



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

11 ноември 2021 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 90 — Намаляване на данъчната основа по ДДС — Пълно или частично неплащане на цената поради несъстоятелност на длъжника — Условия, предвидени в национална правна уредба, за коригиране на ДДС по извършена доставка — Условие частично или изцяло неплатеното вземане да не е възникнало в шестмесечния период, предхождащ обявяването на дружеството длъжник в несъстоятелност — Несъответствие“

По дело C-398/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно, Чешка република) с акт от 29 юли 2020 г., постъпил в Съда на 20 август 2020 г., в рамките на производство по дело

ELVOSPOL s.r.o.

срещу

Odvolací finanční ředitelství,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, заместник-председател на Съда, изпълняващ функциите на председател на шести състав, J.-C. Vonichot (докладчик) и M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за ELVOSPOL, s.r.o., от T Klima,
- за Odvolací finanční ředitelství, от T. Rozehnal,

* Език на производството: чешки.

- за чешкото правителство, от M. Smolek, O. Serdula и J. Vláčil, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от S. Jiménez García, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от P. Carlin и M. Salyková, 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 член 90 от 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“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между ELVOSPOL s.r.o. Наричано по-нататък „ELVOSPOL“), дружество по чешкото право, и Odvolací finanční ředitelství (данъчна дирекция „Обжалване“, Чешка република) по повод на отказа на последната да допусне коригирането на размера на данъка върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 63 от Директивата за ДДС предвижда:
„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.
- 4 Член 73 от тази директива гласи:
„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.
- 5 Съгласно член 90 от посочената директива:
„1. В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.
2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

6 Член 273 от Директивата за ДДС предвижда:

„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“.

Чешкото право

7 Член 44 от Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Закон № 235/2004 за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда в параграф 1:

„Данъчнозадълженото лице, за което е възникнало задължение за начисляване на данък във връзка с облагаема доставка, извършена в полза на друго данъчнозадължено лице, и чието вземане, възникнало най-късно 6 месеца преди датата на съдебното решение за обявяване на длъжника в несъстоятелност във връзка с тази услуга, до момента не е погасено (наричан по-нататък „кредиторът“), има право да извърши корекция на размера на дължимия данък с размера на съответното вземане, в случай че:

- а) срещу данъчнозадълженото лице, спрямо което кредиторът има това вземане (наричано по-нататък „длъжникът“), е открито производство по несъстоятелност и съдът по несъстоятелността е постановил осребряване на имуществото на длъжника,
- б) кредиторът е предявил въпросното вземане най-късно в срока, определен с решението на съда по несъстоятелността, това вземане е установено и е не е взето предвид в производството по несъстоятелност,
- в) към момента на възникване на вземането кредиторът и длъжникът не са и не са били
 1. лица, чийто капитал е свързан [...],
 2. близки лица или
 3. акционери в същото дружество, ако става въпрос за данъчнозадължени лица,
- г) кредиторът е изпратил на длъжника данъчния документ, предвиден в член 46, параграф 1“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

8 На 29 ноември 2013 г. ELVOSPOL извършва доставка на стоки в полза на MPS Mont a.s. (наричано по-нататък „Mont“). На 19 май 2014 г. чешки съд обявява последното в несъстоятелност и определя условията за осребряване на имуществото му.

