

Дело C-146/19

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

21 февруари 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Словения)

Дата на акта за преюдициално запитване:

30 януари 2019 г.

Жалбоподател:

SCT, d.d., в несъстоятелност

Ответник:

Република Словения

Vrhovno sodišče Republike

До секретариата на

Съда на Европейския съюз,

[...] ПРЕЮДИЦИАЛНО ЗАПИТВАНЕ

Пред Vrhovno Sodišče Republike Slovenije [Върховен съд на Република Словения] е в ход съдебно производство по административно дело, образувано по касационната жалба, подадена от дружество **SCT, d.d.** [АД], **Ljubljana, Slovenia** (Любляна, Словения) – в несъстоятелност, [...], жалбоподател, представлявано от [...], срещу **Република Словения**, ответник, представлявана от **Ministrstvo za finance** (Министерство на финансите), **Любляна**, относно данък върху добавената стойност.

С определение [...] от 30 януари 2019 г. Vrhovno sodišče Republike Slovenije, заседаващ в състав [...], спира производството по подадената касационна жалба, след като е решил по повод на въпросите, които си задава във връзка с правото на Европейския съюз, да отправи до Съда на Европейския съюз преюдициално запитване на основание член 267 ДФЕС. [ориг. 1]

Предмет и фактически обстоятелства по делото в главното производство

- 1 По настоящото дело данъчният орган, действащ като първа инстанция, начислява данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), дължим от жалбоподателя за данъчния период април 2014 г. в размер на 272 431,70 EUR, съответстващ на приложената ставка от 20% върху данъчна основа от 1 362 158,48 EUR, както и в размер на 39,36 EUR, по силата на приложената ставка от 8,5% върху данъчна основа от 463,30 EUR (точка I. от решението). За начисления по-късно данък в размер на 272 471,06 EUR след изчисляването на ДДС за периода април 2014 г. спрямо жалбоподателя се прилага намаление на превишението на ДДС, удържан след изчисляването на ДДС за периода април 2014 г. в размер на 272 471,00 EUR. Надвзетата сума след изчисляването на ДДС за периода април 2014 г. в размер на 46 083,00 EUR е била възстановена на жалбоподателя по неговата сметка на 26 юни 2014 г. (точка II от решението).
- 2 От мотивите към решението на данъчния орган е видно, че последният е извършил спрямо жалбоподателя проверка на изчисляването на ДДС за данъчния период април 2014 г., в рамките на която е установил въз основа на представените документи, че в регистъра за изчисления ДДС жалбоподателят е направил корекция на пресметнатия ДДС в размер на 272 471,00 EUR. Жалбоподателят е обяснил пред данъчния орган, че корекцията на ДДС е свързана с негови вземания към дружеството А. — дружество с ограничена отговорност в несъстоятелност, и В. — акционерно дружество в несъстоятелност, които до приключване на производството по несъстоятелност на 12 юни 2013 г. не са били погасени. Жалбоподателят също така е пояснил, че не е предявил претендираните от него вземания към горепосочените дружества в съответните производства по несъстоятелност. Данъчният орган е установил, че жалбоподателят действително не е предявил своите неудовлетворени вземания в производството по несъстоятелност, образувано срещу двете гореспоменати дружества, както и че по смисъла на член 296 от *Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju* [Закон за финансовите операции, производствата по несъстоятелност и за принудителна ликвидация] (наричан по-нататък „ZFPPPP“), такива вземания срещу несъстоятелния длъжник се погасяват. Въз основа на въпросните констатации данъчният орган приема, че условията за намаляване на изчислен в декларация ДДС, определени в член 39 от *Zakon o davku na dodano vrednost* [Закон за данъка върху добавената стойност] (наричан по-нататък „ZDDV-1“), не са изпълнени. В проведената процедура за проверка на пресмятането на ДДС за данъчния период април 2014 г. е било установено, че след извършената корекция на пресмятането жалбоподателят твърди надплащане на ДДС в размер на 46 083,00 EUR, което му е било възстановено на 26 юни 2014 г.
- 3 Жалбоподателят подава жалба по административен ред пред *Ministrstvo za finance* (Министерство на финансите), която е отхвърлена. Данъчният орган,

