

Дело C-335/19**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

24 април 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Naczelny Sąd Administracyjny (Полша)

Дата на акта за преюдициално запитване:

6 декември 2018 г.

Жалбоподател:

E. Sp. z o.o. Sp. k. със седалище S.

Ответник:

Министър на финансите

Предмет на главното производство

Отхвърляне на корекцията на данъчната основа по ДДС във връзка с предоставянето на услуги в случай на частично или пълно неизпълнение на задължение за плащане с оглед на определен данъчен статус на длъжника и кредитора; „облекчение за лоши дългове“.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на член 90, параграф 2 от Директива 2006/112 с оглед на принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност; член 267 ДФЕС.

Преюдициални въпроси

1) Допускат ли разпоредбите на 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. 77), и по-специално член 90, параграф 2, при

съобразяване с принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност, въвеждането в националната правна уредба на ограничения на възможността за намаляване на данъчната основа в случай на частично или пълно неизпълнение на задължението за плащане с оглед на определено данъчно положение на длъжника и кредитора?

2) По-конкретно представлява ли правото на Съюза пречка за въвеждане в националното законодателство на уредба, допускаща възможността да се ползва „облекчение за лоши дългове“ под условието към датата на предоставянето на услугите или на доставката на стоките и в деня, предхождащ деня на подаване на корекцията в справка-декларацията с цел ползване на това облекчение:

длъжникът да не е в производство по несъстоятелност или в ликвидация?

кредиторът и длъжникът да са регистрирани като действащи данъчнозадължени лица по ДДС?

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: член 90 и член 273.

Цитирани разпоредби на 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 89а в редакцията, приложима по делото:

„1. Данъчнозадълженото лице може да коригира данъчната основа и дължимия данък във връзка с доставката на стоки или предоставянето на услуги на територията на страната в случай на вероятно несъбираемо вземане. Корекцията се отнася както до данъчната основа, така и до размера на данъка за частта от вземането, чиято несъбираемост е станала вероятна.

1а. Несъбираемостта на вземане се счита за вероятна, когато вземането не е било изпълнено или погасено по друг начин в продължение на 150 дни от датата на изтичане на срока за неговото изпълнение, определен в договора или фактурата.

2. Разпоредбата на параграф 1 се прилага, ако са изпълнени следните условия:

- 1) доставката на стоката или предоставянето на услугите е извършено в полза на данъчнозадължено лице по смисъла на член 15, параграф 1, регистрирано като действащо данъчнозадължено лице по ДДС, което не е в производство по несъстоятелност или в ликвидация;

[...]

- 3) в деня, предхождащ деня на подаване на справка-декларацията, с която се извършва корекцията по параграф 1:

- a) кредиторът и длъжникът са регистрирани като действащи данъчнозадължени лица по ДДС;
- b) длъжникът не е в производство по несъстоятелност или в ликвидация;

[...]

- 5) от датата на издаване на фактурата, отразяваща вземането, не са изминали 2 години, считано от края на годината на издаване на същата.

3. Корекцията съгласно параграф 1 може да се извърши в отчета за периода, в който несъбираемостта на вземането се счита за вероятна, при условие че до деня на подаване на справка-декларацията от кредитора за този период вземането не е било изпълнено или погасено по друг начин.

4. В случай че след подаването на справка-декларацията, в която се прави корекцията по параграф 1, задължението за плащане е изпълнено или погасено по друг начин, кредиторът е задължен да увеличи данъчната основа и размера на дължимия данък в отчета за периода, в който задължението за плащане е изпълнено или погасено. В случай на частично изпълнение на задължението за плащане данъчната основа и размерът на дължимия данък се увеличават съразмерно.

5. Кредиторът е задължен едновременно със справка-декларацията, в която извършва корекцията по параграф 1, да уведоми за същата компетентния началник на данъчна служба, като съобщи размера на корекцията и данните на длъжника.

[...]

7. Разпоредбите на параграфи 1—5 не се прилагат, ако между кредитора и длъжника е налице връзката по член 32, параграфи 2—4.