- 9 При това положение в данъчната си декларация за ДДС за май 2015 г., а впоследствие и в допълнителна данъчна декларация жалбоподателят в главното производство коригира данъчната си основа на основание член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, като посочва, че Mont не е извършило плащане по фактурата за извършената доставка.
- 10 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Окръжна данъчна служба Южна Моравия, Чешка република, наричана по-нататък „данъчният орган“) обаче приема, че направеното от жалбоподателя в главното производство тълкуване на член 44, параграф 1 от Закона за ДДС е неправилно и че той няма право да коригира данъчната си основа. При тези обстоятелства на 22 февруари 2016 г. данъчната администрация приема решение, с което определя размера на ДДС, без да вземе предвид искането за корекция.
- 11 Жалбоподателят в главното производство обжалва това решение пред данъчна дирекция „Обжалване“. С решение от 2 май 2018 г. тази дирекция отхвърля жалбата, като приема, че жалбоподателят в главното производство не може да коригира данъчната си основа на основание член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, тъй като неплатеното вземане е възникнало в шестмесечния период, предхождащ обявяването на Mont в несъстоятелност.
- 12 Всъщност според данъчна дирекция „Обжалване“, за да може да се коригира размерът на ДДС, член 44, параграф 1 от Закона за ДДС предвижда няколко условия, едно от които е неплатеното вземане да не е възникнало през шестмесечния период, предхождащ съдебното решение, с което съответното дружество длъжник е обявено в несъстоятелност. Разглежданото в главното производство неплатено вземане обаче било възникнало на 29 ноември 2013 г., т.е. в рамките на шестмесечния период, предхождащ съдебното решение от 19 май 2014 г., с което Mont е обявено в несъстоятелност.
- 13 Жалбоподателят обжалва решението на данъчна дирекция „Обжалване“ пред запитващата юрисдикция Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно, Чешка република).
- 14 Тя иска да се установи дали национална разпоредба като член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, която поставя коригирането на размера на ДДС в зависимост от условието неплатеното вземане да не е възникнало през шестмесечния период, предхождащ обявяването на дружеството длъжник в несъстоятелност, противоречи на член 90 от Директивата за ДДС.
- 15 В това отношение, като се позовава на практиката на Съда по член 90 от Директивата за ДДС, запитващата юрисдикция припомня, че принципът на неутралност предполага по-специално 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 икономическа дейност, която на свой ред се облага с ДДС и че макар държавите членки да могат да се отклонят от възможността за коригиране на данъчната основа, те не могат да изключат напълно възможността за такова коригиране, иначе биха нарушили принципа на неутралност.
- 16 С оглед на тази практика на Съда запитващата юрисдикция счита, че национална разпоредба като член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, която поставя коригирането на размера на ДДС в зависимост от условието неплатеното вземане да не е възникнало в шестмесечния период, предхождащ обявяването на съответното дружество длъжник в несъстоятелност, би могла да противоречи на принципа на неутралност на ДДС.

- 17 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения и по въпроса дали такава национална разпоредба може да попада в обхвата на изключението, предвидено в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС. В това отношение тя припомня, че съгласно практиката на Съда тази разпоредба се основава на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неизпълнението на насрещната престация за плащане трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно. Ето защо прилагането на такава възможност за дерогиране трябва да бъде обосновано с несигурността относно изпълнението на насрещната престация за плащане и да бъде пропорционално на тази цел.
- 18 От друга страна, запитващата юрисдикция иска да се установи дали национална разпоредба като член 44, параграф 1 от Закона за ДДС може да се обоснове с член 273 от Директивата за ДДС, който позволява на държавите членки да предвидят задълженията, които считат за необходими, за да се осигури правилното събиране на ДДС и да се предотвратят данъчните измами. Запитващата юрисдикция припомня, че съгласно практиката на Съда мерките, основани на последната разпоредба, трябва да бъдат ограничени до строго необходимото и да не бъдат използвани така, че да поставят под въпрос принципа на неутралност на ДДС.
- 19 Освен това запитващата юрисдикция уточнява, че съгласно определение на Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) от 16 юли 2019 г. член 44, параграф 1 от Закона за ДДС се основава на икономическата хипотеза, че колкото повече периодът на договаряне и на сключване на сделка между продавач или доставчик и неговия търговски партньор е близък до момента на обявяването на последния в несъстоятелност, толкова по-вероятно е този продавач или доставчик да разпознае на пазара признаците на тази несъстоятелност. Всъщност съгласно това определение продавачът или доставчикът, който има търговски отношения с лице, на което предстои да бъде обявено несъстоятелност в шестмесечния период, предхождащ обявяването в несъстоятелност, не може да не е запознат, според общите икономически познания, с неминуемата несъстоятелност, така че не е обосновано да му се предостави възможност да коригира размера на ДДС.
- 20 Като подчертава обаче, че тази обосновка, която е в основата на приемането на член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, не почива на идеята, че неизпълнението на насрещната престация за плащане трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно, запитващата юрисдикция счита, че посочената обосновка няма за цел да се предотвратят данъчните измами. Всъщност според запитващата юрисдикция сключването на облагаеми с ДДС сделки с икономически оператор, който може да прояви признаци на предстояща несъстоятелност, не означава само по себе си, че такива сделки са a priori непочтени или провеждани с цел получаване на необосновано данъчно предимство.
- 21 Така според запитващата юрисдикция национална разпоредба като член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, която поставя коригирането на размера на ДДС в зависимост от условието неплатеното вземане да не е възникнало в шестмесечния период, предхождащ обявяването на дружеството длъжник в несъстоятелност, не може да се обоснове нито с член 90, параграф 2, нито с член 273 от Директивата за ДДС.