действащ като втора инстанция, потвърждава решението на първоинстанционния административен орган, като посочва, че от разпоредбата на член 39, параграф 3 от ZDDV-1 следва, че въз основа на окончателен акт, с който се слага край на производството по несъстоятелност, данъчнозадълженото лице има възможността да извърши корекция на изчисления ДДС, само ако е предявило вземанията си към несъстоятелния длъжник. С предявяването на вземането си в производството по несъстоятелност данъчнозадълженото по данъка лице доказва също, че вземането му все още съществува. Това е още по-важно, когато става въпрос за вземания срещу свързани правни субекти, както в настоящия случай. Различно тълкуване би създавало условия за данъчни злоупотреби или за намаляване на дължимия ДДС във връзка с вече уредени вземания или с никога несъществуващи вземания. [ориг. 2]

- 4 Срещу решението на данъчния орган жалбоподателят подава пред Upravno sodišče [Административен съд] жалба, в която обяснява, че фактите по настоящия спор са безспорно установени. Жалбоподателят е обосновал корекцията на дължимия ДДС във връзка с твърдените от него вземания към двете дружества, по отношение на които с окончателен акт е обявено за приключено производството по несъстоятелност, независимо че не е предявил вземанията си към двете дружества — негови длъжници в рамките на съответните производства по несъстоятелност. Жалбоподателят оспорва заявената от данъчните органи позиция, като изтъква следните основания: (1) законът не урежда задължението за предявяване на вземането в тежест на данъчнозадълженото лице, което желае да извърши корекция; (2) тезата на административния орган е в противоречие с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) и с практиката на Съда на Европейския съюз; (3) горепосочената теза необосновано засяга конституционно гарантираното право на частна собственост.
- 5 В мотивите към своето решение Upravno sodišče потвърждава правилността на тълкуването на данъчните органи. Пзовава се на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, както и на практиката на Съда на ЕС¹, които допускат държавите членки да дерогират параграф 1 от същия член 90 в случай на неплащане. Въпросният параграф 1 от член 90 гласи, че [„]в случаите на [...] неплащане след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки[“]. Според оценката на Upravno sodišče Република Словения е транспонирила разпоредбите на посочената директива в националното си законодателство, а именно в ZDDV-1. Република Словения обаче не е предвидила в ZDDV-1, че данъчнозадълженото лице има право да извърши корекция (още) в момента,

¹ Решения от 2 юли 2015 г., NLB Leasing, C-209/14 и от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13.

когато не е извършено плащането за получените услуги, както твърди дружеството жалбоподател. Освен това според оценката на посочения съд, от смисъла и целта на член 39, параграф 3 от ZDDV-1 е видно, че данъчнозадълженото лице трябва да предяви вземанията си в производството по несъстоятелност. Впрочем това следва и от параграф 4 на същия член 39 от ZDDV-1.

- 6 В жалбата си, подадена срещу решението на *Upravno sodišče* и която в момента се разглежда от *Vrhovno sodišče*, жалбоподателят твърди, че член 39, параграф 3 от ZDDV-1 не представлява отклонение от задължението, предвидено в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, а определя само условията, които трябва да бъдат изпълнени за намаляване на данъчната основа или на начисления ДДС. Според него става въпрос за транспонирането на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, а не за прилагането на параграф 2 от този член. В подкрепа на това е точка 24 от решение *Almos Agrárkülkereskedelmi*, дело C-337/13. Жалбоподателят посочва, че в Република Словения е възможно да се коригира данъчната основа или начисленият ДДС, но само при определени условия, общото между които е, че кредиторът (вероятно) няма (изцяло) да удовлетвори вземането си (например поради това, че производството по несъстоятелност срещу длъжника е приключено, или кредиторът не е постигнал успех с принудителното изпълнение, или защото длъжникът е заличен от съдебния регистър, или поради утвърждаване на предпазния конкордат). Жалбоподателят се позовава също така на точка 39 от решение *Almos Agrárkülkereskedelmi*, дело C-337/13 и припомня член 273 от Директивата за ДДС, който дава на държавите членки възможност да приемат мерки, с които да предотвратят укриването на данъци, макар че това следва да се установи в конкретния случай. Жалбоподателят твърди, че от нормата на закона, както и от смисъла или от целта на същия не следва, че е необходимо вземането да се предяви в производството по несъстоятелност. Подобно тълкуване би било незаконосъобразно и [ориг. 3] противоконституционно, тъй като непропорционално би засегнало основното право на частна собственост. Изискването да се предотврати укриването на данъци или да се гарантира, че нямат право да извършват корекция онези лица, които са могли да удовлетворят вземането си, може да бъде осъществено чрез по-малко ограничителни мерки, и по-специално като в рамките на производството бъде проверено дали става въпрос за укриване на данъци и дали кредиторът със сигурност няма да бъде удовлетворен. В случая жалбоподателят се позовава също и на член 52 от Хартата на основните права на Европейския съюз.

