

Дело C-114/22

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване в Съда:

18 февруари 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Naczelny Sąd Administracyjny (Полша)

Дата на акта за преюдициално запитване:

23 ноември 2021 г.

Жалбоподател:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Отвeтник:

W. Sp. z o.o.

Предмет на главното производство

Данък върху стоките и услугите (ДДС); право на приспадане

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Директивата за ДДС; член 267ДФЕС

Преюдициален въпрос

Трябва ли член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 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, изменена) и принципите на неутралност и пропорционалност да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална разпоредба като член 88, параграф 3а, точка 4, буква с) от Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите, Dz. U.,

2011 г., бр. 177, позиция 1054, изменен), съгласно която, ако се установи, че придобиването на дадено право (вещ) представлява привидна сделка по смисъла на националното гражданско право, на данъчнозадълженото лице се отказва правото да приспадне ДДС за това придобиване, независимо дали целеният със сделката резултат е да се извлече данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с една или няколко от целите на Директивата, и дали това е основната цел на възприетото договорно разрешение?

Цитирани разпоредби от правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“): член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273

Цитирани разпоредби от националното право

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите) (Dz. U., 2011 г., бр. 177, позиция 1054, изменен) (наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

Член 88, параграф 3а, точка 4, буква с)

3а. Фактурите и митническите документи не са основание за приспадане на дължимия данък, нито за възстановяване на остатъка от данъка или на данъка по получени доставки, когато:

[...]

с) отразяват сделки, за които се прилагат разпоредбите на членове 58 и 83 от Гражданския кодекс — в частта, в която се отнасят до тези сделки.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. — Kodeks cywilny (Закон от 23 април 1964 г. — Граждански кодекс) (консолидиран текст: Dz. U., 2020 г., позиция 1740, изменен) (наричан по-нататък „Гражданският кодекс“):

Член 58

§ 1. Нищожна е правната сделка, която противоречи на закона или го заобикаля, освен ако приложима разпоредба не предвижда друга последица, и в частност че нищожните уговорки на правната сделка се заместват от съответните правила на закона.

§ 2. Нищожна е правната сделка, която противоречи на правилата на общественото съжителство.

[...]

Член 83

§ 1. Привидните волеизявления, направени от другата страна в нейна полза, са нищожни. Ако с такова волеизявление се прикрива друга правна сделка, действителността му се преценява според действителността на тази друга сделка.

§ 2. Ако трето лице придобива права или се освобождава от свои задължения като последица от възмездна правна сделка, сключена с привидно волеизявление, привидността на волеизявлението не засяга действието на тази сделка, освен ако третото лице не е недобросъвестно.

Кратко представяне на фактическата обстановка и на производството и основни доводи на страните

- 1 С акт от 20 октомври 2017 г., издаден по отношение на дружеството жалбоподател, Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (началник на данъчната служба във В., Полша) установява за октомври 2015 г. в частност сумата, за която начисленият данък по получени доставки не подлежи на възстановяване, и сумата, за която начисленият данък по получени доставки не подлежи на приспадане през следващите данъчни периоди. Този орган констатира, че проверената от него продажба на търговски марки в полза на дружеството жалбоподател е нищожна на основание член 58, параграф 2 от Гражданския кодекс (противоречие с правилата на общественото съжителство), което съгласно член 88, параграф 3а, точка 4, буква с) от Закона за ДДС е основание да се откаже на данъчнозадълженото лице правото да приспадне ДДС по издадената от продавача фактура от 27 октомври 2015 г.
- 2 С решение от 11 октомври 2018 г. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (директор на данъчната администрация във Варшава, Полша, наричан по-нататък „данъчният директор“) потвърждава описания по-горе данъчен акт, но като основание посочва обстоятелството, че сделката по продажбата на марките е привидна сделка по смисъла на член 83 от Гражданския кодекс.
- 3 Дружеството подава жалба против решението на данъчния директор до Wojewódzki sąd administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава, Полша), който отменя въпросното решение, като се мотивира с това, че данъчните органи не са доказали, че разглежданата продажба е привидна сделка.
- 4 Данъчният директор подава касационна жалба против посоченото съдебно решение до Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) — запитващата юрисдикция.

