



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

16 март 2017 година¹

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане — Данък върху добавената стойност — Член 4, параграф 3 ДЕС — Шеста директива — Държавни помощи — Процедура на освобождаване от задължения на физически лица в несъстоятелност (esdebitazione) — Неизискуемост на задължения за ДДС“

По дело C-493/15,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия) с акт от 6 май 2015 г., постъпил в Съда на 21 септември 2015 г., в рамките на производство по дело

Agenzia delle Entrate

срещу

Marco Identi,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: А. Prechal, председател на състава, С. Toader и Е. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: Е. Sharpston,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от M. G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- за испанското правителство, от M. A. Sampol Pucurull, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от M. A. Caeiros, L. Lozano Palacios и F. Tomat, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат,

постанови настоящото

¹ — Език на производството: италиански.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 3 ДЕС и членове 2 и 22 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно сближаване на законодателството на страните членки, уреждащо въпросите на данъка върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Agenzia delle Entrate (Агенция по приходите, наричана по-нататък „данъчната администрация“) и г-н Marco Identi по повод ревизионен акт по данък добавена стойност (ДДС) и областен данък върху производствените дейности за финансовата 2003 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 2 от Шеста директива с ДДС се облага възмездната доставка на стоки или услуги на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, както и вносът на стоки.
- 4 Член 22 от Шеста директива предвижда:

„[...]“

4. Всяко данъчнозадължено лице подава данъчна декларация в срока, определен от държавите членки [...]

[...]

5. Всяко данъчнозадължено лице внася нетния размер на [ДДС] при подаване на декларацията. Въпреки това, държавите членки могат да определят различна дата за плащането на тази сума, или могат да изискат междинни плащания.

[...]

8. [...] Държавите членки могат да налагат други задължения, които сметнат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяването на измами.

[...]“ [неофициален превод].

Италианското право

- 5 Decreto legislativo n. 5 (Законодателен декрет № 5) от 9 януари 2006 г. (редовна притурка на GURI, бр.13 от 16 януари 2006 г.) въвежда процедурата за освобождаване от задължения (*esdebitazione*), като изменя членове 142—144 от legge fallimentare (Закон за несъстоятелността), одобрен с regio decreto n. 267 (Кралски указ № 267) от 16 март 1942 г. (GURI, бр. 81 от 6 април 1942 г.), изменен със decreto legislativo n. 169 (Законодателен декрет № 169) от 12 септември 2007 г. (GURI, бр. 241 от 16 октомври 2007 г.) (наричан по-нататък „Законът за несъстоятелността“).

6 Съгласно член 142 от Закона за несъстоятелността, озаглавен „Освобождаване от задължения“:

„Несъстоятелният, физическо лице, може да бъде освободен от непогасените задължения по отношение на участвалите в производството по несъстоятелност кредитори, които са останали неудовлетворени, при условие че:

- 1) сътрудничи с органите по производството, като предоставя всички полезни сведения и документация за установяване на пасива и полага усилия за ползотворното протичане на операциите;
- 2) по никакъв начин не бави и не способства за забавяне на хода на производството;
- 3) не е нарушил разпоредбите на член 48;
- 4) не е бил освобождаван от задължения в срок от десет години преди подаване на настоящата молба;
- 5) не е укрил имущество или обявил несъществуващи пасиви, не е причинил или утежнил дефицита, като е затруднил сериозно попълването на имуществото и възстановяване на движението на сделките или е злоупотребил с кредит;
- 6) не е осъден с влязла в сила присъда за умишлен банкрут или престъпления срещу публичното стопанство, индустрия или търговия или други престъпления във връзка с упражняване на търговска дейност, освен ако е реабилитиран за тези престъпления. В случай че е образувано наказателно производство за някое от тези престъпления, съдът спира производството до приключване на наказателното дело.

Освобождаване не се допуска, когато не са удовлетворени, поне частично, кредиторите, предявили вземанията си в производството по несъстоятелност.

Не подлежат на освобождаване:

- a) задълженията за издръжка и при всички положения задълженията, произтичащи от правоотношения, които не са свързани с дейността на предприятието,
- b) задълженията за обезщетения за вреди от непозволено увреждане, както и паричните глоби по наказателното и административното право, които не са акцесорни на погасени задължения.

Изключение правят правата, предявени от кредиторите по отношение на съдължници, поръчители на длъжника и регресни длъжници“.