- 22 При тези обстоятелства *Krajský soud v Brně* (Окръжен съд Бърно) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„В противоречие ли е с целта на член 90, параграфи 1 и 2 от [Директивата за ДДС] национална правна уредба, която въвежда условие, правещо невъзможно за данъчнозадължено лице по [ДДС], за което е възникнало задължение за начисляване на данък във връзка с направена на друго данъчно задължено лице облагаема доставка, да извърши корекция в размера на дължимия данък с размера на вземането си, възникнало в рамките на шест месеца преди съдебното решение за обявяване в несъстоятелност на другото данъчнозадължено лице, ако то е платило само част или изобщо не е платило доставката?“.

По преюдициалния въпрос

- 23 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 90 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, която поставя коригирането на размера на ДДС в зависимост от условието частично или изцяло неплатеното вземане да не е възникнало в шестмесечния период, предхождащ обявяването на дружеството длъжник в несъстоятелност.
- 24 В това отношение следва да се припомни, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда, че в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.
- 25 Съгласно практиката на Съда тази разпоредба задължава държавите членки да намалят данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Посочената разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, 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 от 15 октомври 2020 г., Е. (ДДС — Намаляване на данъчната основа), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 26 От своя страна член 90, параграф 2 от тази директива предвижда, че в случаите на пълно или частично неплащане на насрещната престация държавите членки могат да дерогират задължението за намаляване на данъчната основа по член 90, параграф 1 от тази директива.
- 27 Съдът е уточнил, че тази възможност за дерогация, която е строго ограничена до случаите 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 11 юни 2020 г., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 28 От това следва, че упражняването на тази възможност за дерогация трябва да бъде обосновано, за да не се смущава постигането на преследваната с Директивата за ДДС цел за данъчна хармонизация с предприетите от държавите членки мерки за прилагане на

дерогацията и че тя не би могла да им позволи чисто и просто да изключат намаляването на данъчната основа на ДДС в случай на неплащане (решение от 15 октомври 2020 г., Е. (ДДС — Намаляване на данъчната основа), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 29 и цитираната съдебна практика).

- 29 В това отношение Съдът е приел, че посочената възможност за дерогиране цели единствено да позволи на държавите членки да се борят с несигурността, свързана със събирането на дължимите суми (решение от 11 юни 2020 г., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 30 Съгласно принципа на данъчна неутралност тази несигурност може да бъде взета предвид, като данъчнозадълженото лице бъде лишено до момента, в който вземането не стане несъбираемо, от правото си да намалява данъчната основа. Несигурността обаче може също да се вземе предвид с предоставяне на възможност за намаляване, когато данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, без да се засяга възможността, ако евентуално все пак се извърши плащане, данъчната основа да се увеличи (вж. решение от 3 юли 2019 г., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, т. 62 и цитираната съдебна практика).
- 31 За разлика от това допускането на възможността държавите членки да изключат всякакво намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на окончателно неплащане би било в противоречие с принципа на неутралност 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 (решение от 11 юни 2020 г., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 32 Съдът е постановил в това отношение, че положение, което се характеризира с окончателното намаляване на задълженията на длъжника към неговите взискатели, не може да се квалифицира като „неплащане“ по смисъла на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС. Следователно в такъв случай държава членка трябва да позволи намаляването на данъчната основа за ДДС, ако данъчнозадълженото лице може да докаже, че вземането, което има към длъжника си, има характер на окончателно несъбираемо (решение от 11 юни 2020 г., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 33 В случая поставеният въпрос се отнася до неплатени вземания, възникнали в шестмесечния период, предхождащ обявяването на съответното дружество длъжник в несъстоятелност, за които не е установено, че трябва да бъдат квалифицирани като „окончателно несъбираеми“ по смисъла на съдебната практика, цитирана в точки 30 и 32 от настоящото решение.
- 34 Всъщност от акта за преюдициално запитване е видно, че такава квалификация зависи от начина, по който тези вземания се третират в рамките на производството по несъстоятелност. Следователно съществува несигурност, свързана със събирането на вземания, възникнали в шестмесечния период, предхождащ обявяването на съответното дружество длъжник в несъстоятелност, която несигурност се основава на начина, по който на тези вземания се третират в рамките на посоченото производство по несъстоятелност.