Приложима правна уредба

- 7 Член 39, параграф 2 от ZDDV-1 гласи, че „в случай на отмяна на поръчката, на връщане на стоката или на намаляване на цената след изпълнение на доставката, данъчната основа се намалява съответно. Данъчнозадълженото лице може да коригира (намали) размера на начисления ДДС, ако писмено

уведоми купувача относно размера на ДДС, за който последният няма право на приспадане“.

- 8 Съгласно член 39, параграф 3 от ZDDV-1 „данъчнозадълженото лице може да коригира (намали) размера на начисления ДДС дори когато, въз основа на окончателен съдебен акт, който слага край на производството по несъстоятелност или успешно приключва производството за предпазен конкордат, на това данъчнозадължено лице не е платено или не е платено изцяло. По същия начин могат да постъпят както данъчнозадължено лице, което получи окончателно решение на съда относно приключването на изпълнителното производство или друг документ, от който е ясно, че в рамките на приключилото изпълнително производство не му е било платено или не му е било изцяло платено, така и данъчнозадължено лице, на което не е било платено или не е било изцяло платено поради това, че длъжникът е бил заличен от съдебния регистър или от съответни други регистри, или от други публично оповестени документи. Ако данъчнозадълженото лице впоследствие получи плащането или частично плащане за извършената доставка на стоката или услугата, във връзка с която претендира корекцията на данъчната основа по смисъла на настоящия параграф, това данъчнозадължено лице трябва да заплати ДДС върху получената сума“.
- 9 Параграф 4 [от посочения член 39] от ZDDV-1 гласи, че „независимо от разпоредбите на предходния параграф, данъчнозадълженото лице може да коригира (намали) размера на ДДС, изчислен и неплатен, във връзка с всички признати вземания, които е предявило в производството за предпазен конкордат или в производството по несъстоятелност“.
- 10 С гореспоменатите разпоредби в словенската правна система е транспониран член 90 от Директивата за ДДС, параграф 1 от който гласи, 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“, а параграф 2 — че „[в] случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират параграф 1“.
- 11 Директивата за ДДС предвижда освен това в член 273, че „[д]ържавите 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 **[ориг. 4]** и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите“.
- 12 Член 296 от ZFPPIPP посочва вземанията, които трябва да се предявят в производството по несъстоятелност, както и последиците от непредявяване на вземането. Този член предвижда в параграф 1, че „кредиторите трябва да

предявят в производството по несъстоятелност всички твърдяни вземания към несъстоятелния длъжник, които са възникнали до започване на производството по несъстоятелност, с изключение на онези, които съгласно закона не следва да бъдат предявявани“. В параграф 5 от същия член 296 е указано, че „ако кредиторът не спази срока за предявяване на вземането, определен в параграф 1 [...] от настоящия член, неговото вземане към несъстоятелния длъжник се погасява и съдът отхвърля подаденото след изтичане на срока искане за предявяване на вземането в производството по несъстоятелност“.