Мотиви за отправяне на запитването

- 5 Според запитващата юрисдикция не е сигурно дали изтъкнатото от данъчния орган правно основание за отказа да се признае право на приспадане намира опора в разпоредбите на Директивата за ДДС.
- 6 Безспорно е, че дружеството жалбоподател е отразило в дневника за покупките фактура с ДДС с дата 27 октомври 2015 г., която се отнася до покупката на търговски марки, и че в декларацията си по ДДС е посочило сумата на данъка по тази фактура като подлежаща на приспадане (възстановяване).
- 7 Безспорно е също така, че продавачът подава декларация по ДДС, в която посочва в частност сумата по тази сделка като подлежаща на облагане със ставка от 23 %, и внася данъка по фактурата.
- 8 Данъчният директор отказва да признае право на приспадане, тъй като приема, че сделката е привидна по смисъла на член 83 от Гражданския кодекс.
- 9 Член 83 от Гражданския кодекс урежда последиците от привидните волеизявления на страните при сключването на правни сделки в сферата на гражданското право.
- 10 От член 88, параграф 3а, точка 4, буква с) от Закона за ДДС следва, че съгласно тази разпоредба на данъчнозадълженото лице се отказва право на приспадане на ДДС, ако данъчният орган установи, че сключената от лицето правна сделка е нищожна по смисъла на член 58 или член 83 от Гражданския кодекс.
- 11 От разпоредбите на Директивата за ДДС обаче изобщо не следва възможност за изгубване на правото на приспадане поради несъвместимост на сделката с изискванията на националното гражданско право. Съгласно практиката на Съда правото на приспадане е неразделна част от системата на ДДС и по принцип не може да се ограничава. Затова евентуалната нищожност на правната сделка от гледна точка на гражданското право не бива автоматично да води до изключване на правото на приспадане във връзка с нея. Аргумент за това са автономията на ДДС спрямо нормите на гражданското право и неутралността на данъка за участниците в икономическия оборот.
- 12 От практиката на Съда следва, че не гражданскоправната недействителност на сделката на данъчнозадълженото лице може да е основание за отказ да се признае на приобретателя правото да си приспадне данъка по тази сделка, а констатацията, че целеният резултат от тази сделка е да се извлече данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с целите на Директивата, и че получаването на това предимство е основната цел на

възприетото договорно разрешение, което е белег за злоупотреба с това право.

- 13 За да се констатира такава злоупотреба, е необходимо, първо, въпреки формалното изпълнение на условията, предвидени в релевантните разпоредби на Директивата и на транспониращото я национално законодателство, въпросните сделки да водят до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с преследваната с тези разпоредби цел.
- 14 Второ, трябва въз основа на съвкупност от обективни обстоятелства да се установява, че основната цел на сделките е получаването на това данъчно предимство. За да се прецени дали целта на спорните сделки е получаването на данъчни предимства, трябва да се определи действителното съдържание и значение на тези сделки.
- 15 Забраната на злоупотребите е ирелевантна, когато за извършването на съответните сделки може да има и различна причина освен получаването на данъчно предимство (решение от 21 февруари 2006 г., Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, т. 75).
- 16 В решение от 21 февруари 2008 г., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, т. 58) обаче се приема, че за да прецени дали съответните сделки могат да се считат за злоупотреба, „националната юрисдикция трябва да провери преди всичко дали целеният резултат е данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с една или множество цели от Шеста директива, и след това да провери дали представлява основна цел на приетото с договора разрешение“.
- 17 В Закона за ДДС от 1 юли 2016 г. са предвидени разпоредби относно злоупотребата с право.
- 18 Член 5, параграф 4 от Закона за ДДС гласи, че в случаите на злоупотреба с право действията по параграф 1 пораждаат само онези данъчни последици, които биха настъпили, в случай че не са били извършени действията, представляващи злоупотреба с право.
- 19 Член 5, параграф 5 от Закона за ДДС пък предвижда, че злоупотреба с право е извършването на действия по параграф 1 като част от сделка, която въпреки изпълнението на формалните условия, предвидени в разпоредбите на този закон, е извършена основно с цел да се получат данъчни предимства, чието предоставяне би било в противоречие с целта на тези разпоредби.
- 20 Посочените разпоредби по принцип съответстват на разбирането за данъчна злоупотреба, възприето в практиката на Съда.
- 21 Проблемът обаче е в това, че въвеждането на дефиницията за злоупотреба с право в член 5, параграф 5 от Закона за ДДС не е съпътствано с изменение

