



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

26 март 2015 година \*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Принципи на пропорционалност и на данъчен неутралитет — Данъчно облагане на доставка на недвижим имот в рамките на процедура за принудителна публична продажба — Национална правна уредба, която задължава извършващия тази продажба съдебен изпълнител да изчисли и да плати ДДС върху такава сделка — Плащане на покупната цена на компетентния съд и необходимост този съд да прехвърли дължимия ДДС на съдебния изпълнител — Имуществена и наказателна отговорност на съдебния изпълнител при неплащане на ДДС — Разлика между срока по общностното право за плащането на ДДС от данъчнозадължено лице и срока, наложен на такъв съдебен изпълнител — Невъзможност за приспадане на платения по получени доставки ДДС“

По дело C-499/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 21 февруари 2013 г., постъпил в Съда на 16 септември 2013 г., в рамките на производство по дело

**Marian Macikowski**

срещу

**Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,**

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: A. Tizzano, председател на състава, S. Rodin, A. Borg Barthet (докладчик), E. Levits и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 4 септември 2014 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за M. Macikowski, от M. Kalinowski, radca prawny,

— за Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, от T. Tratkiewicz и J. Kaute, в качеството на представители,

\* Език на производството: полски.

- за полското правителство, от B. Majczyna и A. Gawłowska, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от M. Owsiany-Hornung и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 6 ноември 2014 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на принципите на пропорционалност и на данъчен неутралитет, както и на членове 9, 193, 199, 206, 250 и 252 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между M. Macikowski, съдебен изпълнител, и Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, по повод невнесения в срок данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), дължим при продажбата на недвижим имот, осъществена чрез принудително изпълнение.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

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

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

- 4 Член 193 от тази директива гласи следното:

„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 Член 199, параграф 1, буква ж) от същата директива посочва:

„Държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, за което е направена някоя от следните доставки:

[...]

ж) доставката на недвижими вещи, продадени от длъжник, срещу когото е произнесено съдебно решение за изпълнение при процедура за публична продажба“.

6 Член 204 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Когато съгласно членове 193—197 и членове 199 и 200 лицето — платец на ДДС, е данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е длъжим ДДС, държавите членки могат да разрешат на това лице да определи данъчен представител в качеството на лице — платец на ДДС.

Освен това, когато облагаема сделка се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е длъжим ДДС и няма правни инструменти в държавата, в която е установено данъчнозадълженото лице или се намира седалището му, за взаимопомощ, сходна по обхват с тази, предвидена в Директива 76/308/ЕИО [...] и Регламент (ЕО) № 1798/2003 [...], държавите членки могат да предприемат мерки, за да предвидят, че лицето — платец на ДДС, следва да бъде данъчен представител, определен от неустановеното данъчнозадължено лице.

Въпреки това, държавите членки могат да не приложат опцията, посочена във втора алинея, по отношение на неустановено данъчнозадължено лице по смисъла на член 358, точка 1, което е избрало да прилага специалния режим за услуги, предоставяни по електронен път.

2. Възможността за избор съгласно параграф 1, първа алинея следва да е съобразена с условията и процедурите, установени от всяка държава членка“.

7 Член 205 от Директивата за ДДС предвижда:

„При ситуациите, посочени в членове от 193—200 и членове 202, 203 и 204, държавите членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето — платец на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС“.

8 Съгласно член 206 от тази директива:

„Всяко данъчнозадължено лице — платец на ДДС, трябва да плати нетния размер на ДДС при представянето на справка-декларацията за ДДС, предвидена в член 250. Въпреки това, държавите членки могат да определят различна дата за плащането на тази сума, или могат да изискат извършването на междинни плащания“.

9 Член 250, параграф 1 от същата директива гласи следното:

„Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания и стойността на освободените сделки“.

10 Член 252, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда:

„Справка-декларацията по ДДС се представя в срок, определен от държавите членки. Крайният срок не може да бъде повече от два месеца след края на всеки данъчен период“.

11 Член 273 от посочената директива гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки,

извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

### *Полското право*

#### Законът за ДДС

- 12 Член 15, параграф 6 от Закона за данъка върху стоките и услугите (ustawa o podatku od towarów i usług) от 11 март 2004 г. (Dz. U. № 54, позиция 535, наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„Не се считат за данъчнозадължени лица публичните органи и органите, които ги обслужват, що се отнася до осъществяването на задачите, възложени им в съответствие с други правни разпоредби и за изпълнението на които са учредени, с изключение на действията, извършвани по силата на гражданскоправни договори“.