Въпроси, свързани с правото на Европейския съюз

- 13 При изброяване на случаите, в които данъчната основа на ДДС по отношение на данъчнозадълженото лице се намалява в съответния размер, член 39, параграф 2 от ZDDV-1 не включва случаите на пълно или частично неплащане. От това следва, че в Република Словения законодателят се е възползвал от дерогацията, предвидена в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС и следователно е предвидил изключение от правото да се намали данъчната основа в случай на неплащане (пълно или частично). Става въпрос за прилагането на дерогацията, чрез която държава членка може да установи, че продавачът или доставчикът на стоката или на услугата (издателят на фактурата) няма право да намали своето данъчно задължение по ДДС на базата на тази доставка, дори в случай, че не е получил от своя купувач плащане за доставената стока или услуга. Тази разпоредба се тълкува по този начин и в установената административна практика на данъчните органи, както и в практиката на административните съдилища в Република Словения².
- 14 Въз основа на член 39, параграф 3 от ZDDV-1 обаче може да се установи, че все пак законодателят на Република Словения е предвидил четири изчерпателно изброени хипотези, в които на данъчнозадълженото лице (продавач) се разрешава намаляване на данъчната основа, включително в случая на горепосоченото неплащане [...]. Следователно става въпрос за изключение от дерогирането: макар прилагането на възможността за намаляване на данъчната основа поради неплащане поначало да се изключва, то може все пак да се осъществи в установени със закон изключителни случаи. Тези изключителни случаи на практика произтичат от невъзможността данъчнозадълженото лице да получи плащане по вземането си (например поради несъстоятелност на купувача/длъжника или неосъществимост на вземането), но за признаването на правото на

² Съдът на ЕС също вече е подчертал, че националната разпоредба, която при изброяване на случаите, в които облагаемата основа се намалява, не предвижда тази на неплащането на цената на сделката, трябва да се приема като резултат от упражняването от страна на държавата членка на възможността за дерогация, предоставена ѝ по силата на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС; решение *Almos Agrárkülkereskedelmi*, точка 24.

намаляване на данъчната основа на ДДС е необходимо и определено поведение на продавача, данъчнозадължено лице, което е длъжно да предприеме активни стъпки, [ориг. 5] така че да получи плащане по своето вземане (предявяване на вземането си в производството по несъстоятелност, опит за постигане на изпълнение по вземането и т.н.). Вследствие на това данъчнозадълженото лице трябва да докаже горепосочената невъзможност да получи плащане чрез официални документи, издадени в рамките на съответното законово производство (определение на съда или друг документ, например за приключване на производството по несъстоятелност, за прекратяване на изпълнителното производство, за заличаване на длъжника от регистъра).

II.

- 15 С оглед на последователната и установена практика на Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „СЕС“), в рамките на системата на ДДС по принцип трябва да се спазва правилото, според което продавачът като данъчнозадължено лице не е длъжен да плати ДДС, ако не е получил плащане за доставената стока или услуга. В член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС законодателят на Европейския съюз е признал на държавите членки възможността да дерогират правото на намаляване на данъчната основа на ДДС в случай на пълно или частично неплащане единствено за онези случаи, в които възможността данъчнозадълженото лице да получи плащането все още е несигурна или за онези случаи, в които не е установено окончателно, че продавачът като данъчнозадължено лице няма да постигне удовлетворяване на вземането си (в този смисъл решения от 23 ноември 2017 г., *Di Maura*, C-246/16, т. 22 и от 12 октомври 2017 г., *Lombard Ingotlan Leasing*, C-404/16, т. 30)³.
- 16 В същата линия на разсъждение е възможно да се приеме, че ограничаването на възможността за намаляване на данъчната основа по смисъла на член 39, параграф 3 от ZDDV-1 противоречи на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС поради факта, че не позволява да се намали данъчната основа във всички случаи, при неплащането по вземането е станало окончателно, а поставя тази възможност в зависимост от допълнителни условия, които данъчнозадълженото лице трябва да изпълни. Следователно в тази законова норма упоменатите случаи, в които е възможно да се постигне намаляване на данъчната основа на ДДС, не обхващат всички ситуации, в които данъчнозадълженото лице (продавачът) би могъл да остане окончателно с неизплатено вземане и в които той би могъл също да докаже надлежно това

³ Съгласно член 39, параграф 4 от ZDDV-1, който се отнася до вземания, за които все още не е сигурно, че няма да бъдат изплатени, още в рамките на производството по несъстоятелност данъчнозадълженото лице може да намали размера на изчисления и неплатен ДДС (само) във връзка с онези вземания, които е предявило в горепосоченото производство по несъстоятелност, стига те да са били също така признати за съществуващи в негова полза.

