



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

J. КОКОТТ

представено на 5 май 2022 година<sup>1</sup>

**Дело C-227/21**

**UAB „НА.ЕН.“**

**срещу**

**Valstybinė mokesčių inspekcija**

(Преюдициално запитване, отправено от Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [Висш административен съд, Литва])

„Преюдициално запитване — Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Право на приспадане на ДДС — Обхват на т.нар. съдебна практика относно данъчни измами — Наличие на злоупотреба с право — Отказ да се предостави право на приспадане на ДДС на основание, че получателят на доставката е знаел или е трябвало да знае, че поради финансовото си положение доставчикът няма да е в състояние да внесе възникналия ДДС в държавния бюджет — Облагане с ДДС при прихващане на цената срещу съществуващи задължения“

### I. Въведение

1. При тези преюдициални производства човек може да си спомни за един откъс от „Чиракът магьосник“ на Йохан Волфганг фон Гьоте: „Майсторе, беда! Тая напаст жива как да победя!“ Всъщност това преюдициално запитване за пореден път показва неяснотите и проблемите, които възникват, когато правото в областта на ДДС се разбира в по-малка степен класически, а в съдебната практика се използва и за борба с измами и злоупотреби.

2. Според тази линия в съдебната практика данъчната администрация, наред с друго, трябва да има право или дори да е длъжна да откаже право на приспадане на ДДС по отношение на задължено по ДДС лице, ако то е знаело или е трябвало да знае, че оборот, осъществен преди или след него по веригата от доставки, е свързан с измама с ДДС<sup>2</sup>. Още санкционирането на измама в рамките на данъчното право, извън всъщност предназначенията за тази цел наказателно право, повдига въпроси по отношение на (основните) права на данъчнозадължените лица. Това важи в още по-голяма степен<sup>3</sup>, ако се приеме, че за това е достатъчно дори данъчнозадълженото лице да е знаело или да е

<sup>1</sup> Език на оригиналния текст: немски.

<sup>2</sup> Вж. в този аспект подробните доказателства в бележка под линия 15 и сл.

<sup>3</sup> Критично е заключението на генералния адвокат Cruz Villalón по дело R (C-285/09, EU:C:2010:381, т. 58 и сл. и т. 104 и сл.); също критично е например становището на председателя на единия от двата състава, разглеждащи дела за данък върху оборота към BFH [Bundesfinanzhof; Федерален финансов съд], *Wäger, C., Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung*. UR 2015, p. 81 sq.

трябвало да знае, че договорният партньор може да не плати дължимия от него ДДС. От една страна, самата възможност за неплащане на данък все още не представлява данъчна измама; от друга страна, това прави практически невъзможно осъществяването на сделки с дружества, които имат финансови затруднения (т.е. такива, които са в несъстоятелност или са близо до нея).

3. Дружество, което приема вещи от свой силно задължия към него длъжник, за да покрие част от дълга, винаги би могло да бъде упрекнуто, че е трябвало да знае, че длъжникът може евентуално да не плати (или да не може да плати) възникналия при продажбата на вещта ДДС. В Литва това, изглежда, се е превърнало в постоянна практика на данъчната администрация. Там покупката на стоки от дружество, което изпитва финансови затруднения, се определя като злоупотреба с права и на това основание се отказва приспадането на ДДС.

4. В това отношение Съдът в случая има възможност да посочи границите на своята „съдебна практика по делата за измама“.

## II. Правна уредба

### A. Правото на Съюза

5. Правната уредба на Съюза се съдържа в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)<sup>4</sup>.

6. Член 168, буква а) от Директивата за ДДС урежда материалния обхват на приспадането на ДДС:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“.

7. Член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС позволява на държавите членки да предвидят механизъм за обратно начисляване на данъчното задължение върху получателя на доставката:

„1. 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“.

<sup>4</sup> Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), в редакцията ѝ, приложима за спорната финансова година (2016).

8. От друга страна, член 273 от Директивата за ДДС предвижда за държавите членки възможности по-специално за борба с данъчните измами:

„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. [...]“.

### **Б. Литовското право**

9. Член 58, параграф 1, точка 1 от Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Закон на Република Литва относно данъка върху добавената стойност) (в редакцията му съгласно Закон № IX-751 от 5 март 2020 г.) гласи:

„Регистрираното по ДДС лице има право да приспадне ДДС по получени доставки и/или внос, дължим за закупените и/или внесени стоки и/или услуги, ако тези стоки и/или услуги са предназначени да бъдат използвани за следните негови сделки: [...] доставката на стоки и/или услуги, която подлежи на облагане с ДДС [...]“.

10. Член 719, параграф 1 от Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Граждански процесуален кодекс на Република Литва) (изменен със Закон № XII-889 от 15 май 2014 г.) гласи:

„Ако търгът бъде обявен за нищожен поради липса на оферент [...], имуществото се прехвърля на лицето, което иска принудително изпълнение, на първоначалната продажна цена на имуществото, обявена на търга“.