- 13 Член 18 от този закон гласи:

„Посочените в Закона от 17 юни 1966 г. относно административното производство за принудително изпълнение органи по принудително изпълнение [...], както и съдебните изпълнители, които осъществяват мерки по принудително изпълнение по смисъла на нормите на Гражданско-процесуалния кодекс [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego) от 17 ноември 1964 г. (Dz. U. № 43, позиция 296), в редакцията му, приложима към обстоятелствата в главното производство (наричан по-нататък „Гражданско-процесуалният кодекс“)], са длъжни да внесат данък върху направените чрез принудителното изпълнение доставки на стоки, които са собственост на длъжника или се намират в негово владение в нарушение на действащите разпоредби“.

#### Данъчния кодекс

- 14 Член 8 от Закона за данъчния кодекс (ustawa — Ordynacja podatkowa) от 29 август 1997 г., в редакцията, приложима към обстоятелствата в главното производство (Dz. U. от 2005 г., № 8, позиция 60, наричан по-нататък „Данъчният кодекс“) предвижда:

„Лице — платец на данък, е физическо лице, юридическо лице или неперсонифицирано дружество, което на основание на нормите на данъчното законодателство е задължено да изчислява и събира данъка, дължим от данъчнозадълженото лице, и да го внася в данъчния орган в рамките на определения срок“.

- 15 Член 30 от Данъчния кодекс предвижда:

„1. Лицето — платец на данък, което не изпълнява задълженията си, предвидени в член 8, отговаря за несъбрания или за събрания, но невнесен данък.

[...]

3. Лицето — платец на данък, или оправомощеното да събира данъка лице отговаря с цялото си имущество за вземанията, посочени в параграф 1 или 2.

[...]

4. Ако данъчният орган констатира в данъчното производство обстоятелствата, посочени в параграф 1 или 2, той издава акт за данъчна отговорност на лицето — платец на данъка, или на лицето, оправомощено да събира данъка, в който определя размера на вземането за несъбрания или събрания, но невнесен данък.

[...]“

Гражданско-процесуалният кодекс

- 16 Член 808, параграф 1 от Закона за Гражданско-процесуалния кодекс (ustawa r. Kodeks postępowania cywilnego) гласи:

„Ако предоставена в производство по принудително изпълнение парична сума не подлежи на непосредствено предаване, тя трябва да се внесе по депозитна сметка на съда [...]“.

- 17 Член 998, параграф 1 от Гражданско-процесуалния кодекс гласи:

„След като бъде обявена най-високата предложена цена и приобретателят изпълни условията на публичната продажба или след решението за определяне на покупната цена и внасянето на цялата цена в държавния бюджет, съдът издава постановление за възлагане на собствеността“.

- 18 Член 999, параграф 1 от този кодекс предвижда:

„С влязлото в сила постановление за възлагане на собствеността последната преминава върху приобретателя; така постановлението е основание за вписване на собствеността на приобретателя в кадастъра на недвижимите имоти, както и в поземления регистър или за прилагането на документа в документния архив. Влязлото в сила постановление за възлагането на имота служи и като изпълнителен титул за въвод на приобретателя във владение на недвижимия имот“.

- 19 Член 1023, параграф 1 от този кодекс гласи:

„Органът по принудителното изпълнение приема план за разпределяне между кредиторите на цената, получена при принудителното изпълнение върху недвижимото имущество“.

- 20 Член 1024, параграф 1 от Гражданско-процесуалния кодекс предвижда:

„Планът за разпределяне съдържа:

- 1) подлежащата на разпределение сума;
- 2) вземанията и правата на участващите в разпределението лица;
- 3) сумата, която се полага на всеки от участващите в разпределението;
- 4) подлежащите на изплащане суми, както и сумите, внесени по депозитна сметка на съда, като се посочва и основанието, на което е спряно плащането им.

[...]“

21 Член 1035 от същия кодекс предвижда:

„Непосредствено след внасянето по сметка на съда на подлежащата на разпределение сума съдебният изпълнител съставя проект на план за разпределяне на сумата от принудителното изпълнение и го представя на съда. При необходимост съдът прави изменения и допълнения на плана; в останалите случаи съдът одобрява плана“.