обстоятелство. Поради това става дума за същностно изключване на възможността за намаляване на данъчната основа на ДДС, включително в случай на (окончателно) неизплащане на вземането, а не само за условията във връзка с доказването на изпълнението на формалните условия за намаляване на данъчната основа (по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС).

III.

- 17 Разглежданият случай се отнася до определен приложен профил на член 39 от ZDDV-1, и по-точно до това дали в съответствие с Директивата за ДДС е възможно да се установи ограничение на правото на намаляване на данъчната основа на ДДС, така че тази данъчна основа да може да бъде намалена (и дължимият ДДС надлежно коригиран) единствено в случай, че данъчнозадълженото лице е претендирало своето вземане безуспешно в рамките на производство по несъстоятелност, което е приключило и това е видно от **[ориг. 6]** окончателен съдебен акт за приключването на производството по несъстоятелност. По-точно, основният въпрос е дали в съответствие с член 90 от Директивата за ДДС фактът, че данъчнозадълженото лице изобщо не е поискало плащане по вземането си в рамките на производство по несъстоятелност, което е приключило, представлява достатъчно основание за непризнаване на правото на намаляване на данъчната основа на ДДС поради неплащане на вземане, както следва от правната уредба, приета в Република Словения.
- 18 От посочената практика на СЕС може да се заключи, че гореспоменатият въпрос вече е получил отговор (*acte éclairé*) в полза на правото на данъчнозадълженото лице да намали данъчната основа и че следователно не е възможно това право да се ограничи в случай на окончателно неплащане (вж. например посоченото решение по дело Di Maura, т. 22). По същия начин може да се приеме и че на този въпрос е отговорено от гледна точка на въпроса дали такова ограничаване е възможно, ако то има за цел да предотврати злоупотреби в системата на ДДС, тъй като и на този въпрос СЕС е дал отговор, и по-точно в смисъл, че по принцип мерките за предотвратяване на укриването или избягването на данъци могат да установят дерогация от разпоредбите относно данъчната основа само в строго определени граници, необходими за постигането на тази специфична цел. Всъщност тези мерки трябва да засягат целите и принципите на Директивата за ДДС само във възможно най-малка степен и следователно не могат да бъдат използвани по начин, който би застрашил неутралитета на ДДС (решения от 26 януари 2012 г., KraftFoods Polska, C-588/10, т. 28 и от 8 май 2013 г., Petroma Transports и др., C-271/12, т. 28).
- 19 Въз основа на изразените от СЕС становища обаче Vrhovno sodišče си задава във връзка с обстоятелствата по разглеждания тук случай и още един въпрос, свързан с тълкуването на Директивата за ДДС и по-точно дали с оглед на общите принципи на системата на ДДС е позволено при

прилагането на дерогацията, предвидена в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, да се отрече възможността да се претендира право на намаляване на данъчната основа на ДДС поради неплащане на вземането и в случаите, в които данъчнозадълженото лице не е показало необходимото усърдие при предприемането на стъпки, за да постигне удовлетворяване на вземането си и следователно удовлетворяване на вземането на държавата чрез плащането на ДДС, дори когато не става въпрос за сътрудничество, насочено към укриване или избягване на плащането на ДДС⁴.