7 Член 143 от Закона за несъстоятелността, озаглавен „Процедура за освобождаване от задължения“, предвижда:

„С определение за приключване на производството по несъстоятелност или по молба на длъжника, подадена до една година след това, съдът след проверка на условията по член 142 и предвид нагласата за сътрудничество на длъжника, след изслушване на синдика и комитета на кредиторите, обявява за неизискуеми по отношение на длъжника, обявен в несъстоятелност, вземанията по несъстоятелността, които не са били удовлетворени изцяло. [...]

Определението, постановено по молбата, подлежи на преразглеждане по искане на длъжника, неудовлетворените изцяло кредитори, прокурора и всяко лице, което има правен интерес, съгласно член 26“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 8 С определение от 14 април 2008 г. Tribunale di Mondovì (Районен съд Мондови, Италия) освобождава от задължения г-н Identi, командитен съдружник в PVA di Identi Marco и C. Sas, в несъстоятелност, на свой ред обявен в несъстоятелност в лично качество. Вследствие на това определение данъчната администрация издава на г-н Identi данъчноревизионен акт по ДДС и за областен данък върху производствените дейности за финансовата 2003 г.
- 9 С жалба до Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия) данъчната администрация иска отмяната на решението на Commissione tributaria regionale del Piemonte (Регионална данъчна комисия на област Пиемонт, Италия) от 26 март 2012 г., с което се потвърждава първоинстанционното решение за установяване на незаконосъобразността на данъчноревизионния акт и се отхвърля въззивната жалба, подадена от данъчната администрация срещу това решение.
- 10 Запитващата юрисдикция сочи, че процедурата за освобождаване от задължения, приложима по отношение на длъжник, физическо лице — търговец, обявен в несъстоятелност, има за цел да позволи на лицето, което се ползва от нея, „да тръгне от нулата“ след отмяната по отношение на кредитори, участвали в производството по несъстоятелност на всичките му предходни задължения, останали непогасени след приключване на това производство, така че този длъжник да може отново да стане активен икономически оператор, без инициативите и капацитетът му за създаване на богатство да бъдат ограничавани от тежестта на задълженията му. Съдът по несъстоятелността, в колективен състав, се произнася с решение по допускането на длъжника до тази процедура, след като събира незадължителните становища на синдика и комитета на кредиторите и е проверил по-специално дали са налице условията, предвидени в член 142, първа алинея от Закона за несъстоятелността.
- 11 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно съвместимостта на процедурата за освобождаване от задължения с правото на Съюза. Според тази юрисдикция възниква въпросът дали както при производството за предпазен конкордат, разгледано по делото, по което е постановено решение от 7 април 2016 г., Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), обстоятелства от практическо естество, установени по съдебен ред като несъстоятелност на длъжника, отговарящ на определени изисквания или възможността за получаване само на част от вземането по ДДС, могат да обосноват пълния или частичен отказ от вземането.
- 12 Запитващата юрисдикция счита, че тъй като в член 142, трета алинея от Закона за несъстоятелността изчерпателно са изброени задълженията, от които длъжникът не може да бъде освободен, без да са посочени данъчните задължения, националният законодател има предвид, че лицето, което може да се ползва от процедурата за освобождаване от задължения, може да бъде освободено и от данъчни задължения. Въпреки това според нея следва да се провери дали прилагането на тази процедура към задълженията за ДДС не противоречи на правото на Съюза.
- 13 Тя допълва, че възниква също така необходимостта да се установи дали разглежданата в главното производство правна уредба е съвместима с нормите на Европейския съюз в областта на конкуренцията, тъй като посочената правна уредба способства завръщането в активния икономически живот на лица, допуснати до тази процедура, в сравнение с други лица, неотговарящи на предвидените в закона условия, които са обявени в несъстоятелност.

- 14 При тези условия Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 4, параграф 3 ДЕС и членове 2 и 22 от Шеста директива да се тълкуват в смисъл, че не допускат прилагането в областта на данъка върху добавената стойност на национална разпоредаба, която предвижда погасяване на задължения по ДДС в полза на лица, които отговарят на условията за достъп до освобождаване от задължения, уредено в членове 142 и 143 от [Закона за несъстоятелността]?“.