### **III. Факти и преюдициално запитване**

11. С договор за кредит от 21 септември 2007 г. „Medicinos bankas“ UAB (наричана по-нататък „банката“) отпуска кредит на „Sostinės būstai“ UAB (наричан по-нататък „продавачът“) за извършване на предприемаческа дейност в областта на недвижимите имоти. За да обезпечи надлежното изпълнение на договора, последният учредява договорна ипотека върху поземлен имот в град Вилнюс (Литва), заедно със сграда в строеж, разположена върху същия имот.

12. С договор за прехвърляне на вземания от 27 ноември 2015 г. UAB „HA.EN“ (наричан по-нататък: „жалбоподателят“) придобива възмездно от банката всички финансови вземания, произтичащи от този договор за кредит, заедно с всички права, учредени за да се обезпечи изпълнението на задълженията, включително горепосочената договорна ипотека. Със сключването на този договор жалбоподателят потвърждава, *inter alia*, че е запознат с икономическото и финансовото положение, както и с правния статут на продавача, и че е наясно, че продавачът е неплатежоспособен и срещу него е започнало оздравително производство.

13. С определение на съдебен изпълнител от 23 май 2016 г. е обявен търг на част от недвижимото имущество на продавача, но нито един купувач не проявява интерес към това имущество. След неуспешния търг в хода на тръжната процедура жалбоподателят получава предложение да придобие въпросното имущество на продавача (наричано по-нататък „недвижимото имущество“), като по този начин се удовлетворява част от вземанията на жалбоподателя. На Съда не е известно дали това е направено за нетната сума (т.е. стойността без ДДС) или за брутната сума (т.е. стойността с ДДС). Жалбоподателят упражнява това право и придобива имуществото.

14. За тази цел на 21 юли 2016 г. е издаден документ за прехвърляне на имуществото на вискателя, с който съдебният изпълнител прехвърля на жалбоподателя недвижимото имущество на цена 5 468 000 EUR.

15. На 5 август 2016 г. продавачът издава фактура с ДДС, в която се посочва, че недвижимото имущество се прехвърля за сума в размер на 4 519 008,26 EUR и ДДС в размер на 948 991,74 EUR. Жалбоподателят вписва фактурата с ДДС в счетоводните си отчети и приспадна посочения в нея ДДС по получени доставки в справка-декларацията за ДДС за ноември 2016 г. Продавачът също вписва фактурата с ДДС в счетоводните си отчети и декларира ДДС по извършени доставки, посочен във фактурата с ДДС в справка-декларацията по ДДС за август 2016 г., но не внася този ДДС. На 1 октомври 2016 г. срещу продавача е открито производство по несъстоятелност.

16. На 20 декември 2016 г. жалбоподателят подава искане до Valstybinė mokesčių inspekcija (Национален данъчен инспекторат, наричан по-нататък „данъчната администрация“) за възстановяване на надвнесения ДДС, произтичащ от декларирания и подлежащ на приспадане ДДС по получени доставки. След като извършва данъчна проверка на жалбоподателя, данъчната администрация установява, че тъй като жалбоподателят е извършил сделки за придобиването на недвижимото имущество и е знаел или е трябвало да знае, че продавачът няма да плати ДДС за такава сделка, той е действал недобросъвестно и е злоупотребил с права, поради което не е придобил право да приспадне ДДС. По тази причина с решение от 12 юли 2017 г. на жалбоподателя е отказано право да приспадне ДДС в размер на 948 980 EUR, начислени са му лихви в размер на 38 148,46 EUR поради просрочено плащане на ДДС и му е наложена глоба в размер на 284 694 EUR.

17. Жалбоподателят обжалва това решение на данъчната администрация по административен ред пред Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Комисия по данъчни спорове към правителството на Република Литва, наричана по-нататък „Комисията по данъчни спорове“), която с решение от 22 януари 2018 г. отменя решението на данъчната администрация, в частта относно начислените лихви за забава и наложената му глоба, но след като констатира, че жалбоподателят е злоупотребил с права, потвърждава решението на данъчната администрация в останалата част.

18. Жалбоподателят обжалва последната част от решението на Комисията по данъчни спорове пред Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд Вилнюс, Литва), който с решение от 14 ноември 2018 г. отхвърля жалбата като неоснователна.

19. Като уважава частично въззивната жалба на жалбоподателя, с определение от 13 май 2020 г. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва) постановява, че първоинстанционният съд *inter alia* трябва да прецени условията и уликите за наличието на злоупотреба с права в конкретния случай.

20. След ново разглеждане на данъчния спор, с решение от 3 септември 2020 г. Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд Вилнюс) отново установява наличието на злоупотреба с права от страна на жалбоподателя, поради което данъчната администрация основателно отказва да признае правото му на приспадне платения по получени доставки ДДС. Жалбоподателят отново сезира Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва). Този съд спира производството и на основание член 267 ДФЕС отправя до Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли Директива 2006/112 във връзка с принципа на данъчна неутралност да се тълкува в смисъл, че не допуска практика на националните органи, съгласно която на данъчнозадължено лице се отказва правото да приспадне платения по получени доставки ДДС, когато при придобиването на недвижими вещи това лице е знаело (или е трябвало да знае), че поради неплатежоспособността си доставчикът няма да внесе (или няма да може да внесе) ДДС по извършени доставки в държавния бюджет?“.

