



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

23 ноември 2017 година \*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Данъчна основа — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 11, В, параграф 1, втора алинея — Ограничаване на правото на намаляване на данъчната основа в случай на неплащане от съдоговорителя — Свобода на преценка на държавите членки при транспониране — Пропорционалност на периода на предварително финансиране от страна на оператора“

По дело C-246/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Данъчна комисия на провинция Сиракуза, Италия) с акт от 7 март 2016 г., постъпил в Съда на 28 април 2016 г., в рамките на производство по дело

**Enzo Di Maura**

срещу

**Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale di Siracusa,**

СЪДЪТ (първи състав)

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, J.-C. Bonichot (докладчик), Ал. Арабаджиев, S. Rodin и E. Regan, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. 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 G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- за правителството на Обединеното кралство, от J. Kraehling и G. Brown, в качеството на представители, подпомагани от E. Mitrophanous, barrister,
- за Европейската комисия, от F. Tomat и M. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 юни 2017 г.,

\* Език на производството: италиански.

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуване на член 11, В, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), както и на принципите на пропорционалност, ефективност на правото на Съюза и неутралитет на данъка върху добавената стойност (ДДС).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор на г-н Enzo Di Maura с Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale di Siracusa (данъчна администрация, дирекция на провинция Сиракуза, Италия) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод ревизионен акт за данъчната 2004 г. във връзка с намаляване на данъчната основа по ДДС.

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

- 3 Член 11, В, параграф 1 от Шеста директива, който урежда намаляването на данъчната основа, гласи:

„При анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или при намаляване на цената след извършване на доставката, данъчната основа се намалява съответно при условия, определени от държавите членки.

При пълно или частично неплащане обаче държавите членки могат да дерогират от тази разпоредба“ [неофициален превод].

### *Италианското право*

- 4 Член 26, озаглавен „Промяна на данъчната основа или на данъка“, от Decreto del presidente della Repubblica n. 633 — Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Декрет № 633 на президента на Републиката за въвеждането и режима на данъка върху добавената стойност) от 26 октомври 1972 г. (GURI бр. 292 от 11 ноември 1972 г.) в редакцията, приложима към момента на настъпване на фактите по делото (наричан по-нататък „президентският декрет“), предвижда в параграф 2:

„Ако сделка, за която е издадена фактура, след регистрацията съгласно членове 23 и 24, не се осъществи изцяло или частично, или ако данъчната основа на сделката бъде намалена вследствие на обявяването ѝ за нищожна или на унищожаването ѝ, вследствие на отмяна, разваляне, прекратяване и пр., или вследствие на пълно или частично неплащане поради производства по несъстоятелност или изпълнителни производства, които са били неуспешни, или вследствие на прилагането на предвидени в договор намаления или отстъпки, продавачът на стоката или доставчикът на услугата има право да приспадне съгласно член 19 данъка, съответстващ на разликата, като я регистрира съгласно член 25. Приобретателят или получателят, който вече е регистрирал сделката съгласно последния член, в такъв случай трябва да регистрира разликата в съответствие с член 23 или член 24, без да се засяга правото му на възстановяване на сумата, заплатена на продавача или доставчика като начислен от последния данък“.

- 5 Запитващата юрисдикция посочва, че тази разпоредба е предмет на константно тълкуване от италианската администрация и юрисдикции в смисъл, че за да се намали данъчната основа в случай на неплащане, данъчнозадълженото лице трябва да представи доказателства за неуспеха на производството по несъстоятелност, което е възможно едва след изтичане на определения срок за представяне на възражения срещу евентуалния оздравителен план или, в противен случай, при липсата на такъв план, когато е изтекъл срокът за обжалване на акта за приключване на производството по несъстоятелност.