- 20 Всъщност данъчнозадълженото лице платец на ДДС във всеки случай е и един от крайъгълните камъни на системата за събиране на този данък и в този смисъл представлява също така упълномощен представител на държавата, натоварен да събира и внася получения ДДС. Ако на данъчнозадълженото лице се признае правото да намалява данъчната основа на ДДС във всеки случай, в който вземането не е било платено (придържайки се към ограничително тълкуване на допустимостта на дерогацията, предвидена в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС), и следователно дори ако то самостоятелно пропусне да изпълнява своите задължения в рамките на системата на ДДС, например като изобщо не предяви определени неиздължени вземания в рамките на конкретно производство по несъстоятелност, и бюджетът на държавата по този начин ще бъде лишен от възможните постъпления, произтичащи от събирането на частта от ДДС, дължима за плащане⁵. В практиката на СЕС наистина се подчертава, че **[ориг. 7]** предприятието като субект, който събира данъка от името на държавата, трябва да бъде напълно освободено от данъка, който е длъжно да плаща или е платило в рамките на своите икономически дейности, за които се плаща ДДС (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). Именно в този контекст обаче е очевидно, че такова предприятие е длъжно, в системата на ДДС, също да гарантира адекватно поведение от страна на другите субекти, които осигуряват събирането на този данък (отчет, получаване на плащанията, и т.н.).

⁴ Според *Vrhovno sodišče* всъщност не е възможно напълно да се изключи възможността неподаването на искане от страна на продавача (данъчнозадължено лице) за плащане на определено вземане да означава и злоупотреба в ущърб на системата на ДДС. [...] Това обаче би могло да доведе единствено до разрешена допълнителна дерогация на правото на корекция, която не се основава на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, а на член 273 от тази директива, този аспект обаче не е нито фактически, нито от гледна точка на правото, предмет на настоящото административно производство или основополагащ елемент за приемането на решение.

⁵ В този контекст причините за непредявяване на вземането в производството по несъстоятелност могат да бъдат резултат от търговско решение в контекста на разнообразието от случаи, възникнали в света на бизнеса, без да е налице цел за злоупотреба със системата на ДДС.

- 21 В това отношение обаче ситуацията с неплащане на вземането (покупна цена) след доставката на стока или на услуга обикновено няма повторям характер и следователно се различава от другите случаи, предвидени в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС (или в член 39, параграф 2 от ZDDV-1): отмяната на поръчката или връщането на стоката означава, че тази стока отново може да бъде предмет на сделка, върху която ще се дължи ДДС, докато намаляването на цената означава, че стойността на сделката е била намалена по споразумение и заедно с това основата за определяне на размера на ДДС, поради което в тези случаи не може да се установи недопустима и окончателна вреда за публичните финанси. Вместо това, в случай на неплащане единственият начин, по който и държавата получава своята част от вземането към купувача (в размер, който отговаря на изчисляването на посочения ДДС) е подходящата дейност на продавача (данъчнозадължено лице), с цел да се постигне събирането на цялото вземане.
- 22 Следователно данъчнозадълженото лице (което също е продавач) има специална роля в системата на ДДС, която трябва освен това да осъществява по подходящ начин. Това може да важи и за дейностите по събиране на вземанията в рамките на производствата по несъстоятелност срещу съответните длъжници (купувачи). Държавата обаче не е кредитор за целите на събирането на такива вземания в рамките на производството по несъстоятелност и в настоящия случай не може дори да претендира самостоятелно тези вземания вместо продавача като данъчнозадължено лице, платец на ДДС⁶.
- 23 Всъщност довод в обратния смисъл на възможността да не се признае правото на намаляване на данъчната основа на ДДС поради неплащане и в случай, че данъчнозадълженото лице не е встъпило в производството по несъстоятелност, може да представлява фактът, че държавата, от друга страна, има възможността да възстанови публичните финанси, ошетени по този начин, като откаже правото на приспадане (или коригира данъчното изчисление на ДДС) на длъжника на данъчнозадълженото лице, и следователно на длъжника в несъстоятелност, длъжен да плати ДДС. Това възстановяване е възможно въз основа на увеличение на данъчното задължение на последния за тази (пропорционална) коригирана част на изчислението поради намаляване на приспадането на ДДС върху начисления данък, който не е бил платен от този длъжник поради производството по несъстоятелност (вж. например решение от 22 февруари 2018 г., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109). Гореспоменатият довод е релевантен само ако

⁶ От гледна точка на конституционните норми на Република Словения не е допустимо държавата, чрез данъчно производство, да обложи с данък финансовите средства на лицето — длъжник на данъчнозадълженото лице, без то да има право на предварително съдебно производство, с което да е възможно да се установи от съда, компетентен да разгледа този съдебен иск, съществуването на вземането на горепосоченото данъчнозадължено лице въз основа на иск, предявен от последния (негов кредитор). [...]