- 35 Въпреки това, при липсата на каквото и да било обективно обстоятелство относно контекста, в който се вписват вземанията, общото условие, че за да се стигне до коригиране на данъчната основа на ДДС, неплатените вземания не трябва да са възникнали в шестмесечния период, предхождащ обявяването на дружеството длъжник в несъстоятелност, не може да се счита за насочено към борбата с несигурността, свързана със събирането на тези вземания.
- 36 Всъщност това условие няма връзка с начина, по който разглежданите вземания действително се третират в рамките на производството по несъстоятелност, тъй като то не отчита факта, че някои вземания могат евентуално да бъдат събрани вследствие на това производство.
- 37 Напротив, това условие води чисто и просто до изключване на всякаква възможност за намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на неплатени вземания, възникнали в шестмесечния период, предхождащ обявяването на съответното дружество длъжник в несъстоятелност, дори когато тези вземания станат окончателно несъбираеми вследствие на производството по несъстоятелност, тъй като подобно автоматично действие на отказ да се допусне упражняване на правото на намаляване е в нарушение на принципа на неутралност на ДДС, доколкото облагаемата основа няма да се състои от насрещната престация, действително получена от данъчнозадълженото лице кредитор, който при това положение ще трябва да понесе данъчната тежест вместо потребителя.
- 38 Предвид всички тези съображения не може да се счита, че с национална разпоредба като разглежданата в главното производство се прилага изключението, предвидено в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС.
- 39 Освен това не може да се приеме доводът на чешкото правителство, че целта на такава разпоредба е да се приложи член 273 от Директивата за ДДС.
- 40 В това отношение следва да се припомни, че дори на основание член 273 от Директивата за ДДС държавите членки да могат да приемат мерки, водещи до ограничаване на правото на намаляване на данъчната основа, предвидено в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, тези мерки трябва да са насочени към осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на данъчните измами.
- 41 Освен това съгласно практиката на Съда такива мерки могат по принцип да се отклоняват от правилата относно данъчната основа само в строго определените граници, необходими за постигането на тази специфична цел. Всъщност те трябва да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Директивата за ДДС и поради това не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС (решение от 6 декември 2018 г., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 42 При все това не може да се счита, че изключването на всякаква възможност за коригиране на данъчната основа, съответстващо на вземане, възникнало в шестмесечния период, предхождащ обявяването на съответното дружество длъжник в несъстоятелност, позволява да се избегнат данъчните измами, нито че то е пропорционално на такава цел.

- 43 Всъщност, от една страна, както подчертава запитващата юрисдикция, фактът, че неплатено вземане е възникнало в шестмесечния период, предхождащ обявяването на дружеството длъжник в несъстоятелност, не може да представлява основание, при липсата на допълнително обстоятелство, да се предполага надлежно, че кредиторът и длъжникът са действали с цел извършване на данъчна измама или избягване на данъци.
- 44 От друга страна, изключването на всякаква възможност за намаляване на данъчната основа в подобна хипотеза и евентуалното възлагане на такъв кредитор на тежестта за сума по ДДС, която той не е получавал в рамките на своята икономическа дейност, излиза извън строго определените граници, необходими за постигане на целите, посочени в член 273 от Директивата за ДДС (решение от 15 октомври 2020 г., Е. (ДДС — Намаляване на данъчната основа), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 45 и цитираната съдебна практика).
- 45 Освен това не може да се поддържа, че целта на национална разпоредба като разглежданата в главното производство е да се осигури правилното събиране на ДДС.
- 46 Напротив, прилагането на тази разпоредба води до систематичен отказ да се допуска упражняване на правото на намаляване на данъчната основа в случай на неплатени вземания, възникнали в шестмесечния период, предхождащ обявяването на съответното дружество длъжник в несъстоятелност, при положение че е възможно някои от тези вземания да станат окончателно несъбираеми вследствие на производството по несъстоятелност, което води до поставяне под въпрос на неутралността на ДДС.
- 47 Ето защо на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че член 90 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, която поставя коригирането на размера на ДДС в зависимост от условието частично или изцяло неплатеното вземане да не е възникнало в шестмесечния период, предхождащ обявяването на дружеството длъжник в несъстоятелност, при положение че това условие не позволява да се изключи възможността посоченото вземане да стане в крайна сметка окончателно несъбираемо.

По съдебните разноски

- 48 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 (шести състав) реши:

Член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, която поставя коригирането на размера на данъка върху добавената стойност в зависимост от условието частично или изцяло неплатеното вземане да не е възникнало в шестмесечния период, предхождащ обявяването на дружеството длъжник в несъстоятелност, при положение че това условие не позволява да се изключи възможността посоченото вземане да стане в крайна сметка окончателно несъбираемо.

Подписи