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

- 6 Тъй като срещу един от клиентите му е открито производство по несъстоятелност и същият клиент не е заплатил фактура на стойност 35 000 EUR, г-н Di Maura намалява съответно данъчната основа по ДДС, като е счел, че може да направи това съгласно цитираните по-горе разпоредби от президентския декрет.
- 7 Данъчната администрация не одобрява тази корекция, тъй като тя можела да се направи едва след безуспешното провеждане на производство по несъстоятелност или на производство за принудително изпълнение на индивидуално задължение, тоест след сигурно установяване, че вземането няма да бъде изпълнено, а не просто вследствие на решение за откриване на производство по несъстоятелност като това срещу длъжника на г-н Di Maura.
- 8 Последният отнася въпроса до Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Данъчна комисия на провинция Сиракуза, Италия) и твърди, че намаляването на данъчната основа поради липса на плащане на насрещната престация трябва да може да се извърши в момента на откриване на производството по несъстоятелност срещу длъжника.
- 9 Посочената юрисдикция се съмнява в съответствието на цитираната разпоредба от президентския декрет с принципите на пропорционалност, ефективност на правото на Съюза и неутралитет на ДДС, по-специално с оглед на средната продължителност на производствата по несъстоятелност в Италия, за която посочва, че нерядко надвишава 10 години. Счита също, че ограничаването на правото на намаляване на данъчната основа, въведено от италианската правна уредба, е прекомерно, тъй като Шеста директива обуславя този вид ограничение от липсата на плащане, а не от неуспеха на производства по несъстоятелност или изпълнителни производства.
- 10 При тези обстоятелства Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Данъчна комисия на провинция Сиракуза) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Като се имат предвид член 11, В, параграф 1 и член 20, параграф 1, буква б), второ предложение от [Шеста директива], отнасящи се до намаляването на данъчната основа и до коригирането на начисления ДДС по облагаеми сделки в случай на пълно или частично неплащане на насрещната престация, договорена между страните, в съответствие ли е с принципите на пропорционалност и ефективност, закрепени в ДФЕС, и с принципа на неутралитет, от който се ръководи прилагането на ДДС, налагането на ограничения, които правят невъзможно или прекалено трудно — включително от гледна точка на времето поради невъзможност да се предвиди продължителността на производството по несъстоятелност — за данъчнозадълженото лице да възстанови данъка върху изцяло или частично неизплатена насрещна престация?
- 2) При положителен отговор на първия въпрос, съвместима ли е с посочените по-горе принципи разпоредба — каквато се съдържа в член 26, параграф 2 от [президентския декрет,] която обуславя правото на възстановяване на данъка от доказването на

предшестващото безуспешно водене на производства по несъстоятелност, при това съгласно съдебната практика и практиката на данъчните власти на държава — членка на Съюза, единствено след безуспешно окончателно разпределяне на активите или, ако няма такова, след като решението за приключване на производството по несъстоятелност е станало окончателно, дори когато в разумна степен се предполага, че последните действия са икономически неизгодни поради размера на предявените вземания, поради перспективите за тяхното събиране и поради разноските в производствата по несъстоятелност, и като се има предвид, че при всички случаи посочените предпоставки могат да настъпят години след датата на откриване на производството по несъстоятелност?“.

### По преюдициалните въпроси

- 11 С тези въпроси, които следва да се разгледат едновременно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че при пълно или частично неплащане за намаляването на данъчната основа по ДДС държава членка може да изисква неуспех на производствата по несъстоятелност, когато те могат да продължат над 10 години.
- 12 Най-напред следва да се напомни, че с оглед на хармонизирането на данъчната основа, член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива предвижда, че на територията на страната тя по принцип се състои от всичко, което представлява възнаграждение, получено от или дължимо на доставчика от страна на купувача, получателя или трета страна.
- 13 Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Шеста директива, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (решение 3 юли 1997 г., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, т. 15).
- 14 В съответствие с този принцип член 11, В, параграф 1, първа алинея от Шеста директива, в който се посочват случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или намаляване на цената след извършване на доставката, задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило част от или цялата насрещната престация (вж. в този смисъл решение 3 юли 1997 г., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, т. 16).
- 15 Член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива позволява на държавите членки да дерогират посоченото в предходната точка правило в случай на пълно или частично неплащане.
- 16 Действително, ако пълното или частично неплащане на покупната цена настъпи, без договорът да е развален или нищожен, купувачът продължава да дължи уговорената цена, а продавачът, макар вече да не е собственик на стоката, по принцип продължава да има право на вземане, чиято защита може да търси по съдебен ред. Доколкото обаче не може да се изключи хипотезата, че такова вземане в крайна сметка може да стане окончателно несъбираемо, законодателят на Съюза е предвидил възможността за всяка държава членка да определи дали положение на неплащане на покупната цена, което само по себе си и за разлика от нищожността или развалянето на договора не възстановява първоначалното положение за страните, предоставя право на съответно намаляване на данъчна основа съгласно определените от държавата членка условия, или при това положение не се допуска намаляване (решение от 15 май 2014 г., *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, т. 25).