държавата има възможността да предяви в производство по несъстоятелност така възникналото данъчно вземане, произтичащо от съответното непризнаване на правото на приспадане на ДДС. [ориг. 8]

- 24 В този контекст обаче, в производствата по несъстоятелност, образувани срещу получателите на стоки и услуги, длъжни да платят ДДС, е трудно да се очаква – с оглед на фактическите и правни обстоятелства – че дейността на държавата в тези производства може да бъде такава, че данъчните последици за публичните финанси, които биха възникнали от намаляването на данъчната основа на данъчнозадължените лица за ДДС (продавачи) поради неплащане, биха били съответно намалени или елиминирани⁷. Наистина в подобен случай вместо самите данъчнозадължени (за плащане на ДДС) лица като основополагащи елементи на системата на този данък, трябва за целите на събирането на данъка държавата да се намеси във всички производства по несъстоятелност, образувани срещу длъжниците на горепосочените данъчнозадължени лица (задължени да плащат ДДС) и трябва да създаде във всеки отделен случай конкретно правно основание за искането за плащане на ДДС (чрез намаляване на правото на приспадане)⁸. Възможността на държавата да получи самостоятелно това плащане може обаче да бъде ограничена от много други релевантни обстоятелства, например събирането на информация, за да се установи кой е длъжникът на данъчнозадълженото да плати ДДС лице, както и във връзка с откриването срещу този длъжник на производство по несъстоятелност, изтичането на сроковете за предявяване на вземанията, както и други обстоятелства.

IV.

- 25 Макар да е възможно да се тълкува правомощието, предоставено от законодателя на ЕС в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС в смисъл, че допуска националният законодател да ограничи възможността за намаляване на данъчната основа поради неплащане и в случай, че установи окончателно, че вземането, произтичащо от сделката, няма да бъде удовлетворено, ако данъчнозадълженото лице не е встъпило в производството по несъстоятелност, за да предяви горепосоченото вземане⁹, и следователно макар такова ограничаване, както е установено в член 39, параграф 3 от ZDDV-1, да е допустимо и в съответствие с Директивата за

⁷ Този аспект е още по-очевиден именно в случая, в който става въпрос за продажбата на стока или услуга на краен потребител или на други лица, които нямат право на приспадане на ДДС, и следователно неплащането на вземането на продавача предполага, в случай на намаляване на данъчната основа на последния, също и окончателна загуба за публичните финанси, равняваща се на дължимия ДДС.

⁸ Държавата няма право да предявява вземания, произтичащи от правна сделка между предприемачи, задължени да платят ДДС, а само да изиска плащане на ДДС в случай, че такова задължение възникне от подобна сделка.

⁹ В производството по несъстоятелност по смисъла на ZFPPIPP вземанията, които не са били предявени, се погасяват.

ДДС, възниква обаче и въпросът за евентуалните изключения от горепосоченото ограничение, които също произтичат от правилно тълкуване на член 90, параграф 2 от посочената Директива, и следователно въпросът за случаите, в които въпреки че данъчнозадълженото лице не е претендирало вземането си срещу своя длъжник в производство по несъстоятелност, следва да му се признае правото на намаляване на данъчната основа на ДДС.