### **Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

22 Г-н Macikowski е съдебен изпълнител към Sąd Rejonowy w Chojnicach (районен съд на Хойнице).

23 По искане на вискател г-н Macikowski образува изпълнително производство срещу Royal sp. z o.o. (наричано по-нататък „Royal“), което е регистрирано по ДДС данъчнозадължено лице.

24 В рамките на това производство той възбранява недвижим имот, собственост на Royal.

25 Публичната продан на недвижимия имот е проведена на 16 февруари 2007 г. С постановление, издадено на 22 март 2007 г., влязло в сила на 22 август 2007 г., Sąd Rejonowy w Chojnicach възлага собствеността на този недвижим имот на съпрузите Babiński на цена 1 424 201 полски злоти (PLN). Тази сума е внесена изцяло от приобретателите по сметката на съда.

26 С решение от 27 октомври 2008 г. г-н Macikowski изготвя проект на план за разпределяне на тази сума, в който по-специално посочва, че ДДС в размер на 256 823,13 PLN трябва да бъде внесен по сметка на данъчната служба в Хойнице.

27 На 26 януари 2009 г. г-н Macikowski сезира Sąd Rejonowy w Chojnicach с искане сумата от 256 823,13 PLN да бъде преведена по неговата сметка, за да може той в качеството си на лице — платец на ДДС, да внесе данъка, дължим при прехвърлянето на собствеността върху продажения на публична продан недвижим имот на Royal.

28 Sąd Rejonowy w Chojnicach превежда тази сума по сметката на г-н Macikowski едва след като планът за разпределяне влиза в сила. Вследствие на това той издава ДДС фактура за продажбата на този недвижим имот на 31 август 2009 г. и на 2 септември 2009 г. уведомява данъчната администрация, че данъкът е платен.

29 Като се позовава по-специално на член 18 от Закона за ДДС във връзка с член 8 и член 30, параграфи 1, 3 и 4 от Данъчния кодекс, директорът на данъчната служба в Хойнице издава акт, с който установява отговорността на г-н Macikowski, в качеството му на лице — платец на ДДС, за сума в размер на 256 823,13 PLN, дължима при продажбата на недвижимия имот на Royal, тъй като този данък е бил събран, но не е бил внесен в срок. Данъчната служба на Хойнице счита, че тъй като е провел изпълнителната процедура, г-н Macikowski е бил длъжен да издаде през ноември 2007 г. на името на длъжника, а именно Royal, и на основание продажбата на недвижимия имот на това дружество, фактура за brutната сума от 1 424 201 PLN, с включен ДДС в размер на 256 823,13 PLN, и да внесе този данък до 25 декември 2007 г. по сметката на компетентната данъчна служба.

30 С решение от 10 октомври 2011 г. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Регионален административен съд в Гданск) отхвърля жалбата на г-н Macikowski срещу решението от 23 ноември 2009 г., с което Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku установява данъчната отговорност на лицето — платец на данъка, тъй като не е платило в срок ДДС, събран при продажбата на недвижимия имот на Royal, осъществена чрез принудително изпълнение. В мотивите си тази юрисдикция подчертава, че в разглежданото дело тя е обвързана от

тълкуването на Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд), който не поставя под въпрос основателността на обжалваното решение и приема, че г-н Macikowski е имал правна възможност да изпълни задълженията си по член 18 от Закона за ДДС.

- 31 Г-н Macikowski сезира Naczelny Sąd Administracyjny с жалба срещу това решение. Като касационно основание той изтъква, че в същото решение не е извършено правилно тълкуване на член 18 от Закона за ДДС, тъй като не са съобразени разпоредбите от правото на Съюза, приложими към системата на ДДС, а именно разпоредбите на Директивата за ДДС.
- 32 При това положение, тъй като счита, че за разглеждането на тази жалба е необходимо тълкуване на разпоредбите на правото на Съюза, Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) В светлината на системата за ДДС, основана на Директивата за ДДС, по-специално с оглед на член 9 и член 193 във връзка с член 199, параграф 1, буква ж), допустима ли е норма от националното право като член 18 от Закона за ДДС, която въвежда изключения от общите принципи в правната уредба на ДДС, преди всичко във връзка с правните субекти, които са задължени да изчисляват и събират данъци, като създава правната фигура на лице — платец на данъка, т.е. на правен субект, който е задължен да изчислява размера на данъка вместо данъчнозадълженото лице, да го събира от данъчнозадълженото лице и да го внася своевременно в данъчния орган?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос:

