Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

24 февруари 2022 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Членове 167 и 168 — Право на приспадане — Отказ — Данъчна измама — Събиране на доказателства — Спиране на производството по жалба по административен ред срещу ревизионен акт, с който се отказва право на приспадане, до приключването на наказателно производство — Процесуална автономия на държавите членки — Принцип на данъчна неутралност — Право на добра администрация — Член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз“

По дело C-582/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, Румъния) с акт от 23 юли 2020 г., постъпил в Съда на 5 ноември 2020 г., в рамките на производство по дело

SC Cridar Cons SRL

срещу

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: E. Regan, председател на състава, I. Jarukaitis (докладчик), M. Ilešič, D. Gratsias и Z. Csehi, съдии,

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за SC Cridar Cons SRL, от C. F. Costaș, S. I. Puț и A. Tomuța, avocați,

* Език на производството: румънски.

– за румънското правителство, от E. Gane, R. I. Haţieganu и A. Rotăreanu, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и A. Armenia, 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 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) и на член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между SC Cridar Cons SRL (наричано по-нататък „Cridar“), от една страна, и Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Cluj (Окръжна администрация за публични финанси, Клуж, Румъния) (наричана по-нататък „ОАПФ Клуж“) и Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Cluj-Napoca (Регионална генерална дирекция за публични финанси, Клуж-Напока, Румъния) (наричана по-нататък „РГДПФ Клуж-Напока“), от друга страна, по повод решение за спиране на производството по жалба по административен ред срещу ревизионен акт, с който се отказва право на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), до приключването на наказателно дело.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 167 от Директивата за ДДС предвижда:

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

4 Член 168 от тази директива уточнява:

„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;

[…]“.

Румънското право

Данъчнопроцесуален кодекс

5 В член 118, параграф 3 от Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Закон № 207/2015 за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „Данъчнопроцесуалният кодекс“), е предвидено, че „[д]анъчната ревизия се извършва еднократно за всеки вид данъчно вземане и за всеки данъчен период“.

6 Член 128 от Данъчнопроцесуалния кодекс, озаглавен „Повторна данъчна ревизия“, предвижда в параграф 1:

„В отклонение от член 118, параграф 3 ръководителят на органа за данъчен контрол може да реши да извърши повторна ревизия за някои видове данъчни задължения за даден данъчен период след появата на допълнителни данни, за които този орган не е знаел към датата на данъчната ревизия и които се отразяват на резултатите от нея“.

7 Съгласно член 131 от този кодекс, озаглавен „Резултат от данъчната ревизия“:

„1) Резултатът от данъчната ревизия се отразява писмено в ревизионен доклад, в който се описват фактическите и правните констатации на органа за данъчен контрол, както и данъчните последици от тези констатации.

[…]

4) Ревизионният доклад е основание за издаването на:

а) ревизионен акт, за отклонения в посока към повишаване или намаляване спрямо основните данъчни задължения, свързани с отклоненията от данъчната основа;

[…]“.

8 Член 132 от посочения кодекс, озаглавен „Сезиране на органите на наказателното производство“, предвижда в параграф 1:

„Органът за данъчен контрол е длъжен да сезира компетентните съдебни органи във връзка с констатациите, направени в хода на данъчната ревизия, които биха могли да съставляват престъпление, при условията, предвидени в наказателния закон“.

9 Член 268 от същия кодекс, озаглавен „Възможност за подаване на жалба по административен ред“, уточнява в параграф 1:

„В съответствие с настоящия дял може да се подаде жалба по административен ред срещу титул за вземане, както и срещу всеки друг данъчен административен акт. Тъй като жалбата е средство за защита по административен ред, тя не лишава лицето, което счита, че претърпяло вреди от данъчен административен акт, от право на обжалване по съдебен ред“.

10 Член 277 от Данъчнопроцесуалния кодекс е озаглавен „Спиране на производството по жалба по административен ред“ и гласи следното:

„1) Компетентният за разглеждането на жалбата по административен ред орган може да спре производството с мотивирано решение, когато:

а) органът, извършил ревизията, сезира компетентните органи за наличието на данни за извършено престъпление във връзка с доказателствените средства за определянето на облагаемата основа, и чието установяване би могло да има решаващо влияние върху резултата от административното производство;

[…]

4) Окончателното решение на наказателния съд по гражданския иск е противопоставимо на органите, компетентни за разглеждането на жалбите по административен ред, по отношение на сумите, за които държавата се е конституирала като граждански ищец“.

11 Съгласно текста на член 278 от този кодекс, озаглавен „Спиране на изпълнението на данъчния административен акт“:

„1) Подаването на жалба по административен ред не спира изпълнението на данъчния административен акт.