21. В производството пред Съда писмени становища представят жалбоподателят, Литва, Чешката република и Европейската комисия. В съответствие с член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не провежда устно заседание.

#### **IV. Правен анализ**

##### ***A. Преюдициален въпрос и ход на проверката***

22. Преюдициалният въпрос по същество се отнася до третирането на сделките на данъчнозадължено лице доставчик, което изпитва затруднения с плащанията. В конкретния случай въпросът възниква във връзка с отказ по отношение на получателя на доставката да приспадне ДДС (член 168 от Директивата за ДДС).

23. В рамките на правото в областта на ДДС третирането на сделки между дружества, някои от които има затруднения с плащането, изглежда, като цяло е проблематично за данъчните администрации. Тези трудности съществуват и по отношение на транзакциите спрямо *получател* на доставки, който има затруднения с плащането. Вече има няколко решения на Съда във връзка с такива положения. Първо ще бъдат разгледани те, за да се постигне последователно решение (вж. т. Б).

24. След това ще се провери дали възприетата от Съда „съдебна практика по делата за измама“, на която основно се позовава Чешката република, изобщо е приложима в настоящия случай (вж. т. В) или — както смята Литва — трябва да се приеме, че получателят на доставката е извършил злоупотреба (вж. т. Г). И накрая, възможно е приспадането на ДДС да бъде отказано на основание член 273 от Директивата за ДДС (вж. т. Д).

25. Друг е въпросът дали изобщо са изпълнени условията за приспадане на ДДС по член 168, буква а) от Директивата за ДДС, ако цялата стойност на получената доставка не е платена, а е използвана *изцяло за покриване на съществуващи задължения на доставчика към получателя на доставката*. Макар запитващата юрисдикция да не поставя изрично този въпрос, наличието на условията за приспадане на ДДС е необходимо условие, за да се мисли изобщо за отказ на приспадането. Ето защо отговорът на този логичен предварителен въпрос е от полза за решаването на спора в главното производство (вж. т. Е).

**Б. Влияние на затруднения с плащането, изпитвани от на данъчнозадължено лице, по отношение на приходите от ДДС**

26. В материално отношение целта на ДДС като общ данък върху потреблението не е да облага дружеството, извършващо доставката, а да се обложи платежоспособността на потребителя, която се проявява в изразходването на активи от негова страна за получаване на потребителско благо<sup>5</sup>. Това става особено ясно в разпоредбата на член 73 от Директивата за ДДС. Съгласно тази разпоредба данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, „получена или която следва да бъде получена“ от доставчика.

27. Следвайки тази логика, Съдът<sup>6</sup> многократно изрично е постановявал, че „размерът на данъчната основа на ДДС, подлежащ на събиране от данъчните органи, не може да е по-висок от размера на насрещната престация, която крайният потребител действително е платил и въз основа на която е изчислен понесеният в крайна сметка от него ДДС“.

28. В Директивата за ДДС се приема, че ако получателят на доставката не изпълни престацията си поради своята неплатежоспособност, съответните данъчни приходи от косвен данък върху потреблението, които иначе биха възникнали при предвиденото плащане, също се губят. Следователно по отношение на данъчните приходи данъчните органи поемат риска от несъстоятелност на частното лице, което са включили в събирането на данъка. Съдът вече изрично изясни това за случая на несъстоятелност на получателя на доставката<sup>7</sup>.

29. Въпросът, който трябва да се реши в случая, е дали това се променя, ако не получателят, а *доставчикът* изпадне в затруднения с плащането. В качеството си на данъкоплатец той също е само помощник на държавата при събирането на данъци. В резултат на това въпросът тук също така е кой е отговорен, държавата или данъчнозадълженият търговски партньор на дадено данъчнозадължено лице, за неизпълнение на данъчни задължения, породено от несъстоятелност. Тук обаче този въпрос не възниква на равнище на данъчното задължение, а на равнище на приспадането на ДДС съгласно член 168, което цели да се облекчат дружествата от тежестта на ДДС. Следователно, за да се отговори на въпроса, трябва допълнително да се вземе предвид принципът на неутралност на ДДС.

<sup>5</sup> Вж. например: решения от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, т. 62), от 11 октомври 2007 г., KÖGÁZ и др. (C-283/06 и C-312/06, EU:C:2007:598, т. 37 — „определяне на [...] размер[а на ДДС] пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя“), и от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, т. 20 и 23).

<sup>6</sup> Решения от 15 октомври 2020 г., Е. (ДДС — Намаляване на данъчната основа) (C-335/19, EU:C:2020:829, т. 21), от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19), в този смисъл също решения от 16 януари 2003 г., Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, т. 19), и от 15 октомври 2002 г., Комисия/Германия (C-427/98, EU:C:2002:581, т. 30), също и заключението на генералния адвокат Léger по дело MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, т. 69).