на националните разпоредби, които определят кога на данъчнозадълженото лице следва да се откаже право на приспадане. Нито една от нормите на член 88 от Закона за ДДС не се отнася до уредбата по член 5, параграф 5 от този закон и до последиците в областта на ДДС във връзка с действията, извършвани при условията на данъчна злоупотреба. В националната данъчна практика се приема, че последиците от данъчните злоупотреби следва да се извеждат от нормата на член 88, параграф 3а, точка 4, буква с) от Закона за ДДС. В това отношение обаче следва да се има предвид, че както многократно е подчертавал Съдът, правото на приспадане по член 167 и сл. от Директивата за ДДС е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. В частност това право е налице по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-специално решения от 21 март 2001 г., *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 43 и от 6 юли 2006 г., *Axel Kittel* и *Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 47).

- 22 Всъщност режимът на приспадане цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на дължимия или платен от него ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира пълна неутралност по отношение на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално решения от 21 февруари 2006 г., *Halifax* и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 78 и от 6 юли 2006 г., *Axel Kittel* и *Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 48).
- 23 Оттук следва, че доколкото данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока или услуга, използва тази стока или услуга за нуждите на облагаемите си сделки, то има право да приспадне дължимия или платен за тази стока или услуга ДДС (вж. решение от 14 септември 2017 г., *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвествънтс*, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 24 От практиката на Съда също така следва, че изключения от правото на приспадане на ДДС се допускат само в случаите, които са изрично предвидени в разпоредбите на директивите, с които се урежда този данък (вж. по-специално решение от 19 септември 2000 г., *Ampafrance* и *Sanofi*, C-177/99 и C-181/99, EU:C:2000:470, т. 34), и подлежат на стриктно тълкуване (решение от 22 декември 2008 г., *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, т. 28).
- 25 Освен това Съдът приема, че борбата с данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС (вж. по-специално решения от 21 февруари 2006 г., *Halifax* и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 71 и от 7 декември 2010 г., *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, т. 36). В това отношение Съдът е постановил, че правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Съюза с

цел измама или злоупотреба (вж. по-специално решение от 3 март 2005 г., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, т. 32).

- 26 Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. по-специално решение от 29 март 2012 г., Veleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, т. 32).
- 27 Съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да приемат мерки, за да осигурят правилното събиране на ДДС и да предотвратяват измамите. По-специално, при липсата на правна уредба на Съюза по този въпрос държавите членки са компетентни да изберат санкциите, които според тях са подходящи, в случай че не са спазени предвидените от законодателството на Съюза условия за упражняване на правото на приспадане на ДДС (решение от 8 май 2019 г., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 28 Държавите членки обаче са длъжни да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, в това число на принципа на неутралност и принципа на пропорционалност (вж. решение от 26 април 2017 г., [Farkas], C-564/15, EU:C:2017:302, т. 59 и цитираната съдебна практика).
- 29 В този контекст изглежда, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС на основание член 273 от Директивата за ДДС, трябва в националния правопорядък да има — предвид членове 167, 168 и 178 и принципите на неутралност и пропорционалност — еднозначна правна норма, която да предвижда, че фактурите и митническите документи не са основание за намаляване на дължимия данък или за възстановяване на данък, ако съответните фактури, коригиращи фактури или митнически документи отразяват действия, които представляват данъчна измама или злоупотреба по смисъла на член 5, параграф 5 от Закона за ДДС.
- 30 Норма като тази на член 88, параграф 3а, точка 4, буква с) от Закона за ДДС, която в това отношение препраща към „сделки[те], за които се прилагат разпоредбите на членове 58 и 83 от Гражданския кодекс“, не може да се приеме за еквивалентна на норма, уреждаща хипотезите на данъчна злоупотреба, каквато например е член 5, параграф 5 от Закона за ДДС.
- 31 Както вече беше посочено, членове 58 и 83 от Гражданския кодекс уреждат хипотези на недействителност на сделките в гражданскоправен аспект, а не от гледна точка на данъчните злоупотреби. Въпросът за недействителността на привидните сделки в гражданскоправните отношения е ирелевантен за целите на ДДС, ако за извършването на съответните сделки може да има различна причина освен получаването на данъчно предимство.