2) Разпоредбите на настоящия член не засягат правото на жалбоподателя да поиска спиране на изпълнението на данъчния административен акт по силата на [Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Закон № 554/2004 за административните спорове)] […]

[…]“.

12 Член 281 от посочения кодекс, озаглавен „Съобщаване на решението и обжалване“, предвижда в параграф 2:

„Жалбоподателят или лицата, встъпили в производството по обжалване по административен ред, могат да обжалват решенията по подадена по административен ред жалба, както и данъчните административни актове, на които тези решения се позовават, пред компетентния административен съд […]“.

13 Член 350 от същия кодекс, озаглавен „Сътрудничество с органите на наказателното производство“, гласи в параграфи 2 и 3:

„2) В надлежно обосновани случаи на Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) (Национална агенция на данъчната администрация, Румъния) може да бъде възложено извършването на данъчни проверки в съответствие с определените цели, след образуване на наказателното производство и по усмотрение на прокурора.

3) Резултатът от проверките, предвидени в параграфи 1 и 2, се отразява в протоколи, които представляват доказателствени средства. Протоколите не представляват титул за данъчно вземане по смисъла на настоящия кодекс“.

14 С решение № 72 от 29 януари 2019 г. Curtea Constituțională (Конституционен съд, Румъния) обявява за противоконституционен израза „които представляват доказателствени средства“, съдържащ се в член 350, параграф 3.

Закон за административните спорове

15 В член 2, параграф 1 от Закон № 554/2004 за административните спорове, в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „Законът за административните спорове“), се съдържат следните определения:

„За целите на настоящия закон се прилагат следните определения:

[…]

ș) „непосредствена вреда“: бъдещата и предвидима имуществена вреда или съответно предвидимото тежко смущение в работата на публичен орган или на публична служба;

t) „надлежно обосновани случаи“: фактическите и правните обстоятелства, които могат да породят сериозно съмнение в законосъобразността на административния акт;

[…]“.

16 Член 14 от Закона за административните спорове, озаглавен „Спиране на изпълнението на акта“, предвижда в параграф 1:

„В надлежно обосновани случаи и с цел да се предотврати непосредствена вреда, след като […] сезира публичния орган, издал акта, или висшестоящия му орган, пострадалото лице може да поиска от компетентния съд да разпореди спиране на изпълнението на едностранния административен акт до постановяването на решение от съда, разглеждащ делото по същество. Ако пострадалото лице не подаде искане за отмяна на акта в срок до 60 дни, спирането се преустановява по право и без никакви формалности“.

17 Член 15 от този закон, озаглавен „Молба за спиране с жалбата по главното производство“, предвижда:

„1) Жалбоподателят може да поиска спиране на изпълнението на едностранния административен акт на основанията, предвидени в член 14, и с жалба до съда, компетентен да отмени изцяло или частично обжалвания акт. В този случай съдът може да разпореди спиране на изпълнението на обжалвания административен акт до постановяването на окончателно и необжалваемо решение. Молбата за спиране на изпълнението може да бъде подадена едновременно с жалбата по главното производство или с отделна жалба до произнасянето по съществото на жалбата.

[…]

4) Ако жалбата бъде уважена по същество, мярката спиране на изпълнението, разпоредена в съответствие с член 14, се удължава по право до постановяването на окончателно и необжалваемо решение дори ако жалбоподателят не е поискал спиране на изпълнението на административния акт на основание параграф 1“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

18 Cridar, дружество, развиващо икономическа дейност в областта на строителството на пътища и автомагистрали, е обект на данъчна ревизия във връзка с ДДС за периода от 1 януари 2011 г. до 30 април 2014 г. В хода на същата Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Окръжна администрация за публични финанси, Бистрица-Нъсъуд, Румъния) му признава право на приспадане на ДДС за сделките, вписани в счетоводните му книги.

19 В началото на 2015 г. Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (прокуратура към Апелативен съд Клуж, Румъния) (наричана по-нататък „прокуратурата“) образува наказателна преписка № 363/P/2015, в която са формулирани обвинения в данъчна измама срещу няколко лица, сред които управителя на дружеството Cridar. На неуточнена дата през 2016 г. прокуратурата иска от РГДПФ Клуж-Напока да извърши повторна данъчна ревизия на Cridar, тъй като имало доказателства, че в периода от 1 януари 2011 г. до 31 декември 2015 г. това дружество е извършило фиктивни покупки от няколко други дружества. РГДПФ Клуж-Напока възлага на ОАПФ Клуж да извърши тази повторна ревизия. Тя е извършена от 4 до 17 октомври 2016 г. и се отнася само за периода, който е бил предмет на посочената в предходната точка данъчна ревизия.