- а) В светлината на принципа на пропорционалност, който е общ принцип на правото на Съюза, допустима ли е разпоредба от националното право като тази на член 18 от Закона за ДДС, според която по-специално данъците върху доставки на недвижими имоти по пътя на принудителното изпълнение за стоки, които са собственост на длъжника или се намират в негово владение в нарушение на действащите разпоредби, се изчисляват, събират и внасят от натоварения с извършаването на мерки по принудително изпълнение съдебен изпълнител, който като лице — платец на данъка, отговаря за неизпълнение на това задължение?
- б) Допустима ли е, с оглед на членове 206, 250 и 252 от Директивата за ДДС и на произтичащия от нея принцип на неутралитет, разпоредба от националното право като член 18 от Закона за ДДС, която задължава посоченото в тази разпоредба лице — платец на данъка, да изчислява, събира и внася ДДС върху извършени по пътя на принудителното изпълнение доставки на стоки, които са собственост на длъжника или се намират в негово владение в нарушение на действащите разпоредби, и то в рамките на важашия за данъчнозадълженото лице данъчен период в размер на сумата, която се получава като цената, получена от продажбата на стоката, намалена с ДДС, се умножи по съответната данъчна ставка, без от тази сума да се приспада сумата на данъка, платен по получени доставки от данъчнозадълженото лице от началото на данъчния период до датата на събиране на данъка?“.

## По преюдициалните въпроси

### *По първия въпрос*

- 33 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали членове 9 и 193 и член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат разпоредба на националното право като разглежданата в главното производство,

която при продажба на недвижим имот чрез принудително изпълнение задължава оператора, и по-специално осъществилия тази продажба съдебен изпълнител, да изчислява, събира и плаща ДДС, дължим върху полученото от тази сделка в предвидените срокове.

- 34 За да се отговори на този въпрос, следва да се констатира, от една страна, че член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС разрешава на държавите членки да определят, в случай на доставка на недвижимата вещь в рамките на процедура за публична продажба, като лице — платец на ДДС, приобретателя на недвижимия имот, стига той да има качеството на данъчнозадължено лице, за да се осигури правилното събиране на ДДС и се предотврати избягването на данъчно облагане.
- 35 От друга страна, съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на избягването на данъчно облагане.
- 36 В това отношение Съдът вече е имал повод да постанови, че тъй като освен ограниченията, които налагат, член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, тези разпоредби предоставят на държавите членки свобода на преценка (вж. решение *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, т. 23).
- 37 Мерките, които държавите членки могат да приемат по силата на член 273 от Директивата за ДДС, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят избягването на данъчно облагане, не трябва обаче да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели и не трябва да поставят под въпрос неутралитета на ДДС (вж. решения *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, т. 49 и *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, т. 50).
- 38 В настоящия случай, първо, от представеното от полското правителство становище следва, че въведената от разглежданата в главното производство национална правна уредба система на използване на посредници, която възлага на съдебния изпълнител да изчислява, събира и плаща ДДС, дължим върху полученото при продажба чрез принудително изпълнение, има за цел да избегне опасността данъчнозадължено лице, предвид финансовото му състояние, да не изпълни данъчното си задължение за плащане на ДДС.
- 39 Следователно такава правна уредба може да попадне в обхвата на член 273 от Директивата за ДДС, при положение че Република Полша счита такава мярка за необходима, за да осигури правилното събиране на ДДС.
- 40 Второ, нито член 193, нито член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС изключват прилагането на такава правна уредба.
- 41 Всъщност, макар да е вярно, че по същество тези разпоредби предвиждат, че данъкът може да се дължи само от данъчнозадълженото лице, което извършва облагаема доставка на стоки, или при определени обстоятелства, от приобретателя на недвижимия имот, функцията на съдебния изпълнител като посредник, отговорен за събирането на този данък, не попада в обхвата на тези разпоредби.
- 42 Така член 18 от Закона за ДДС предвижда, че съдебният изпълнител, който извършва продажба чрез принудително изпълнение, има функцията на посредник, който само гарантира събирането на данъка и внасянето му в данъчната администрация в предвидения срок от името на данъчнозадължено лице, което дължи този данък. При това положение задължението на съдебния изпълнител няма характер на данъчно задължение, тъй като последното продължава да е за данъчнозадълженото лице.