<sup>7</sup> Решение от 15 октомври 2020 г., Е. (ДДС — Намаляване на данъчната основа) (C-335/19, EU:C:2020:829, т. 53 във връзка с т. 48 и 50).

30. Принципът на данъчна неутралност представлява основен принцип<sup>8</sup> на ДДС. Той означава включително, че дружеството, което събира данъка в полза на държавата, трябва да бъде освободено изцяло от тежестта на ДДС<sup>9</sup>, при условие че самата му икономическа дейност служи на извършването на облагаеми доставки<sup>10</sup>.

31. Съгласно постоянната практика на Съда за правото на данъчнозадълженото лице да приспада ДДС е без значение дали длъжимият ДДС за предхождащи или последващи продажби на съответните стоки е бил действително внесен в държавната хазна<sup>11</sup>, ако получателят на стоката или услугата е бил обложен с този ДДС.

32. В резултат на това правото на получателя на стоката или услугата да приспада ДДС по принцип се запазва, дори ако доставчикът не използва получената сума за плащане на своето задължение за ДДС и поради липса на активи данъчните органи не могат успешно да наложат това данъчно задължение.

### ***В. Практика на Съда относно борбата с данъчни измами***

33. Възможно е евентуално да се стигне до различен резултат, ако се вземе предвид — както поддържа Чешката република — практиката на Съда относно борбата с измамите в областта на ДДС. Това е така, защото, както Съдът редовно повтаря, борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС<sup>12</sup>.

34. За борбата с избягването на данъчно облагане е достатъчно — за разлика от<sup>13</sup> [положението при] борбата със злоупотребите (вж. т. Г) — самото данъчнозадължено лице да не укрива данъка<sup>14</sup>. По-скоро е достатъчно, ако е знаело или е трябвало да знае<sup>15</sup>, че участва в сделка, която е свързана с измама с ДДС. Тогава за целите на Директивата за

<sup>8</sup> В решение от 13 март 2014 г., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 43), Съдът говори за принцип на тълкуване.

<sup>9</sup> Решения от 13 март 2008 г., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25), и от 1 април 2004 г., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 39).

<sup>10</sup> Решения от 13 март 2014 г., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41), от 15 декември 2005 г., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 51), от 21 април 2005 г., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, т. 57), и заключението ми по дело Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, т. 25).

<sup>11</sup> Решения от 11 ноември 2021 г., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, т. 56), от 9 ноември 2017 г., Wind Inovation 1 (C-552/16, EU:C:2017:849, т. 44), от 6 декември 2012 г., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 28), и от 12 януари 2006 г., Optigen и др. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 54).

<sup>12</sup> Решение от 24 февруари 2022 г., SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, т. 33), определение от 3 септември 2020 г., Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, т. 50), решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, т. 34), и от 6 декември 2012 г., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 35 и цитираната съдебна практика).

<sup>13</sup> Вж. относно това разграничение изрично решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, т. 46, от една страна, и т. 54, от друга); вж. също определение от 14 април 2021 г., Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, т. 35).

<sup>14</sup> Решения от 24 февруари 2022 г., SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, т. 34), от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, т. 35), и от 6 декември 2012 г., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 38 и цитираната съдебна практика).

<sup>15</sup> В някои по-стари решения Съдът все още говори за „[e] могъл да знае“ — вж. напр. решение от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 60). Изглежда обаче, че междуременно с основание е изоставена тази твърде широка формулировка, която очевидно е заимствана от преюдициалния въпрос.

ДДС то трябва да се счита за участник в тази измама<sup>16</sup>. Това *задължава* държавите членки да откажат на данъчнозадълженото лице правото на приспадане (ако то е — както в случая — получател на доставката)<sup>17</sup>.

35. Това положение — участие в сделка, която е включена в измама с ДДС — обаче не е налице в настоящия случай, както посочва и Комисията. Самото забавяне или неплащане на деклариран ДДС не може да се счита за избягване на облагане с ДДС или измама с ДДС по смисъла на горепосочената съдебна практика.

36. Както по-специално вече е постановил Съдът, голям състав, по дело Scialdone, трябва да се прави разлика между самото неплащане и недекларирането на ДДС<sup>18</sup>. В това отношение фактът, че декларираният ДДС не е внесен в определения от закона срок, не предоставя на данъчнозадълженото лице облага, тъй като то продължава да дължи данъка. От това следва, тъйкува Съдът по-нататък<sup>19</sup>, че такива случаи на невнасяне на ДДС, за които вече е подадена декларация, не са толкова сериозни, колкото случаите на измама с ДДС.

37. Следователно не е налице данъчна измама и когато данъкоплатец, намиращ се във финансови затруднения — както в разглеждания случай, — продава вещи, за да погаси задълженията си, и декларира възникналия при това ДДС, но впоследствие все пак не го внася или не го внася изцяло. Поради това на жалбоподателя не може да се противопостави, че е знаел или е трябвало да знае, че участва в измама с ДДС.