- 17 Както обаче Съдът вече е постановил, тази възможност за дерогиране, която е строго ограничена до случая на пълно или частично неплащане, се основава на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно (решение от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, т. 18).
- 18 От това следва, че упражняването на тази възможност за дерогация трябва да бъде обосновано, за да не се смущава постигането на преследваната от Шеста директива цел за данъчна хармонизация с предприятиите от държавите членки мерки за прилагане на дерогацията (решение от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, т. 18).
- 19 Действително, по аналогия с точка 23 от решение от 15 май 2014 г., *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328) следва, че ако съответната държава членка е решила да приложи предвидената в член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива дерогация, данъчнозадължените лица не може да се позовават на член 11, В, параграф 1, първа алинея от Шеста директива относно правото за намаляване на данъчната им основа за ДДС в случай на неплащане на цената.
- 20 При все това, противно на твърденията на италианското правителство и на правителството на Обединеното кралство, тези съображения, както отбелязва генералният адвокат в точки 32—44 от своето заключение, не биха могли да се разглеждат в смисъл, че поставят под съмнение съдебната практика, цитирана в точки 17 и 18 от настоящото решение, така че за държавите членки би било възможно чисто и просто да изключат намаляването на данъчната основа по ДДС.
- 21 В тази връзка от постоянната практика на Съда следва, че изключенията трябва да се тълкуват ограничително (вж. в този смисъл решения от 20 юни 2002 г., *Комисия/Германия*, C-287/00, EU:C:2002:388, т. 47, от 14 юни 2007 г., *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, т. 16, и от 21 март 2013 г., *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, т. 23). От самия текст на член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива следва, че макар държавите членки да имат възможност да дерогират предвидената в първа алинея корекция на данъчната основа, законодателят на Съюза не им предоставя възможност чисто и просто да я изключат.
- 22 Този извод се потвърждава от телеологичното тълкуване на член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива. Макар възможността държавите членки да се борят с несигурността относно окончателния характер на неплащането на дадена фактура, припомнена в точка 16 от настоящото решение, действително да има определено значение, подобна възможност за дерогиране не би могла да се разпростре отвъд тази несигурност, включително по въпроса дали е възможно данъчната основа да не се намалява при неплащане.
- 23 Освен това допускането на възможността държавите членки да изключат всякакво намаляване на данъчната основа по ДДС би било в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС, от който по-специално произтича, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, трябва изцяло да бъде освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с ДДС икономическа дейност (вж. в този смисъл решения от 13 март 2008 г., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25, и от 13 март 2014 г., *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41).
- 24 Поради това, за да се отговори на преюдициалните въпроси, следва да се провери до каква степен механизмът за намаляване на данъчната основа като разглеждания в главното производство е обоснован.

- 25 В тази връзка, в съответствие с принципа на пропорционалност, част от общите принципи на правото на Съюза, способите, използвани за транспониране на Шеста директива, трябва да са в състояние да реализират преследваните с този акт цели и да не надхвърлят необходимото за постигането им (вж. по аналогия решение от 26 април 2012 г., Комисия/Нидерландия, C-508/10, EU:C:2012:243, т. 75).
- 26 Както бе посочено в точка 22 от настоящото решение, целта на дерогацията на правото на предвиденото в член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива намаляване на данъчната основа е да се отчете несигурността относно окончателния характер на неплащането на дадена фактура.
- 27 Тази несигурност очевидно се отчита при лишаване на данъчнозадълженото лице от правото му да намалява данъчната основа, докато вземането не стане окончателно несъбираемо, както по същество предвижда разглежданото в главното производство национално законодателство. Налага се обаче констатацията, че същата цел би могла да се преследва и с предоставяне на възможност за такова намаляване, когато данъчнозадълженото лице докаже, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, като при евентуално извършване на плащането все пак данъчната основа би могла да се увеличи. При това положение националните власти би следвало при спазване на принципа на пропорционалност и под контрола на съда да определят доказателствата относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането, които данъчнозадълженото лице следва да представи в зависимост от особеностите на приложимия национален закон. Посоченият ред би бил също толкова ефикасен за постигане на преследваната цел, но би бил не толкова обременителен за данъчнозадълженото лице, което обезпечава предварителното финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата, както бе припомнено в точка 23 от настоящото решение.
- 28 Направената в предходната точка констатация важи в още по-голяма степен при действието на национално законодателство като разглежданото в главното производство, в резултат от чието прилагане на практика сигурността относно окончателно несъбираемия характер на вземането се постига едва след десетина години. При всички положения в случай на неплащане на дадена фактура за предприятията, подчинени на това законодателство, този срок може да доведе до по-неблагоприятно положение от гледна точка на ликвидността в сравнение с това на конкурентите им от други държави членки, с което очевидно би могло да се смути постигането на преследваната с Шеста директива цел за данъчна хармонизация.
- 29 Поради това на преюдициалните въпроси следва да се отговори, че член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че за намаляването на данъчната основа по ДДС държава членка не може да изисква неуспех на производствата по несъстоятелност, когато те могат да продължат над 10 години.

### **По съдебните разноски**

- 30 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:

**Член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна**

**данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че за намаляването на данъчната основа по данъка върху добавената стойност държава членка не може да изисква неуспех на производствата по несъстоятелност, когато те могат да продължат над 10 години.**

Подписи