8. Министърът, компетентен в областта на публичните финанси, определя с наредба образец за уведомлението по параграф 5 [...]“.

Член 89b

„1. В случай на неизпълнение на задължението за плащане, произтичащо от фактурата, с която се документира доставката на стоки или предоставянето на услуги на територията на страната, в срок от 150 дни от деня, в който изтича срокът за неговото изпълнение, определен в договора или фактурата, длъжникът е задължен да извърши корекция на приспадналата сума на данъка, посочен във фактурата, в отчета за периода, в който е изтекъл 150-ият ден от деня на изтичане на срока за плащане, определен в договора или фактурата.

1а. Разпоредбата на параграф 1 не се прилага, ако длъжникът изпълни задължението за плащане най-късно в последния ден от отчетния период, през който изтича 150-ият ден от деня на изтичане на срока за изпълнение на това задължение за плащане.

[...]

2. В случай на частично изпълнение на задължението за плащане в срок от 150 дни от деня на изтичане на срока за него, определен в договора или фактурата, корекцията се прави относно начисления данък за неизпълнената част от задължението за плащане. Разпоредбите на параграф 1а се прилагат съответно.

[...]

4. В случай на изпълнение на задължението за плащане след извършване на корекцията по параграф 1 данъчнозадълженото лице има право да увеличи размера на начисления данък с размера на данъка по параграф 1 в отчета за периода, през който задължението за плащане е изпълнено. В случай на частично изпълнение на задължението за плащане начисленият данък може да се увеличи съразмерно на изпълнената част.

[...]

6. В случай че се твърди нарушение на задължението по параграф 1 от данъчнозадълженото лице, началникът на данъчната служба или данъчният контролен орган установява допълнително данъчно задължение в размер на 30 % от данъка по неплатени фактури, които не е бил коригиран в съответствие с параграф 1. По отношение на физически лица, които за същите действия носят отговорност за данъчно нарушение или престъпление, допълнително данъчно задължение не се установява“.

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze [Закон от 28 февруари 2003 година за несъстоятелността и оздравителното производство] (консолидиран, Dz.U., 2015 г., позиция 233, изменен, наричан по-нататък „Законът за несъстоятелността“):

Член 342 в редакцията, приложима по делото:

„1. Задълженията, подлежащи на удовлетворяване от масата на несъстоятелността, се разпределят в следните категории:

- 1) първа категория — разноски за производството по несъстоятелност [...];
- 2) втора категория — задължения от трудови правоотношения, възникнали преди откриването на производството по несъстоятелност [...];
- 3) трета категория — данъци, други публични вземания, както и вземания за социалноосигурителни вноски, включително лихви и разноски за принудително изпълнение;
- 4) четвърта категория — други задължения, ако не подлежат на удовлетворяване в рамките на пета категория, включително лихви за последната година преди датата на откриване на производството по несъстоятелност, договорни неустойки, съдебни разноски и разноски за принудително изпълнение;
- 5) пета категория — лихви, които не попадат в горните категории, в поредността, в която подлежат на удовлетворяване главниците, както и съдебните и административни санкции и задълженията по дарения и завещания.

2. Вземане, придобито след прехвърляне или джиросване, след откриване на производството по несъстоятелност, подлежи на удовлетворяване в трета категория, ако не подлежи на удовлетворяване в четвърта категория. Това не се отнася за вземания, възникнали вследствие на действия на синдика или администратора или на действия на субекта в несъстоятелност, извършени със съгласието на съдебния надзорник.

3. [...].“

Представяне на фактичката обстановка, хода на производството и основните доводи на страните

- 1 В молба до министъра на финансите за издаване на индивидуално тълкувателно решение Е. сп. з о.о. (наричано по-нататък „дружеството“) посочва, че като регистрирано по ДДС действащо данъчнозадължено лице осъществява икономическа дейност, изразяваща се в предоставянето на възмездни данъчни консултантски услуги, по-специално на субекти, регистрирани като действащи данъчнозадължени лица по ДДС. Получателите на услугите не са свързани с него субекти. За данъчна основа дружеството счита възнаграждението във връзка с предоставяните от него услуги. За облагането на предоставяните на територията на страната услуги то прилага основната ставка на данъка върху стоките и услугите (ДДС). В

посочените в Закона за ДДС случаи дружеството прилага и обратно начисляване (член 28b от Закона за ДДС).