20 С ревизионен доклад от 3 ноември 2016 г. и ревизионен акт от същия ден ОАПФ Клуж, обратно на приетото през 2014 г., отказва да признае на Cridar правото на приспадане на ДДС за всички сделки по закупуване, осъществени от това дружество с пет посочени от прокуратурата дружества (наричани по-нататък „разглежданите покупки“), и налага на Cridar допълнителни данъчни задължения в размер на 2 103 272 RON (румънски леи) (около 425 000 EUR) за ДДС и корпоративен данък. В съответствие с член 128 от Данъчнопроцесуалния кодекс ОАПФ Клуж също така оттегля ревизионния акт за 2014 г. и преразглежда всички резултати от предходната данъчна ревизия по ДДС. Този нов ревизионен акт се основава на редица нередности, установени по-рано при петима от доставчиците на Cridar или при техни доставчици, с оглед на които ОАПФ Клуж прави извода, че съществува разумно подозрение, че е било създадено изкуствено положение, за да може Cridar да увеличи фиктивно разходите си и да приспадне съответните суми на ДДС, без да са налице реални икономически операции.

21 След издаването на тези актове данъчните органи сезират прокуратурата по преписката относно тези деяния, съставляващи данъчна измама, във връзка с проверените сделки. Впрочем по тези факти вече е било образувано наказателно производство по преписка № 363/P/2015.

22 На 11 ноември 2016 г. Cridar сезира РГДПФ Клуж-Напока с жалба по административен ред срещу ревизионния акт от 3 ноември 2016 г. и на основание член 14 от Закона за административните спорове подава молба за спиране на изпълнението на този акт, която е уважена с решение, постановено през 2016 г. от Curtea de Apel Cluj (Апелативен съд Клуж, Румъния), който разпорежда спиране на изпълнението на този ревизионен акт до постановяването на решение по същество. Това съдебно решение е окончателно.

23 С решение от 16 март 2017 г., произнасяйки се по жалбата по административен ред, посочена в предходната точка, РГДПФ Клуж-Напока отхвърля процесуалните оплаквания на Cridar, но разпорежда спиране на разглеждането по същество на данъчната жалба по административен ред по силата на член 277, параграф 1, буква а) от Данъчнопроцесуалния

кодекс, като отбелязва, че органът, компетентен за разглеждането на жалбата по административен ред, не може да се произнесе по съществото на делото преди приключването на наказателното производство с решение, с което се потвърждават или опровергават подозренията на контролните органи относно реалното извършване на разглежданите покупки.

24 С жалба, подадена на 29 юни 2017 г., Cridar иска от Curtea de Apel Cluj (Апелативен съд Клуж) да отмени това решение от 16 март 2017 г. на процесуално основание, както и, при условията на евентуалност, да отмени посоченото решение и да осъди РГДПФ Клуж-Напока да се произнесе по съществото на административната му жалба. По-нататък, Cridar иска спиране на изпълнението на ревизионния акт до окончателното произнасяне по наказателното дело, в изпълнение на член 15 от Закона за административните спорове.

25 С решение от 29 септември 2017 г. тази юрисдикция отхвърля жалбата. Тя приема по-конкретно, че РГДПФ Клуж-Напока има право да прецени целесъобразността на спирането на производството по данъчната жалба по административен ред, за да се избегне постановяването на противоречиви решения по едно и също правно положение. От това тя прави извода, че е законосъобразно решението на този орган да спре производството по данъчната жалба по административен ред, докато в наказателно производство се установи дали разглежданите покупки са реално извършени. Посочената юрисдикция също така отхвърля молбата за спиране на изпълнението на ревизионния акт до постановяването на окончателно решение в наказателното производство, тъй като изтъкнатите основания за незаконосъобразност не създават привидност, че актът е незаконосъобразен, и не е установено наличие на непосредствена вреда. В това отношение тя отбелязва, че решението, посочено в точка 22 от настоящото решение, с което се уважава молбата за спиране на изпълнението, подадена на основание член 14 от Закона за административните спорове, няма сила на пресъдено нещо при разглеждането на подобна молба, подадена на основание член 15 от този закон, поради това че действието във времето на двете разглеждани производства е различно.

26 На 11 октомври 2017 г. Cridar подава касационна жалба срещу това решение пред запитващата юрисдикция, Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, Румъния). В рамките на тази жалба дружеството поддържа по-специално, че в решението от 16 март 2017 г., с което се произнася по подадената от него данъчна жалба по административен ред, РГДПФ Клуж-Напока е посочила, обратно на установеното в рамките на втората данъчна ревизия, че са били намерени индиции само за това, че разглежданите покупки са могли да бъдат фиктивни, и че въпросът дали тези покупки са били фиктивни или не е решен едва с окончателното произнасяне по наказателното дело. То изтъква, че поради тези противоречиви тълкувания относно събраните доказателства, тяхната правна стойност, както и органа, който може да установи фиктивния или реалния характер на сделките, данъчнозадълженото лице е като пленник и няма никаква възможност да упражни правото си на приспадане. Така изглежда, че националното законодателство поставя допълнително условие за признаване на правото на приспадане на ДДС, а именно потвърждаването в наказателно производство на реалното извършване на съответните сделки, което не произтичало нито от приложимите разпоредби на правото на Съюза, нито от практиката на Съда.