### ***Г. За наличието на злоупотреба при придобиването на активи на дружество със затруднения с плащането***

38. Това повдига въпроса дали жалбоподателят може да бъде обвинен в злоупотреба с права. Злоупотребата би могла да се състои в това, че жалбоподателят е поел недвижимо имущество в рамките на принудително изпълнение, въпреки че е знаел, че продавачът има затруднения с плащането и поради това евентуално няма да може да погаси изцяло възникващото данъчно задължение.

39. Съгласно практика на Съда, за да се установи злоупотреба с права, трябва да са изпълнени две условия. Първо, съответните сделки трябва да пораждат данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с целта, преследвана от Директивата за ДДС, и второ, от редица обективни признаци трябва да е видно, че съответните сделки целят единствено<sup>20</sup> или основно това данъчно предимство<sup>21</sup>.

<sup>16</sup> Решения от 20 юни 2018 г., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, т. 94), от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 48), от 13 февруари 2014 г., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, т. 27), от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 54), от 6 декември 2012 г., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 39), и от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 56).

<sup>17</sup> Вж. решения от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, т. 34), от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp (EU:C:2015:719, т. 47), от 18 декември 2014 г. Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 62), от 13 март 2014 г., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, т. 40), от 13 февруари 2014 г., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, т. 26), от 6 декември 2012 г., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 37), от 21 юни 2012 г., Mahagében (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 42), и от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 59 и 61).

<sup>18</sup> Решение от 2 май 2018 г., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, т. 39 и 40).

<sup>19</sup> Решение от 2 май 2018 г., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, т. 41 и 42).

<sup>20</sup> Вж. по този въпрос подробно заключението на генералния адвокат Pitruzzella по дело W (Освобождение от ДДС във връзка с вноски на съдружник) (C-98/21, EU:C:2022:160, т. 68 и 78 и сл.).

<sup>21</sup> Решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, т. 54), вж., наред с други, решения от 18 юни 2020 г., KrakVet Marek Watko (C-276/18, EU:C:2020:485, т. 85), от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 36), и от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 74 и 75).



## 1. Текст и анализ на Директивата за ДДС

40. В настоящия случай единствено приспадането на ДДС от жалбоподателя при едновременното данъчно задължение на продавача в несъстоятелност би могло да представлява „предимство“. Още от самия текст на Директивата за ДДС става ясно, че това предимство противоречи на целта, преследвана от Директивата за ДДС. Това се вижда по-специално от член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, който позволява на държавите членки да предвидят обратно начисляване на данъчното задължение върху получателя на доставката в случай на публична продан на недвижими вещи. От това законодателно решение могат да се извлекат три твърдения.

41. Първо, за разлика от литовската данъчна администрация, законодателят на Съюза не счита за злоупотреба с права придобиването на вещи от дружество, чиито активи се продават принудително в процедура за публична продан (т.е. от дружество във финансови затруднения). В противен случай законодателят на Съюза не би предложил на държавите членки тази възможност за обратно начисляване на данъчното задължение.

42. Второ, законодателят на Съюза е отчел проблема, че данъчната администрация среща трудности при установяването и принудителното събиране на данъчните задължения на данъкоплатец, срещу когото е образувано производство за публична продан. Това е причината, поради която е предвидено незадължително обратно начисляване на данъчното задължение. Не е налице непредвидена законодателна празнота, която да създава особен риск от загуба на приход за държавната хазна.

43. Трето, законодателят на Съюза е предвидил възможност за обратно начисляване на данъчното задължение само при публична продан на недвижимо имущество. От това следва обратното заключение, че за други вещи, придобити в хода на публична продан, се прилага обичайното правило (данъчно задължение на доставчика). Щом обаче законодателят на Съюза смята, че при публичната продан данъчнозадължено лице остава длъжникът по принудителното изпълнение, то придобиването на вещи при публичната продан от (в обичайния случай тогава неплатежоспособно) дружество едва ли може да представлява злоупотреба с права. Това се подчертава и от Комисията.

44. Същото важи, ако купувачът на вещи при публична продан знае с положителност, че длъжникът по принудителното изпълнение (т.е. доставчикът) е толкова свръхзадължия, че по-скоро има вероятност да не може да плати данъчното си задължение. Предположението за злоупотреба с права в такива обстоятелства би било в противоречие с намерението на законодателя.

## 2. Прилагане на съжденията по делото ALTI?

45. Неотдавнашните обхватни съждения на Съда по делото ALTI<sup>22</sup> също не променят това. В мотивите на решението си Съдът посочва, че „съдоговорител — за когото поради доброволното му участие в злоупотреба с ДДС се счита, че от самото начало е подкрепил незаконосъобразното намерение на платеща да не внесе посочения данък — [...] е длъжен да отговаря за последиците от забавеното плащане на този данък, за което той също носи част от отговорността“.

<sup>22</sup> Решение от 20 май 2021 г. (C-4/20, EU:C:2021:397, т. 43).