- 26 Ето защо *Vrhovno sodišče* иска да се установи дали в съответствие с Директивата за ДДС трябва да се даде на данъчнозадълженото лице възможността да докаже, че въпреки че не е предявило вземанията си в производство по несъстоятелност, намаляването на данъчната основа е допустимо, ако са изпълнени следните условия:
- а) че въпросните вземания, заявени от данъчнозадълженото лице, не биха били удовлетворени дори ако са предявени в производството по несъстоятелност; **[ориг. 9]**
 - б) че в полза на непредявяването на вземанията в производството по несъстоятелност съществуват други разумни основания, легитимиращи такова поведение (например скромният размер на вземането в сравнение с разноските на данъчнозадълженото лице като кредитор в производството по несъстоятелност).
- 27 Що се отнася до посочените изключения, които са логични по своето съдържание, *Vrhovno sodišče* осъзнава обаче факта, че те биха могли да представляват непропорционална тежест за самото данъчно производство, тъй като доказването на съответните обстоятелства би могло да достигне изключително ниво на трудност. Следователно възниква и въпросът дали не би било уместно да се ограничат тези изключения само до фактите, които могат да бъдат доказани по очевиден начин (например фактът, че явно вземанията няма да бъдат платени дори в случай на предявяването им в производството по несъстоятелност). Всъщност настоящата система, която произтича от непризнаване на правото на намаляване на данъчната основа поради непредявяване на вземането в производството по несъстоятелност по смисъла на член 39, параграф 3 от ZDDV-1, гарантира простота, тъй като в обратния случай, в който вземането е предявено в производството по несъстоятелност, се оказват вече доказани в последващото данъчно производство, след приключване на производството по несъстоятелност, вече въз основа на решението на съда, както съществуването на вземането, така и фактът, че то не е било платено. Същата простота съществува и в ситуация, която се основава на ограничително тълкуване на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС (както е видно от настоящата практика на СЕС), според което следователно е достатъчно доказателството за неплащане на вземането без допълнителни обстоятелства. Правното положение, изразяващо се в двете посочени изключения, което може да изглежда възможно при тълкуване на член 90 от Директивата за ДДС, би могло обаче да наложи на данъчните органи и съдилищата повишен

стандарт на доказване по отношение на доказателствения характер на релевантните за данъчното облагане факти.

V.

- 28 СЕС вече е подчертал, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС има директен ефект (решение *Almos Agrárkülkereskedelmi*, т. 34 и т. 2 от диспозитива). *Vrhovno sodišče* обаче иска да установи също дали в тези рамки може да се приеме, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС има директен ефект и в случай, когато законодателят на държавата членка е излязъл извън допустимите рамки на разпоредбата за дерогациите, предвидени в параграф 2 от посочения член 90 от Директивата. Казано по-накратко: въпросът е дали е възможно да се приеме, че правото на намаляване на данъчната основа съгласно Директивата за ДДС има директен ефект, на който данъчнозадълженото лице може да се позове, ако се установи, че държавата членка неправилно е транспонирила в националния правен ред ограничението на посоченото по-горе право (в случай на пълно или частично неплащане) и по този начин е възпрепятствала упражняването на правото, признато на данъчнозадълженото лице в правото на Съюза. Всъщност в този случай законодателят на държавата членка, поради неправилното транспониране на Директивата за ДДС, сам установява различно третиране на данъчнозадължени лица в различните държави членки, засягайки същевременно и правото на свободна стопанска инициатива, и двете защитени в Хартата на основните права на Европейския съюз. В този контекст обаче не се поставя под въпрос правото на преценка на законодателя, което е признато в рамките на възможността да се упражни самото право, а ограниченото право на преценка, свързано с определянето на допустимото ограничение. [ориг. 10]

Преюдициални въпроси

- 29 С оглед на изложеното по-горе *Vrhovno sodišče* отправя до СЕС следните преюдициални въпроси:
1. Може ли член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че допуска дерогация от правото на намаляване на данъчната основа за начисляване на ДДС дори в случай на окончателно неплащане, ако това окончателно неплащане е последица от невъзприемането от страна на данъчнозадълженото лице на надлежно поведение, например поради непредявяване на вземането в производството по несъстоятелност, образувано срещу длъжника на това данъчнозадължено лице, както в настоящия случай?
 2. Съществува ли, включително в случаите, когато е допустима подобна дерогация от правото на намаляване на данъчната основа за начисляване на ДДС, и право на намаляване на тази данъчна

основа поради неплащане, ако данъчнозадълженото лице докаже, че дори ако е предявило вземанията си в производството по несъстоятелност, те е нямало да бъдат удовлетворени, или докаже, че са били налице разумни основания за непредявяване на вземането от негова страна?

3. Има ли член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС директен ефект и когато законодателят на държавата членка е излязъл извън допустимите рамки на правната уредба на дерогациите, определени в параграф 2 от същия член 90? [ориг. 11]

[...]