27 Запитващата юрисдикция уточнява, че щом като спорът, с който е сезирана, не се отнася до материалната законосъобразност на ревизионния акт от 3 ноември 2016 г., тя не може да определи дали с оглед на практиката на Съда посочените в същия обстоятелства са достатъчни, за да обосноват отказ на правото на приспадане на ДДС.

28 По-нататък, тази юрисдикция отбелязва, че засега Cridar не може да получи съдебно решение по съществото на подадената жалба по административен ред, като се има предвид, че в съответствие с националната съдебна практика оспорването на ревизионен акт по съдебен ред е възможно с оглед на член 281 от Данъчнопроцесуалния кодекс само ако решението по съществото на жалбата е обжалвано едновременно с този акт. В случая обаче данъчният орган — автор на решението от 16 март 2017 г. само спира нейното разглеждане. Посочената юрисдикция добавя, че според член 278, параграф 1 от този кодекс подаването на жалба по административен ред не спира изпълнението на данъчния административен акт, и то дори за периода, през който производството по административната жалба срещу този акт е спряно. Освен това тя констатира, че ревизионният акт винаги има за последица прехвърлянето на данъчната тежест върху данъчнозадълженото лице.

29 С оглед на тези обстоятелства запитващата юрисдикция иска да се установи дали може да наруши принципа на данъчна неутралност, залегнал в Директивата за ДДС, фактът, че първоначално данъчният орган издава ревизионен акт, пораждащ незабавно действие, като отказва правото на приспадане на ДДС, въпреки че към този момент не разполага с всички обективни данни, свързани с участието на данъчнозадълженото лице в данъчната измама с ДДС, и впоследствие разглеждането на подадената срещу този акт административна жалба е спряно до изясняване на фактическото положение в рамките на наказателно производство, чиято цел е да установи участието на данъчнозадълженото лице във въпросната измама. Тя иска също така да се установи дали подобен начин на действие е съвместим с правото на справедлив съдебен процес, гарантирано от член 47 от Хартата, при положение че в периода, през който производството по административната жалба срещу него е спряно, ревизионният акт запазва своята изпълняемост, без данъчнозадълженото лице да има възможност да обжалва посочения акт пред съд, тъй като тази възможност е обусловена от приемането на решение по съществото на административната жалба. Тя счита, че анализът може да е различен в зависимост от това дали данъчнозадълженото лице се ползва или не от спиране на изпълнението на оспорените актове при условията, предвидени в членове 14 и 15 от Закона за административните спорове, което е от естество временно да изключи действието на отказа да се признае право на приспадане на ДДС.

30 При тези условия Înalta Curte de Casație şi Justiție (Върховен касационен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли [Директивата за ДДС] и член 47 от [Хартата] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която позволява на данъчните органи, след като издадат ревизионен акт, с който се отказва признаването на правото на приспадане на ДДС за получени доставки, да спрат разглеждането на жалбата по административен ред[, подадена срещу този акт] до приключването на наказателното производство, което би могло да предостави допълнителни обективни данни за участието на данъчнозадълженото лице във въпросната данъчна измама?

2) Може ли отговорът на [Съда] на предходния въпрос да бъде различен, ако по време на спирането на производството по жалбата по административен ред данъчнозадълженото лице се е ползвало от временни мерки, годни да спрат действието на отказа да се признае право на приспадане на ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

31 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС и член 47 от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която позволява на националните данъчни органи да спрат производството по жалба по административен ред срещу ревизионен акт, с който на данъчнозадължено лице се отказва правото на приспадане на ДДС, платен по получени доставки, поради участието на това данъчнозадължено лице в данъчна измама, до приключването на наказателно производство, което би могло да предостави допълнителни обективни данни за това участие, и дали в това отношение е релевантен фактът, че по време на това спиране данъчнозадълженото лице може да постигне спиране на изпълнението на този акт.

32 В това отношение следва да се припомни, на първо място, че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, използвани за целите на техните облагаеми доставки, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Както Съдът многократно е постановявал, предвиденото в член 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, когато материалноправните и формалните изисквания или условия, от които това право зависи, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 33 и цитираната съдебна практика и от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, т. 31).

33 С оглед на това борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС, и Съдът многократно се е произнасял, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. При това положение националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба (решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 34 и цитираната съдебна практика и от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, т. 45).