46. Това се отнася обаче, от една страна, „само“ до въпроса за обхвата на отговорността по член 205 от Директивата за ДДС, който не е предмет на разглеждане тук. От друга страна, в случай на дружество, което има затруднения с плащането, едва ли може да се говори за „незаконосъобразно намерение [...] да не внесе [...] данък[a]“. Също така не може да се приеме, че е налице „злоупотреба с ДДС“, ако само се извършват правни сделки с икономически оператори, които имат затруднения с плащането. Това важи в още по-голяма степен, ако придобиването — както в настоящия случай — се извършва в рамките на или като завършек на организирана от държавата процедура за публична продан.

47. Ако се вземе за основа изложението на Съда по делото ALTI, смисълът и целта на процедурата за публична продан биха доведени ad absurdum. Осребряването на активите на стопански субект, който е длъжник в публичната продан, de facto би било възможно само за частни лица (и за дружества, които не извършват сделки, даващи им право на приспадане на ДДС), тъй като на тях не би могло да бъде отнето приспадането на ДДС. Това би ограничило значително кръга на потенциалните купувачи и по този начин би се стигнало до противоречие с целта на процедурата за публичната продан. Тази цел всъщност е да се направи опит за възможно най-добра реализация на активите, за да се удовлетворят все пак кредиторите по възможно най-добър начин.

### 3. Чисто формално извършване?

48. За да е налице злоупотреба, Съдът изисква също така сделки, които са лишени от всякаква икономическа и търговска обосновка, които са извършени само pro forma или изкуствено и чиято основна цел е получаването на наследващо им се предимство<sup>23</sup>. Приемането на оферта, предвидена в държавната процедура за публична продан, не е изкуствено.

49. Освен това предположението за злоупотреба не съответства на правните последици. Когато е установено наличието на злоупотреба в областта на ДДС, съставляващите злоупотребата сделки трябва да се преквалифицират така, че да се възстанови положението, което би съществувало при липса на тези сделки<sup>24</sup>.

50. В настоящия случай обаче за получателя на доставката не съществува алтернатива, която той би могъл да избегне при злоупотреба с права и от която след това да се изхожда. Той не може да плати само нетната цена и сам да внесе ДДС, след като не е данъчнозадълженото лице. Не е сериозно да се разглежда възможност той да бъде упрекнат, че е придобил от длъжника актив, който да прихване срещу неговия дълг, вместо да придобие подобен актив от трето лице, което впоследствие евентуално би могло да плати данъка.

<sup>23</sup> Решение от 26 февруари 2019 г., T Danmark и Y Denmark (C-116/16 и C-117/16, EU:C:2019:135, т. 98); заключение на генералния адвокат Pitruzzella по дело W (Освобождаване от ДДС във връзка с вноса на съдружник) (C-98/21, EU:C:2022:160, т. 67), и решение от 22 май 2008 г., Amplificientifica и Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, т. 28, в която се говори още за „единствено“).

<sup>24</sup> Решение от 22 ноември 2017 г., Cussens и др. (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 46).

#### 4. *Забрани за търговия, наложени от правото в областта на ДДС?*

51. И накрая, потвърждаването на злоупотреба в настоящия случай би било равносилно на забрана за търговия с определени (некриминални) лица, което е още по-чуждо за ДДС, отколкото санкционирането на криминално поведение или санкционирането на знание за криминално поведение на други лица<sup>25</sup>. Дружество, което изпитва финансови затруднения, също извършва (законна) икономическа дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, поради това дължи ДДС и трябва да го посочи във фактура (вж. член 220 от Директивата за ДДС) отделно (вж. член 226, точка 10 от Директивата за ДДС).

52. Да се откаже на получателя на доставката правото да приспадне ДДС само защото е знаел, че неговият партньор по договора има финансови затруднения и поради това евентуално няма (да може) да внесе задължението за ДДС, би изключило тези данъчнозадължени лица от голяма част от пазара и по този начин би представлявало пречка за достъпа до пазара. Това е в разрез със смисъла на принципа на данъчна неутралност, който, както и цялото право в областта на ДДС, не прави разлика между успешно или по-малко успешно, вече наложило се или намиращо се в процес на основаване, финансово стабилно или свръхзадължяло дружество.

53. Освен това разглежданата тук практика на Съда<sup>26</sup> е развита с оглед на особената чувствителност на ДДС към измами. В настоящия случай обаче не става въпрос за особената чувствителност към измами, която съгласно практиката на Съда засилва задълженията на участващите дружества за надлежна грижа. Въпросът тук е по-скоро за разпределянето на риска от несъстоятелност (по отношение на ДДС) при сделки с дружества във финансови затруднения.

54. Този риск от несъстоятелност, носен от държавата, би могъл да бъде намален по всяко време от законодателя на Съюза. Преди повече от десет години вече имаше съответни инициативи от страна на отделни държави членки за преминаване към система на пряко данъчно облагане на сделките между дружества (обратно начисляване), но законодателят на Съюза не ги продължи<sup>27</sup>. Законодателят на Съюза е взел това решение съзнателно, тъй като има основателни причини за събирането на косвените данъци на части. Още през 2008 г. Комисията заявява: „Общата система на обратно начисляване очевидно е нова концепция, която би имала и положителни, и отрицателни последици<sup>28</sup>“. Тези негативни последици очевидно не са могли да бъдат приети.