- 2 Дружеството издава на съдоговорителя си данъчна фактура за предоставени и подлежащи на облагане на територията на страната данъчни консултантски услуги. До деня на подаване на молбата то не е получило плащане по споменатата данъчна фактура. От деня на издаване на фактурата не са изминали повече от 2 години. Вземането не е изпълнено или погасено по друг начин. Освен това дружеството посочва, че към датата на предоставяне на услугите съдоговорителят му (длъжник) е бил регистриран като действащо данъчнозадължено лице по ДДС, не е бил в производство по несъстоятелност или в ликвидация. Той все още е регистриран като действащо данъчнозадължено лице по ДДС и понастоящем е в ликвидация.
- 3 С оглед на изложеното дружеството се обръща към министъра на финансите с въпрос дали при тази фактическа обстановка може да се коригират данъчната основа и дължимият данък във връзка с предоставените на територията на страната услуги в случай, че задължението за плащане не е било изпълнено изцяло, а през отчетния период, в който изтича 150-ият ден от датата на крайния срок за плащане, длъжникът е в ликвидация.
- 4 В индивидуалното тълкувателно решение от 12 януари 2015 г. министърът на финансите приема, че уредбата по член 90 от Директива 2006/112 е факултативна за държавите членки. Предвиденото в член 89а от Закона за ДДС право на кредитора да коригира данъчната основа и дължимия данък с вероятно несъбираемо вземане не нарушава член 90 от Директива 2006/112. Поради това неизпълнението на едно от основните условия, съдържащи се във въведената в полското законодателство правна норма, с която се транспонира правото, произтичащо от посочения член 90, не дава основание на данъчнозадълженото лице да черпи непосредствено от правото на Съюза субективно право на т.нар. „облекчение за лоши дългове“.
- 5 Дружеството обжалва индивидуалното тълкувателно решение пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Областен административен съд Шчечин), който отхвърля жалбата. Според него само кумулативното изпълнение на всички условия, определени в член 89а, параграф 2 от Закона за ДДС, дава право да се коригира дължимият данък, а в главното производство това не било така.
- 6 Дружеството обжалва решението на съда по касационен ред. Naczelny Sąd Administracyjny (Върховният административен съд) съединява за целите на разглеждането това и още три други дела. По всички тези дела дружеството е подало молба за индивидуално тълкувателно решение, по която същността на проблема се свежда до съответствието на определените в полските разпоредби условия за прилагане на облекчението за лоши дългове в евентуалните фактически хипотези, в които намира приложение член 89а от Закона за ДДС, с правото на Съюза.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 7 Съмненията на запитващата юрисдикция се отнасят до обхвата на предоставената на държавите членки свобода да определят условията за прилагане на уредбата, предвидена в член 90 от Директива 2006/112, в националното законодателство. По-специално тази юрисдикция не е сигурна дали условията, предвидени в член 89 от Закона за ДДС, не трябва да се изчерпват единствено с такива, които дават възможност да се докаже, че не е настъпило изпълнение на задълженията за плащане, чиято стойност е взета предвид в справка-декларацията в подлежащия на облагане оборот и дължимия данък, като се изключат онези условия, които са свързани с данъчния статус на кредитора и длъжника. В член 89а от Закона за ДДС, освен определянето кои вземания се считат за неплатени, се въвеждат и условията, посочени в параграф 2.
- 8 Член 90 от Директива 2006/112 не уточнява нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да налагат, което в досегашната практика на Naczelny Sąd Administracyjny (Върховния административен съд) се взема предвид в смисъл, че посочените разпоредби предоставят на държавите членки свобода на преценка, по-специално що се отнася до формалностите, които трябва да бъдат изпълнени от данъчнозадължените лица спрямо данъчните органи за намаляване на данъчната основа. Поради това в националната съдебна практика се приема, че облекчението за лоши дългове попада в обхвата на свободата на преценка.
- 9 Според запитващата юрисдикция досегашната практика на Съда не дава еднозначен отговор относно възможността за въвеждане на посочените ограничения в националната правна уредба.
- 10 От практиката на Съда до момента се установява, че той подкрепя стриктното тълкуване на ограниченията за прилагането на „облекчението за лоши дългове“, които държавите членки могат да въвеждат в националното законодателство.
- 11 По-специално в решение от 15 май 2014 г., Almos Agrárkúkereskedelmi Kft (C-337/13, EU:C:2014:328) Съдът приема, че „е важно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа на ДДС, да бъдат ограничени до такива, които позволяват да се докаже, че след сключването на сделката в крайна сметка няма да бъде получена отчасти или изцяло насрещната престация“ (т. 39).
- 12 В точка 36 от това решение обаче Съдът посочва, че „относно въпроса на какви формалности може да подлежи упражняването на правото на намаление на данъчната основа, следва да се припомни, че съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да наложат

задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчната измама, при условие по-специално че тази възможност за избор не може да се използва за налагане на допълнителни задължения [за фактуриране] към тези, установени в глава 3 от същата директива“.

- 13 Съмненията не се разсейват и от решение на Съда от 23 ноември 2017 г., Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), в което Съдът приема, че член 11, В, параграф 1, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че за намаляването на данъчната основа по ДДС държава членка не може да изисква неуспех на производствата по несъстоятелност, когато те могат да продължат над 10 години.
- 14 Това може да остави впечатлението, че продължителността на производството по несъстоятелност е била от ключово значение за оценка на съответствие на националната уредба с правото на Съюза. В мотивите обаче Съдът посочва, че „[м]акар възможността държавите членки да се борят с несигурността относно окончателния характер на неплащането на дадена фактура, припомнена в точка 16 от настоящото решение, действително да има определено значение, подобна възможност за дерогиране не би могла да се разпростре отвъд тази несигурност, включително по въпроса дали е възможно данъчната основа да не се намалява при неплащане“ (т. 22). Както Съдът отбелязва по-нататък, „[о]свен това допускането на възможността държавите членки да изключат всякакво намаляване на данъчната основа по ДДС би било в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС, от който по-специално произтича, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, трябва изцяло да бъде освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с ДДС икономическа дейност“ (т. 23).
- 15 Позовавайки се на принципа на пропорционалност, Съдът приема, че „[т]ази несигурност очевидно се отчита при лишаване на данъчнозадълженото лице от правото му да намалява данъчната основа, докато вземането не стане окончателно несъбираемо, както по същество предвижда разглежданото в главното производство национално законодателство. [...] обаче [...] същата цел би могла да се преследва и с предоставяне на възможност за такова намаляване, когато данъчнозадълженото лице докаже, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, като при евентуално извършване на плащането все пак данъчната основа би могла да се увеличи“ (т. 27).
- 16 Едновременно с това Съдът приема, че „[п]ри това положение националните власти би следвало при спазване на принципа на пропорционалност и под контрола на съда да определят доказателствата относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането, които данъчнозадълженото лице следва да представи в зависимост от особеностите на приложимия национален закон“ (т. 27).