34 Такъв е случаят, когато измама с ДДС е извършена от самото данъчнозадължено лице, но и когато данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, която е част от такава измама. Следователно на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките или услугите, основание за правото на приспадане, или е извършило измамата, или е знаело или е трябвало да знае, че със закупуването на тези стоки или услуги участва в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги (вж. в този смисъл

решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 35 и цитираната съдебна практика и от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, т. 46).

35 Тъй като отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, данъчните органи трябва надлежно да установят обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е извършило измамата с ДДС или е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама (решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 36 и цитираната съдебна практика и от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, т. 50).

36 Тъй като правото на Съюза не предвижда правила относно реда и условията за събиране на доказателства в областта на измамите с ДДС, тези обективни данни трябва да бъдат установени от данъчната администрация в съответствие с правилата за доказване, предвидени в националното право. Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза и трябва да зачитат правата, гарантирани от това право, и по-специално от Хартата (вж. в този смисъл решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 37 и цитираната съдебна практика и от 4 юни 2020 г., C. F. (Данъчна ревизия), C-430/19, EU:C:2020:429, т. 45).

37 Така и при тези условия в точка 68 от решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) Съдът приема, че правото на Съюза допуска възможността в административно производство данъчната администрация да използва доказателства, събрани в рамките на паралелно, все още неприключило национално наказателно производство по отношение на данъчнозадълженото лице, за да установи наличието на злоупотреба в областта на ДДС, при условие че са спазени правата, гарантирани от правото на Съюза, и по-конкретно от Хартата. Освен това в точка 38 от решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861) Съдът приема по същество, че при същото условие националната данъчна администрация, с цел да установи наличието на измама с ДДС, трябва да може да използва доказателства, събрани в неприключили наказателни производства, които не засягат данъчнозадълженото лице, или са събрани в свързани административни производства, по които данъчнозадълженото лице не е било страна.

38 Следователно правото на Съюза — по принцип и при условие че са спазени правата, гарантирани от това право, и по-конкретно от Хартата — не може да се противопостави и на възможността при разглеждането на жалба по административен ред срещу ревизионен акт, с който е констатиран отказ да се признае право на приспадане на ДДС, данъчните органи да спрат производството по тази жалба, за да получат допълнителни обективни данни, установяващи участието на данъчнозадълженото лице в данъчната измама, на която е основан този отказ на право на приспадане. Действително, щом като при това условие правото на Съюза допуска данъчната администрация да използва доказателства, събрани по наказателно производство, за да установи, в рамките на административно производство, наличието на измама или злоупотреба в областта на ДДС, по принцип и при спазване на същото условие то не може да се противопостави и на спирането на такова административно производство, включително на етапа на разглеждане на жалбата по административен ред срещу ревизионния акт, с който се отказва право на приспадане на ДДС, в частност за да се избегне приемането на противоречиви решения, които могат да

накърнят правната сигурност или, както по делото в главното производство, за да се даде възможност за евентуалното събиране на допълнителни доказателства, които след това да могат да се използват при разглеждането на тази жалба.

39 Същевременно, щом като в такова положение вече е издаден ревизионен акт, с който на данъчнозадълженото лице се отказва право на приспадане на ДДС, и предвид факта, че това право е основен принцип на общата система на ДДС, е важно да се припомни, че принципите, уреждащи прилагането от държавите членки на общата система на ДДС, и по-специално принципите на данъчна неутралност и на правна сигурност, не допускат, при наличието само на недоказани подозрения на националната данъчна администрация относно реалното осъществяване на търговските сделки, за които е издадена данъчна фактура, на данъчнозадълженото лице, адресат на тази фактура, да бъде отказано правото на приспадане на ДДС, ако то не може да представи, освен тази фактура, и други доказателства за реалното осъществяване на търговските сделки (вж. в този смисъл решения от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 50 и от 4 юни 2020 г., C. F. (Данъчна ревизия), C-430/19, EU:C:2020:429, т. 44 и 49). Правото на приспадане не може да бъде отказано и въз основа на предположения (вж. в този смисъл решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, т. 52 и цитираната съдебна практика).

40 В настоящия случай запитващата юрисдикция изрично посочва в първия си въпрос, че разглеждането по главното производство спиране на делото е разпоредено, с мотива че наказателното дело, в очакване на чието приключване това спиране е разпоредено, може да предостави „допълнителни“ обективни данни относно участието на данъчнозадълженото лице в данъчната измама, на която се основава отказът на правото на приспадане, констатиран в посочения ревизионен акт.

41 При положение обаче че поставените въпроси се основават на тази фактическа предпоставка, която запитващата юрисдикция все пак трябва да провери, и че Съдът не може да поставя същата под въпрос, предвид ясното разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда в рамките на производството по член 267 ДФЕС (вж. в този смисъл решения от 9 октомври 2014 г., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 19 и от 9 септември 2021 г., Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, т. 13 и цитираната съдебна практика), за да даде пълен отговор на запитващата юрисдикция, Съдът трябва да приеме тази предпоставка за установена и да продължи анализа.

