставка от 50 % е приложена след реално индивидуално разглеждане на случая на жалбоподателя. Както обаче посочих по-горе, спазването на принципа на пропорционалност в конкретния случай следва да се прецени от запитващата юрисдикция.

V – **Заключение**

67. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на отправените от Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудово-осигурителни спорове на Кечкемет, Унгария) въпроси по следния начин:

„При липса на нарочна дерогация на основание член 395 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност за посочената в член 199, параграф 1, буква ж) от тази директива доставка на движими вещи в рамките на процедура за публична продан не може да се приложи режимът на обратно начисляване“.