По преюдициалния въпрос

- 15 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали правото на Съюза, и по-специално член 4, параграф 3 от ДЕС и членове 2 и 22 от Шеста директива, както и правилата в областта на държавните помощи, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска задълженията по ДДС да бъдат обявени за неизискуеми чрез прилагане на разглежданата в главното производство национална правна уредба, която предвижда процедура по освобождаване от задължения, чрез която съдът при определени условия може да обяви за неизискуеми задълженията на физическо лице, които не са погасени след приключване на производството по несъстоятелност, образувано срещу това лице.
- 16 Следва да се припомни, че от членове 2 и 22 от Шеста директива, както и от член 4, параграф 3 ДЕС следва, че държавите членки имат задължение да вземат всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС (вж. в този смисъл решение от 7 април 2016 г., *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, т. 19 и цитираната съдебна практика).
- 17 В рамките на общата система на ДДС държавите членки са длъжни да гарантират спазването на задълженията, които данъчнозадължените лица имат, и те се ползват в това отношение с известна свобода, що се отнася именно до начина на използване на средствата, с които разполагат (решение от 7 април 2016 г., *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, т. 20 и цитираната съдебна практика).
- 18 Тази свобода все пак е ограничена от задължението да се осигури ефективно събиране на собствените ресурси на Съюза и от това да не се създават значителни различия в начина, по който са третираны данъчнозадължените лица, както в рамките на една от държавите членки, така и във всички тях. Директивата за ДДС трябва да се тълкува в съответствие с присъщия на общата система на ДДС принцип на фискален неутралитет, според който икономическите оператори, които осъществяват едни и същи сделки, не трябва да бъдат третирани по различен начин при събиране на ДДС. Всяко действие на държавите членки, свързано със събирането на ДДС, трябва да спазва този принцип (решение от 7 април 2016 г., *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 19 Собствените ресурси на Съюза по-специално включват, съгласно член 2, параграф 1 от Решение 2007/436/ЕО, Евратом на Съвета от 7 юни 2007 г. относно системата на собствените ресурси на Европейските общности (ОВ L 163, стр. 17), приходите, получени от прилагането на унифицирана ставка към хармонизираната основа на ДДС, определена според правилата на Съюза. Поради това съществува пряка връзка между събирането на приходите от ДДС в съответствие с приложимото право на Съюза и предоставянето на разположение на бюджета на Съюза на съответните ресурси от ДДС, тъй като всеки пропуск при събирането на първите е възможно да доведе до намаляване на вторите (решение от 7 април 2016 г., *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, т. 22 и цитираната съдебна практика).

- 20 С оглед на тези данни следва да се установи дали възможността при определени условия да се обявят задължения по ДДС за неизискуеми чрез прилагане на разглежданата в главното производство процедура за освобождаване от задължения противоречи на задълженията на държавите членки да гарантират събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС, както и ефективното събиране на собствените ресурси на Съюза. За тази цел трябва да се разгледат условията на прилагане на посочената процедура.
- 21 На първо място, процедурата за освобождаване от задължения, описана от запитващата юрисдикция и изложена в точки 5—7 от настоящото решение, изглежда цели да позволи на обявено в несъстоятелност физическо лице да бъде освободено от задълженията, които не са погасени след приключване на образуваното срещу него производство по несъстоятелност, за да може това лице да възобнови предприемаческата си дейност. Едновременно или след производството по несъстоятелност, прилагането на процедура за освобождаване от задължения предполага, че имуществото на длъжника е изцяло осребрено и разпределението му между кредиторите на актива, произведен от това осребряване, не е позволило погасяването на всички задължения. Освен това освобождаване от задължения се разрешава съгласно член 142, втора алинея от Закона за несъстоятелността само ако участвалите в производството по несъстоятелност кредитори са били поне частично удовлетворени.
- 22 На следващо място, процедурата за освобождаване от задължения се прилага само за физически лица, отговарящи на определени условия, предвидени в член 142, първа алинея от Закона за несъстоятелността, отнасящи се до поведението на длъжника преди образуване на производството по несъстоятелност и в хода на това производство. От тези условия по-специално следва, че длъжникът, от една страна, не трябва да се е ползвал от подобна процедура в продължение на десет години преди подаване на молбата, не трябва да е бил осъждан за умишлен банкрут, стопански престъпления или престъпления във връзка с упражняване на предприемаческа дейност, както и да не е укрил имущество на предприятието, причинил или утежнил несъстоятелността си чрез злоупотреба с кредит, и от друга страна, трябва да сътрудничи и да прояви грижа в хода на производството по несъстоятелност. Тези условия по същество изглежда се отнасят до почтеността и лоялността на длъжника и следователно са насочени към това да запазят възможността за допускане до процедурата за освобождаване от задължения за добросъвестните длъжници.
- 23 На последно място, що се отнася до хода на производството, член 143 от Закона за несъстоятелността предвижда, на първо място, че сезираният съд трябва да провери, че условията по член 142 от посочения закон са изпълнени, на второ място, че синдикът и комитетът на кредиторите трябва да дадат становище, и на трето, последно място, че кредиторите, които не са напълно удовлетворени, прокурорът и всяко друго лице, което има интерес, могат да подадат жалба срещу решението на посочения съд, с което се обявяват за неизискуеми задълженията, които не са изцяло погасени в производството по несъстоятелност. Следователно процедурата за освобождаване от задължения предполага анализ на всеки отделен случай, извършен от правораздавателен орган. Той позволява също на дадената държава членка, която е титуляр на вземането за ДДС, от една страна, да издаде становище по молбата на длъжника, който желае да се ползва от тази процедура преди постановяване на решението по тази молба, и от друга страна, при необходимост да бъде обжалвано решението, с което се обявяват за неизискуеми задълженията по ДДС, които не са изцяло погасени, което води до втори съдебен контрол.
- 24 От тези констатации следва, че по подобие на процедурата за предпазен конкордат, разглеждана в решение от 7 април 2013 г., *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, т. 28), разглежданата в главното производство процедура за освобождаване от задължения е подчинена на строги условия за прилагане, които предлагат гаранции по отношение по-специално на събирането на вземанията по ДДС и с оглед на тези условия не представлява общ и недиференциран отказ от събирането на ДДС и не противоречи на задължението на държавите членки да гарантират

събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС, както и ефективното събиране на собствените ресурси на Съюза (вж. решение от 7 април 2016 г., *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, т. 28).

- 25 Що се отнася до правилата в областта на държавните помощи, следва да се припомни, че квалификацията на национална мярка като „държавна помощ“ съгласно постоянната съдебна практика изисква да са изпълнени изцяло следните условия. Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя бенефициент. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (решения от 21 декември 2016 г., *Комисия/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 40 и от 21 декември 2016 г., *Комисия/World Duty Free Group SA и др.*, C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53 и цитираната съдебна практика).
- 26 Що се отнася до условието за селективност на предимството, което е един от елементите, формиращи понятието „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, от също така установената практика на Съда следва, че преценката на това условие изисква да се установи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните от този правен режим цели се оказват в сходно фактическо и правно положение и по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (решение от 21 декември 2016 г., *Комисия/World Duty Free Group SA и др.*, C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54 и цитираната съдебна практика).
- 27 Впрочем необходимо е да се припомни, че фактът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на тези условия, могат да се възползват от мярката, не може сам по себе си да ѝ придаде селективен характер (вж. в този смисъл решения от 29 март 2012 г., *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42 и от 21 декември 2016 г., *Комисия/World Duty Free Group SA и др.*, C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 59).
- 28 В случая е достатъчно да се констатира, че в системата на разпоредбите на Закона за несъстоятелността, уреждащи процедурата за освобождаване от задължения, лицата, които не са допуснати до тази процедура било защото не попадат в приложното ѝ поле, било защото не отговарят на условията по член 142 от посочения закон, не се намират в сходно правно или фактическо положение като лицата, които са допуснати до това предимство с оглед на целите, преследвани с тези разпоредби, които, както следва от точки 10 и 12, както и точки 21 и 22 от настоящото решение, се изразяват в това да се позволи на обявено в несъстоятелност физическо лице, добросъвестен длъжник, да възобнови предприемаческата си дейност, като бъде освободено от задължения, които не са напълно погасени след приключване на образуваното срещу него производство по несъстоятелност.
- 29 От това следва, без да е необходимо да бъдат разглеждани другите условия, припомнени в точка 25 от настоящото решение, че освобождаване от задължения като предвиденото в Закона за несъстоятелността не може да се квалифицира като държавна помощ.
- 30 С оглед на всички изложени съображения, на поставения въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза, и по-специално член 4, параграф 3 ДЕС и членове 2 и 22 от Шеста директива, както и правилата в областта на държавните помощи, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска задълженията по ДДС да бъдат обявени за неизискуеми чрез прилагане на разглежданата в главното производство национална правна уредба, която предвижда процедура за освобождаване от задължения, чрез която съдът при определени условия може да обяви за неизискуеми задълженията на физическо лице, които не са погасени след приключване на производството по несъстоятелност, образувано срещу това лице.

По съдебните разноси

- 31 С оглед на обстоятелството, че за страните в главните производства настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разноските, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Правото на Съюза, и по-специално член 4, параграф 3 ДЕС и членове 2 и 22 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно сближаване на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, както и правилата в областта на държавните помощи, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска задълженията за данъка върху добавената стойност да бъдат обявени за неизискуеми чрез прилагане на разглежданата в главното производство национална правна уредба, която предвижда процедура за освобождаване от задължения, чрез която съдът при определени условия може да обяви за неизискуеми задълженията на физическо лице, които не са погасени след приключване на производството по несъстоятелност, образувано срещу това лице.

Подписи