42 При тези обстоятелства, като се има предвид, че по главното производство се разглеждат не само правилата за събиране на доказателства от националните данъчни органи, но и решение за спиране на производството по жалба по административен ред, следва, на второ място, предвид автономията, с която разполагат държавите членки при уредбата на техните административни производства, да се припомни, че при липсата на правна уредба на Съюза в тази област процесуалните правила за гарантиране на защитата на правата, които данъчнозадължените лица черпят от правото на Съюза, попадат в обхвата на правовия ред на всяка държава членка, при условие все пак че тези правила не са по-неблагоприятни от правилата, уреждащи аналогични вътрешноправни положения (принцип на равностойност), и не правят на практика невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективност) (вж. в този смисъл решение от 9 ноември 2017 г., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, т. 28 и 29 и цитираната съдебна практика).

43 В случая, що се отнася до принципа на равностойност, нищо в предоставената на Съда преписка не показва, че член 277, параграф 1, буква а) от Данъчнопроцесуалния кодекс, по силата на който е разпоредено разглеждането по делото в главното производство спиране, е специфичен за проверките на задълженията в областта на ДДС, така че — при условие запитващата юрисдикция да извърши необходимите проверки — да може да се изключи нарушение на този принцип (вж. по аналогия решение от 9 ноември 2017 г., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, т. 30).

44 Що се отнася до принципа на ефективност, нищо не сочи също така и че спирането на производството по административна жалба срещу ревизионен акт, с който се отказва право на приспадане на ДДС, само по себе си би направило невъзможно или прекомерно трудно на административно равнище упражняването от правните субекти на правата, които те черпят от правния ред на Съюза.

45 Същевременно следва, на трето място, предвид изложените в точка 38 от настоящото решение съображения, да се припомни, от една страна, че изискванията, произтичащи от правото на добра администрация, което отразява общ принцип на правото на Съюза, и по-конкретно правото на всяко лице засягащите го въпроси да бъдат разглеждани безпристрастно и в разумен срок, се прилагат в рамките на процедура за данъчна ревизия, с която държава членка прилага правото на Съюза (вж. в този смисъл решения от 14 май 2020 г., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, т. 43 и 44 и цитираната съдебна практика и от 21 октомври 2021 г., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, т. 48).

46 След като обаче спор като този по главното производство засяга в крайна сметка упражняването от данъчната администрация на нейните контролни правомощия, за да изпълни произтичащото от прилагането на правото на Съюза задължение за държавите членки да вземат всички законодателни и административни мерки, годни да гарантират събирането на целия дължим на нейната територия ДДС и да се борят с измамите, производството по разглеждане на жалба по административен ред срещу ревизионен акт, с който се отказва право на приспадане на ДДС, представлява прилагане от съответната държава членка на правото на Съюза, така че това производство трябва да се провежда при спазване на правото на добра администрация (вж. по аналогия решение от 9 ноември 2017 г., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, т. 27 и цитираната съдебна практика).

47 Следователно, за да може правото на Съюза да допуска спиране на производството по административна жалба като разглежданата по главното производство, е необходимо също така такова спиране да не накърнява правото на добра администрация, и в частност да не води до забавяне на изхода от това производство за обжалване по административен ред отвъд изтичането на разумен срок.

48 От друга страна, следва да се констатира, че основните права, гарантирани от Хартата, се прилагат към спор като разглеждания по главното производство, тъй като оспореното пред запитващата юрисдикция спиране се вписва в административно производство, в което на данъчнозадължено лице е отказано правото на приспадане на ДДС, платен по получени доставки, поради неговото участие в данъчна измама в нарушение на принципите, които уреждат общата система на ДДС, създадена от законодателя на Съюза, и вследствие на това представлява прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата (вж. по аналогия решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 59 и цитираната съдебна практика).

49 В това отношение следва да се отбележи, че запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно тълкуването на член 47 от Хартата, според който всеки, чиито права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита пред съд в съответствие с предвидените в настоящия член условия, с мотива че докато трае това спиране, Cridar е в невъзможност да обжалва по съдебен ред ревизионния акт, с който му се отказва правото на приспадане на ДДС, тъй като приложимото национално право обуславя възможността да се подаде такава жалба от приемането на решение по същество на административната жалба.