- 43 По този начин, от една страна, съдебният изпълнител изобщо не изземва правомощието или задължението на данъчнозадълженото лице, а само осигурява внасянето в данъчната администрация на сумата на ДДС, съответстващ на конкретна сделка.
- 44 От друга страна, разглежданата в главното производство правна уредба не предвижда, че съдебният изпълнител е солидарно задължен за плащането на ДДС заедно с данъчнозадълженото лице. Освен това той не е и данъчен представител на данъчнозадълженото лице по смисъла на член 204 от Директивата за ДДС.
- 45 От тези съображения следва, че членове 9 и 193 и член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат разпоредба на националното право като разглежданата в главното производство, която при продажба на недвижим имот чрез принудително изпълнение задължава оператора, и по-специално осъществилия тази продажба съдебен изпълнител, да изчислява, събира и плаща в предвидените срокове данъка върху добавената стойност, дължим върху полученото от тази сделка.

*По втория въпрос, буква а)*

- 46 С втория си въпрос, буква а) запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали принципът на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба на националното право като разглежданата в главното производство, според която съдебният изпълнител трябва да отговаря с цялото си имущество за размера на ДДС, дължим върху полученото от продажбата на недвижим имот, осъществена чрез принудително изпълнение, когато не е изпълнил задължението си да събере и внесе този данък.
- 47 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика при упражняване на предоставените им с директивите на Съюза правомощия държавите членки трябва да спазват основните принципи на правото, част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалността (вж. в този смисъл решенията *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, т. 44 и „*Goed Wonen*“, C-376/02, EU:C:2005:251, т. 32).
- 48 Що се отнася по-конкретно до принципа на пропорционалност, следва да се припомни, че макар и да е оправдано мерките, приети от държавите членки на основание на разпоредбите на Директивата за ДДС, да са насочени към възможно най-ефективна защита на правата на държавния бюджет, те не трябва да надхвърлят необходимото за постигане на тази цел (вж. в този смисъл решенията *Molenheide* и др., C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623, т. 47, както и *Federation of Technological Industries* и др., C-384/04, EU:C:2006:309, т. 30).
- 49 По-конкретно не би могла да се приеме за пропорционална правна уредба, съгласно която съдебният изпълнител е отговорен за поведение, за което той лично няма вина.
- 50 В това отношение съдебният изпълнител би трябвало да разполага с правни средства, за да изпълни своята задача, без отговорността му да зависи от обстоятелства, върху които той няма никакво влияние, в това число действията или бездействията, за които отговорни са трети лица.
- 51 При това положение следва да се припомни, че не е задача на Съда в рамките на системата за съдебно сътрудничество, установена от член 267 ДФЕС, да се произнася по тълкуването на национални разпоредби, нито да преценява или да проверява дали направеното от запитващата юрисдикция тълкуване на тези разпоредби е правилно. Всъщност в рамките на разпределението на правомощията между юрисдикциите на Съюза и националните юрисдикции Съдът трябва да вземе предвид фактическия и правен контекст, в който се вписват преюдициалните въпроси,

така както е очертан с акта за преюдициално запитване (решения Fundaci3n Gala-Salvador Dal3 i VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, т. 21 и цитираната съдебна практика, както и Logstor ROR Polska, C-212/10, EU:C:2011:404, т. 30).

- 52 Така запитващата юрисдикция следва да провери дали съдебните изпълнители разполагат с всички правни средства, за да изпълнят в предвидените срокове задължението да съберат и платят ДДС, дължим при продажбата на имущество, осъществена чрез принудително изпълнение, доколкото изпълняват задълженията си правилно и правомерно.
- 53 Следователно на втория въпрос, буква а) следва да се отговори, че принципът на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска разпореда на националното право като разглежданата в главното производство, според която съдебният изпълнител трябва да отговаря с цялото си имущество за размера на ДДС, дължим върху полученото от продажбата на недвижим имот, осъществена чрез принудително изпълнение, когато не е изпълнил задължението си да събере и внесе този данък, при условие че той разполага на практика с всички правни средства, за да изпълни това задължение, което запитващата юрисдикция следва да провери.