- 32 Последниците от такава уредба изпъкват в контекста на разглежданото тук дело, по което данъчният орган се основава на констатацията за гражданскоправната недействителност на сделката поради нейната привидност, а само най-лаконично обсъжда въпроса за наличието на данъчна злоупотреба.
- 33 След като принципът е, че данъчнозадължените лица по ДДС имат право да приспадат начисления им данък по фактурите, отразяващи придобиване на стоки или услуги, и че това право не е някакво облекчение или освобождаване, а е основна структурна характеристика на системата на ДДС, която гарантира неутралността на данъка за данъчнозадължените лица, то всички ограничения на това право, в това число произтичащите от член 273 от Директивата за ДДС, трябва да са предвидени с норми, които са ясни за данъчнозадължените лица, и трябва да се тълкуват стриктно във връзка с тези норми, а не по начин, който не следва от съдържанието на действащите разпоредби. Всъщност само тогава данъчнозадълженото лице ще може да разполага със сигурност в рамките на икономическата си дейност по въпроса какви са границите, в които законът разрешава дейността му и при спазването на които то няма да носи риск от неблагоприятни данъчни последици (правна сигурност). Спорната уредба в Закона за ДДС води до несигурност за данъчнозадълженото лице, тъй като предполага, че данъчният орган може да се ръководи от критериите за недействителност, произтичащи от гражданското право, и така да отказва да признае право на приспадане на данъчнозадълженото лице поради разбирането, че всяка такава недействителност поражда последици в сферата на данъчното право, както сочи националната данъчна практика в тази област.
- 34 Очевидно е, че при прилагането на националното право националният съд е длъжен да го тълкува във възможно най-голяма степен в светлината на текста и целите на Директивата, за да се постигнат нейните цели. Ако обаче проблемът в нормативната уредба се поправя чрез практиката на националните съдилища, което би налагало разпоредби като член 88, параграф 3а, точка 4, буква с) от Закона за ДДС да се тълкуват в съответствие с понятието за данъчна злоупотреба, подобна практика видимо би била в разрез с принципа на правната сигурност, разбран като система от ясни и изрични правила, които дават възможност на адресатите да предвидят кои правни норми ще са приложими спрямо тях и какви ще са правните последици от предприеманите от тях действия, тъй като би изисквала структурен елемент от системата на ДДС, какъвто е правото на приспадане, чрез което се осъществява принципът на неутралност, да се ограничава въз основа на произтичащи от съответната правна норма критерии. Такава практика би означавала да се признае директен ефект на Директивата по отношение на физическите и юридическите лица (данъчнозадължените лица) — посредством тълкуване на закона в съответствие с целите на Директивата — при положение че в съдържанието на тълкуваната разпоредба изобщо не е предвиден надлежен, съобразен с

Директивата за ДДС критерий за съществено ограничаване на правата на данъчнозадълженото лице.

- 35 Затова изглежда, че тълкуването на разглежданата разпоредба в съответствие с целите на Директивата излиза извън допустимите тълкувателни граници, в които националният съд би могъл да се произнесе, без да наруши гаранциите за данъчнозадължените лица във връзка с правната сигурност.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