50 Несъмнено, Съдът вече е постановил, че принципът на ефективни правни средства за защита пред съд, закрепен в тази разпоредба, включва различни аспекти, като по-конкретно правото на достъп до съд (решение от 30 юни 2016 г., Toma и Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, т. 42 и цитираната съдебна практика). От практиката на Съда обаче следва също, че правото на достъп до съд не е абсолютно право и затова то може да има пропорционални ограничения, които преследват легитимна цел и не засягат самата същност на това право (решение от 30 юни 2016 г., Toma и Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, т. 44 и цитираната съдебна практика).

51 В случая е достатъчно да се отбележи, че макар, докато трае това спиране, Cridar действително да е лишено от възможността да подаде жалба по съдебен ред срещу ревизионен акт, с който му е отказано право на приспадане на ДДС, от изложените в точка 38 от настоящото решение съображения все пак е видно, че подобно спиране преследва легитимна цел, а от изложените в точки 45—47 от настоящото решение — че Cridar не може да бъде лишено от тази възможност след изтичането на разумен срок. Освен това от преписката, с която Съдът разполага, произтича, че по главното производство е безспорно, че това дружество ще бъде в състояние да обжалва по съдебен ред решението, което ще бъде постановено по същество на неговата административна жалба. При тези условия не може да се приеме, че такова спиране на производството по жалба по административен ред съставлява непропорционална пречка за данъчнозадължено лице като Cridar пред правото на достъп до съд, гарантирано от член 47 от Хартата.

52 Впрочем според постоянната практика на Съда ефективността на съдебния контрол, гарантиран в член 47 от Хартата, изисква заинтересованото лице да може да се запознае с основанията за взетото спрямо него решение посредством прочита на самото решение или чрез съобщаване на тези основания по искане на това лице, без да се засяга правомощието на компетентния съд да изиска съобщаването им от съответния орган, за да може то да защити правата си при възможно най-добрите условия и да реши, разполагайки с цялата необходима информация, дали е необходимо да сезира компетентния съд, както и за да се предостави на този съд пълна възможност за упражняване на контрол за законосъобразността на разглежданото национално решение (решение от 24 ноември 2020 г., Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 и C-226/19, EU:C:2020:951, т. 43 и цитираната съдебна практика).

53 Вследствие на това, за да се разпореди, при спазване на член 47 от Хартата, спиране на производството по административна жалба срещу ревизионен акт, с който се отказва право на приспадане на ДДС, е необходимо също така решението, с което се разпорежда това спиране, да бъде мотивирано както от фактическа, така и от правна страна, за да се позволи не само на данъчнозадълженото лице да се запознае с мотивите, поради които е

прието, че посоченото спиране е необходимо за надлежното произнасяне по неговата жалба по административен ред, и да защити правата си при възможно най-добрите условия, но и за да се предостави на съда, сезиран с жалба срещу това решение за спиране, пълна възможност за упражняване на контрол за законосъобразност на същото.

54 Впрочем задължението за администрацията да мотивира своите решения, когато прилага правото на Съюза, произтича от правото на добра администрация (вж. в този смисъл решение от 24 ноември 2020 г., Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 и C-226/19, EU:C:2020:951, т. 34 и цитираната съдебна практика).

55 На четвърто място, при положение че не може да се изключи, че в крайна сметка правото на приспадане е било отказано на данъчнозадълженото лице в нарушение на правото на Съюза, е важно да се припомни и че правото на възстановяване на данъци, събрани в държава членка в нарушение на нормите на правото на Съюза, е последица от и допълнение към правата, предоставени на правните субекти от разпоредбите на правото на Съюза, както са тълкувани от Съда. Следователно държавите членки по принцип са задължени да възстановят събраните в нарушение на правото на Съюза данъци. С искането за възстановяване на неоснователно внесен ДДС се упражнява правото да се получи обратно недължимо платеното, чиято цел съгласно постоянната съдебна практика е да се заличат последиците от несъвместимостта на данъка с правото на Съюза, като се неутрализира икономическата тежест, неоснователно възложена на оператора, който в крайна сметка фактически я е понесъл (решения от 14 юни 2017 г., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, т. 29 и 30 и цитираната съдебна практика и от 2 юли 2020 г., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 24).

56 В този контекст следва да се подчертае, че режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралността при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС (решения от 14 февруари 1985 г., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, т. 19 и от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, т. 30 и цитираната съдебна практика).

57 В това отношение Съдът вече е уточнил, че макар държавите членки със сигурност да разполагат със свобода при установяването на ред и условия за възстановяване на надвзетия ДДС, тези условия не могат да накърняват принципа на данъчна неутралност, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък. В частност тези ред и условия трябва да позволяват на данъчнозадълженото лице при адекватни условия изцяло да възстанови вземането, което произтича от надвзетия ДДС, което означава, че възстановяването трябва да се направи в разумен срок, чрез плащане в брой или по равностоен начин, и че при всички случаи възприетият метод на възстановяване не трябва да създава никакъв финансов риск за данъчнозадълженото лице (решения от 6 юли 2017 г., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, т. 20 и цитираната съдебна практика и от 12 май 2021 г., technoRent International и др., C-844/19, EU:C:2021:378, т. 37 и 38).