<sup>25</sup> Близко до смисъла на забрана за търговия със стоки обаче: определение от 14 април 2021 г., Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, т. 36 и 37).

<sup>26</sup> Това е посочено изрично в решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 62).

<sup>27</sup> На 19 юли 2006 г. Комисията на ЕС отхвърля заявленията на Австрия и Германия, подадени съгласно член 27 от Шеста директива за ДДС, за разрешение да въведат разпоредба, дерогираща член 21 от Шеста директива за ДДС, а именно да въведат общо обратно начисляване на данъчното задължение от предишното данъчнозадължено лице (= доставчика) към получателю на доставката.

Впоследствие, през 2007 г., Съветът приканва Комисията да обмисли създаването на възможност за незадължително прилагане на общото обратно начисляване, но Комисията не е убедена в това; вж. Съобщение на Комисията до Съвета и Европейския парламент относно някои мерки за промяна на системата на данъка върху добавената стойност с цел борба с измамите {SEC(2008) 249} от 22 февруари 2008 г. — COM(2008) 109 окончателен, и по-специално точка 5.1.

<sup>28</sup> Съобщение на Комисията до Съвета и до Европейския парламент относно някои мерки за промяна на системата на данъка върху добавената стойност с цел борба с измамите {SEC(2008) 249} от 22 февруари 2008 г. — COM(2008) 109 окончателен, точка 4.3.

55. Щом обаче законодателят на Съюза се отказва от такива мерки за борба с рисковете от несъстоятелност при сделки с дружества във финансови затруднения, данъчнозадълженото лице не може да бъде упрекнато в злоупотреба с права, само защото е трябвало да знае (или дори е знаело), че съществуващият риск от несъстоятелност евентуално би се осъществил.

56. Освен това законодателят на Съюза все пак е предоставил на държавите членки възможността за обратно начисляване на данъчното задължение. Литва е можела да се възползва от възможността, предвидена в член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. В този случай данъчните приходи от сделката с недвижимо имущество нямаше да бъдат загубени и приспадането на ДДС безусловно щеше да бъде предоставено на жалбоподателя.

### *5. Заключение*

57. Ето защо според мен разширяването на горепосочената съдебна практика до упрека за злоупотреба с права, когато сделките се извършват с дружества във финансови затруднения, не е съвместимо с Директивата за ДДС.

### ***Д. Относно наличието на мярка, която да осигури правилното събиране на данъка***

58. Следователно, ако поради липса на измама от страна на доставчика и на злоупотреба с права от страна на получателя приспадането на ДДС не може да бъде отказано, само още член 273 от Директивата за ДДС би могъл да позволи на държавата членка (в случая Литва) да откаже приспадането на ДДС.

59. С този член се позволява да се предприемат мерки за осигуряване на правилно събиране на ДДС и за предотвратяване на избягване на данъчно облагане. Не е налице избягване на данъчно облагане. Същото важи за осигуряването на правилното събиране на данъка. Дължимият от доставчика ДДС трябва да се събере именно от него, когато, както е в настоящия случай, не е налице обратно начисляване на ДДС. Следователно отказът да се позволи на получателя да приспадне ДДС не осигурява и правилното събиране на данъка.

60. Освен това основаните на член 273 мерки не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели и не трябва да поставят под въпрос неутралността на ДДС<sup>29</sup>. Това обаче би бил случаят, ако получателят продължава да носи тежестта на ДДС, само защото е знаел (или е трябвало да знае) за финансовите затруднения на своя съдоговорител. Това е така, защото той не може да повлияе на това дали последният все пак ще плати дължимия данък или евентуално данъчната администрация ще го начисли и наложи успешно.

### ***Е. Логичен предварителен въпрос: налице ли са условията за приспадане на ДДС?***

61. Така става ясно, че Директивата за ДДС във връзка с принципа на данъчна неутралност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска практика на националните органи, съгласно която данъчнозадължено лице не може да упражни правото си да приспадне ДДС, когато

<sup>29</sup> Вж. например решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 62 и цитираната съдебна практика).

при придобиването на недвижимо имущество това лице е знаело (или е трябвало да знае), че поради неплатежоспособността си доставчикът няма да внесе (или няма да може да внесе) дължимия ДДС.

62. Това обаче не означава, че условията за приспадане на ДДС по член 168, буква а) от Директивата за ДДС са изпълнени и в настоящия случай. Дори запитващата юрисдикция да не е задала изричен въпрос за това, по-внимателното разглеждане на тази точка може да послужи за получаване на полезен отговор. Всъщност наличието на условията за приспадане е логично условие за поставения от запитващата юрисдикция въпрос за отказа на приспадането. Според мен обаче не е ясно дали изобщо са налице условията за приспадане на ДДС от жалбоподателя, както очевидно приема запитващата юрисдикция.