*По втория въпрос, буква б)*

- 54 С втория си въпрос, буква б), запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали членове 206, 250 и 252 от Директивата за ДДС, както и принципът на данъчен неутралитет, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат разпореда от националното право като разглежданата в главното производство, според която посоченият в тази разпореда платец трябва да изчислява, събира и внася ДДС, дължим при осъществената чрез принудително изпълнение продажба на вещи, без да може да приспада ДДС, платен по получени доставки от доставчика от началото на данъчния период до датата, на която данъкът е събран от данъчнозадълженото лице.
- 55 Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика предвиденото в член 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от системата на ДДС и по принцип не може да се ограничава. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-специално решения *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 43, *Kittel* и *Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 47, *Mahagében* и *Dávid*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 38 и *Gran Via Moineşti*, C-257/11, EU:C:2012:759, т. 21).
- 56 Освен това от членове 206 и 250 от Директивата за ДДС следва, че в държавния бюджет трябва да бъде внесен нетният размер на ДДС, с други думи, размер, който отчита приспаданията, които трябва да се направят, и всички приспадания трябва да бъдат извършени за данъчния период, през който са възникнали.
- 57 В главното производство не платецът, а данъчнозадълженото лице, собственик на вещите, продадени от съдебния изпълнител чрез публична продажба, трябва да подаде справка-декларация по ДДС за продажбата на неговите вещи. Също данъчнозадълженото лице, а не платецът, има право да приспада от ДДС, дължим при тази сделка, платения по получени доставки ДДС. Това приспадане се отнася до данъчния период, през който е извършена съответната сделка.
- 58 Ако платецът внесе дължимия за тази сделка ДДС, след като данъчнозадълженото лице представи справка-декларацията, такова положение може да се обоснове с член 206, второ изречение от Директивата за ДДС, което разрешава на държавите членки да изискват извършването на междинни плащания.

- 59 В случая с установения с член 18 от Закона за ДДС механизъм, доставчикът не разполага със сумата на ДДС, дължим за осъществената чрез принудително изпълнение сделка. По тази причина той не може да използва тази сума, за да приспадне платения по получени доставки ДДС, но запазва правото да извърши това приспадане. Така, ако ДДС, платен по получени доставки от данъчнозадълженото лице, собственик на продадените на публична продажба вещи, за сделките, извършени през съответния данъчен период, който данък то има право да приспадне, е по-голям от ДДС, дължим за продажбата на тези вещи, на данъчнозадълженото лице може евентуално да бъде възстановена сумата, събрана в повече от данъчната администрация.
- 60 Ето защо следва да се приеме, че такъв механизъм съответства на разпоредбите на Директивата за ДДС и че в частност той не нарушава разпоредбите на членове 250 и 252 от тази директива.
- 61 Следователно на втория въпрос, буква б) следва да отговори, че членове 206, 250 и 252 от Директивата за ДДС, както и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат разпоредба от националното право като разглежданата в главното производство, според която посоченият в тази разпоредба платец трябва да изчислява, събира и внася ДДС, дължим при осъществената чрез принудително изпълнение продажба на вещи, без да може да приспада ДДС, платен по получени доставки от началото на данъчния период до датата, на която данъкът е събран от данъчнозадълженото лице.

### **По съдебните разноски**

- 62 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 (първи състав) реши:

- 1) Членове 9 и 193 и член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат разпоредба на националното право като разглежданата в главното производство, която при продажба на недвижим имот чрез принудително изпълнение задължава оператора, и по-специално осъществилия тази продажба съдебен изпълнител, да изчислява, събира и плаща в предвидените срокове данъка върху добавената стойност, дължим върху полученото от тази сделка.
- 2) Принципът на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска разпоредба на националното право като разглежданата в главното производство, според която съдебният изпълнител трябва да отговаря с цялото си имущество за размера на данъка върху добавената стойност, дължим върху полученото от продажбата на недвижим имот, осъществена чрез принудително изпълнение, когато не е изпълнил задължението си да събере и внесе този данък, при условие че той разполага на практика с всички правни средства, за да изпълни това задължение, което запитващата юрисдикция следва да провери.
- 3) Членове 206, 250 и 252 от Директива 2006/112, както и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат разпоредба от националното право като разглежданата в главното производство, според която посоченият в тази разпоредба платец трябва да изчислява, събира и внася данъка върху добавената стойност, дължим при осъществената чрез принудително изпълнение продажба на

**вещи, без да може да приспада данъка върху добавената стойност, платен по получени доставки от началото на данъчния период до датата, на която данъкът е събран от данъчнозадълженото лице.**

Подписи