58 Когато възстановяването на надвзетия ДДС на данъчнозадълженото лице се извършва, след като разумният срок за това е изтекъл, принципът на неутралност на данъчната система на ДДС изисква така генерираните от данъчнозадълженото лице финансови

загуби — поради невъзможността да разполага със съответните парични средства — да бъдат компенсирани чрез изплащането на лихва за забава (вж. в този смисъл решения от 6 юли 2017 г., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, т. 22 и цитираната съдебна практика и от 12 май 2021 г., technoRent International и др., C-844/19, EU:C:2021:378, т. 40 и цитираната съдебна практика).

59 Тези съображения са приложими по аналогия и в случаи като разглеждания по главното производство, доколкото неправомерен отказ да се признае право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, констатиран с ревизионен акт, който подлежи на незабавно изпълнение, има също така за последица блокиране, в ущърб на данъчнозадълженото лице, на паричната сума, съответстваща на размера на ДДС, чието приспадане по хипотеза е отказано в нарушение на правото на Съюза.

60 От това следва, че за да се разпореди, при спазване на правото на Съюза, спиране на производството по административна жалба срещу ревизионен акт, с който се отказва право на приспадане на ДДС като разглеждания по главното производство, е необходимо също така приложимата национална правна уредба да предвижда, ако в крайна сметка се окаже, че този отказ е бил разпореден в нарушение на правото на Съюза, че данъчнозадълженото лице може да получи възстановяване на съответната парична сума в разумен срок, както и евентуално лихви за забава.

61 На пето и последно място, следва да се отбележи, че доколкото са спазени условията, произтичащи от гореизложените съображения, не се изисква през периода на спиране на производството по неговата административна жалба данъчнозадълженото лице във всички случаи да се ползва от спиране на изпълнението на ревизионния акт, който е предмет на тази жалба. Достатъчно е приложимата национална правна уредба да предвижда възможност за такова спиране, като временна мярка в случай на сериозно съмнение относно законосъобразността на ревизионния акт, когато подобно спиране на изпълнението е необходимо, за да се избегне значителна и непоправима вреда за интересите на данъчнозадълженото лице.

62 С оглед на всички гореизложени съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че Директивата за ДДС и член 47 от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която позволява на националните данъчни органи да спрат производството по административна жалба срещу ревизионен акт, с който на данъчнозадължено лице се отказва правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС поради участието на това данъчнозадължено лице в данъчна измама, за да получат допълнителни обективни данни, свързани с това участие, при условие, първо, такова спиране да не води до забавяне на изхода от това производство за обжалване по административен ред отвъд изтичането на разумен срок, второ, решението, с което се разпорежда спирането, да бъде мотивирано както от фактическа, така и от правна страна и да подлежи на обжалване по съдебен ред и трето, ако в крайна сметка се окаже, че правото на приспадане е отказано в нарушение на правото на Съюза, данъчнозадълженото лице да може да получи възстановяване на съответната парична сума в разумен срок, както и, ако е приложимо, лихви за забава върху същата. При тези условия не се изисква по време на това спиране на производството посоченото данъчнозадължено лице да се ползва от спиране на изпълнението на този акт, освен в случай на сериозно съмнение относно законосъобразността на посочения акт, ако спиране на изпълнението на същия акт е необходимо, за да се избегне значителна и непоправима вреда за интересите на данъчнозадълженото лице.

По съдебните разноски

63 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.

Поради изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която позволява на националните данъчни органи да спрат производството по административна жалба срещу ревизионен акт, с който на данъчнозадължено лице се отказва правото на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност поради участието на това данъчнозадължено лице в данъчна измама, за да получат допълнителни обективни данни, свързани с това участие, при условие, първо, такова спиране да не води до забавяне на изхода от това производство за обжалване по административен ред отвъд изтичането на разумен срок, второ, решението, с което се разпорежда спирането, да бъде мотивирано както от фактическа, така и от правна страна и да подлежи на обжалване по съдебен ред и трето, ако в крайна сметка се окаже, че правото на приспадане е отказано в нарушение на правото на Съюза, данъчнозадълженото лице да може да получи възстановяване на съответната парична сума в разумен срок, както и, ако е приложимо, лихви за забава върху същата. При тези условия не се изисква по време на това спиране на производството посоченото данъчнозадължено лице да се ползва от спиране на изпълнението на този акт, освен в случай на сериозно съмнение относно законосъобразността на посочения акт, ако спиране на изпълнението на същия акт е необходимо, за да се избегне значителна и непоправима вреда за интересите на данъчнозадълженото лице.

Подписи