63. Целта на приспадането е единствено да се освободи получателят на доставката от тежестта на ДДС<sup>30</sup>. Следователно приспадането по принцип позволява единствено да се приспаднат сумите, които данъчнозадълженото лице действително е *платило* във всеки отделен случай на собствените си доставки (или в рамките на обратното начисляване — на данъчната администрация) като ДДС върху съответния оборот<sup>31</sup>. В случая обаче е налице само прихващане срещу съществуващи задължения към жалбоподателя (като получател на доставката). Може да се допусне, че това е достатъчно натоварване с ДДС, тъй като в крайна сметка вземанията са погасени в съответната степен.

64. Самата основна идея на този подход обаче е в противоречие със систематиката на Директивата за ДДС и с функцията на дружеството доставчик в областта на ДДС, която Съдът подчертава в постоянната си практика. Съгласно нея доставчикът (в този случай продавачът) „събират данъка за сметка на държавата и в интерес на държавния съкровищник“<sup>32</sup>.

65. Ако жалбоподателят би платил на продавача цената, както е посочена във фактурата (4 519 008,26 EUR плюс ДДС в размер на 948 991,74 EUR), то с тази сума продавачът би могъл — ако е изпълнил задължението си като събирач на данъци за сметка на държавата — да прихване задължения към жалбоподателя всъщност само в размер на 4 519 008,26 EUR. Сумата от 948 991,74 EUR продавачът би трябвало да използва, за да погаси възникналото задължение за ДДС.

66. Същият резултат би бил налице, ако Литва би използвала член 199, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС и би предвидила обратно начисляване на данъчното задължение на жалбоподателя. И в този случай би било възможно само погасяване в размер на нетната сума (4 519 008,26 EUR), тъй като в този случай жалбоподателят би трябвало да използва сумата от 948 991,74 EUR за погасяване на собственото си данъчно задължение.

<sup>30</sup> Това е констатирано още в заключението ми по дело Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, т. 44 и сл.); вж. също заключението на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, т. 64).

<sup>31</sup> Например решение от 22 февруари 2018 г., Т – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, т. 24 и цитираната съдебна практика). Вж. също решение от 29 април 2004 г., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 35, в края). Там в текста на немски език Съдът действително използва израза „abgeführt“. Тъй като обаче става дума за получателя на доставката, който не превежда този ДДС на данъчната администрация, а го плаща на доставчика, очевидно се има предвид това плащане. В текста на френски език се използва и изразът „avoir été acquittée“, който също може лесно да се преведе правилно като „е платен“. Това става особено ясно в точка 36, където изразът вече е преведен правилно.

<sup>32</sup> Решения от 21 октомври 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21), и от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25).

67. Следователно в контекста на разглежданата сделка във всеки случай биха били погасени само задължения на продавача към жалбоподателя в размер на нетната сума. Може ли този резултат да се промени, ако договорената насрещна престация се използва незабавно за покриване на дълга на доставчика към получателя на доставката?

68. Мисля, че не. Начинът на облагане — косвено облагане, при което доставчикът е данъчнозадължено лице, или пряко облагане, при което данъчното задължение се начислява обратно на получателя — е само въпрос за техниката на облагане. Това не променя факта, че само нетната сума е на разположение за изплащане на дълга на доставчика към получателя. И в двата случая възникващият ДДС от самото начало е предназначен — както Литва правилно подчертава — за плащане към държавата. При система на косвено данъчно облагане като разглежданата тя в крайна сметка се изплаща само доверително на доставчика — в качеството му на събирач на данъци за сметка на държавата.

69. Ако се изхожда от тази концепция за доверителност, тогава приспадането на ДДС от страна на жалбоподателя е възможно само ако жалбоподателят е платил дължимия ДДС на доставчика *в допълнение към* (нетната) сума, предназначена за погасяване на дълга. Само в този случай получателят на доставката е бил обременен с ДДС. Право на приспадане на ДДС обаче е налице и в случая, когато получателят изхожда или е трябвало да изходи от положение, че доставчикът няма да използва тази сума за погасяване на задължението по ДДС, а например за погасяване на други задължения. Дори и в този случай на получателя на доставката не може да бъде отказано приспадане на ДДС нито на основание злоупотреба, нито на основание знание за измама или нещо подобно.

## V. Заключение

70. По изложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Lietuvos vyriausios administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва) преюдициален въпрос по следния начин:

- „1. Член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО във връзка с принципа на данъчна неутралност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска практика на националните органи, съгласно която на данъчнозадължено лице се отказва правото да приспадне платения по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС), когато при придобиването на недвижими вещи това лице е знаело (или е трябвало да знае), че поради неплатежоспособността си доставчикът няма да внесе (или няма да може да внесе) ДДС по извършени доставки в държавния бюджет.
2. Запитващата юрисдикция обаче трябва да прецени дали в настоящия случай данъчнозадълженото лице (получател на доставката) наистина е обременено с ДДС, който доставчикът е събрал от него. Това не е така, ако получателят никога не е предоставял на доставчика длъжник средствата за плащане на задължението за ДДС“.