- 17 От досегашната практика на Съда се установява, че условията за ползване на облекчение за лоши дългове, предвидени в националното законодателство, могат да се отнасят само до противодействието на несигурността относно окончателния характер на неплащането на дадена фактура.
- 18 Във връзка с това запитващата юрисдикция изпитва съмнения дали допълнителни условия като предвидените в член 89а, параграф 2 от Закона за ДДС са допустими или е достатъчно за извършване на корекция условието да е налице вероятна несъбираемост, като данъчнозадълженото лице докаже, че вземането не е платено или погасено по друг начин в срок от 150 дни от датата на изтичане на срока за плащане, определен в договора или фактурата.
- 19 Запитващата юрисдикция по-специално очаква Съдът да посочи дали условия като предвидените в член 89а, параграф 2 от Закона за ДДС попадат извън обхвата на свободата на преценка на държавите членки или предвид принципа на пропорционалност националният съд трябва да преценява тези условия в зависимост от обстоятелствата по делото, което би означавало по-конкретно, че трябвало да се вземе под внимание и евентуалната продължителност на производството по несъстоятелност или ликвидация.
- 20 Констатацията, че правото на Съюза не допуска държавата членка да прилага условието по член 89а, параграф 2 от Закона за ДДС, очевидно би нарушила съгласуваността на полската правна система. Полският законодател е решил в член 89b от Закона за ДДС да се възползва от правото, предвидено в член 185, параграф 2 от Директива 2006/112.
- 21 За да не се стига до нарушение на принципите на неутралитет и пропорционалност, прилагането на „облекчението за лоши дългове“ от данъчнозадълженото лице кредитор и коригирането на дължимия от него данък е обвързано със задължение за коригиране на начисления от данъчнозадълженото лице дължник данък. По този начин се гарантира неутралитетът на ДДС, който е негова конструктивна особеност. Когато кредиторът приложи „облекчението за лоши дългове“, конструктивно престава да съществува коригираният данък. Фактически следователно престава да съществува и начисленият данък, който би могъл да се приспада. Затова последица от съществуването в полза на кредитора на правото да коригира дължимия данък в случай на несъбираеми вземания е задължението, произтичащо от член 89b, параграф 1 от Закона за ДДС, данъчнозадълженото лице дължник да намали начисления, подлежащ на приспадане данък или, ако няма такъв, да увеличи дължимия данък с размера на данъка, произтичащ от неплатените фактури, чрез корекция на декларацията за периода, в който е извършило приспадане. Тъй като разпоредбите на член 89а от Директивата за ДДС са относно правата на данъчнозадълженото лице кредитор и въвеждат условия във връзка с тяхното упражняване, а член 89b, параграф 1 от този закон урежда едновременното задължение на данъчнозадълженото лице дължник, което

не е изпълнило по искане на кредитора задължението за плащане, отговарящо на изискванията по член 89а, параграфи 1 и 1а от Закона за ДДС, за извършване на съответна корекция на начисления данък, подлежащ на приспадане, или за съответно увеличаване на дължимия данък за периода, в който данъчнозадълженото лице е извършило приспадане, то между тези две разпоредби трябва да има пълно съответствие и идентичност в правните положения, предвидени в тях. Това е така, тъй като оценката относно правилното упражняване на правото на корекция на дължимия данък от кредитора зависи от положението на неговия длъжник предвид непосредствената връзка на правото на едното данъчнозадължено лице и задължението на второто данъчнозадължено лице.

- 22 Според запитващата юрисдикция корекцията, извършена от кредитора по отношение на длъжника в несъстоятелност, представлява недопустима намеса в хода на производството по несъстоятелност, като изменя поредността на удовлетворяване на кредиторите съгласно член 342 от Закона за несъстоятелност, така че се удовлетворява, при това за сметка на държавния бюджет, един от кредиторите на длъжника, вместо когото в масата се появява друг кредитор, а именно държавният бюджет, което води до преобразуване на задължението за ДДС от четвърта категория (брутна стойност по фактурата на кредитора от икономически и общо гражданскоправни отношения) в трета категория (данъци). В националната съдебна практика се приема, че разпоредбите относно несъстоятелността и оздравителното производство, и по-специално член 342 от Закона за несъстоятелността, са специални спрямо данъчните разпоредби и не допускат удовлетворяването на отделни кредитори в нарушение на поредността на вземанията, определено в тази разпоредба.
- 23 Въведените в националната правна уредба ограничения с член 89а, параграф 2, точка 1 и съответно с член 89б, параграф 1б от Закона за ДДС са израз на съобразяването с този принцип, чието нарушаване би било в разрез със съгласуваността на действащата национална правна система съобразно предвиденото в член 342 от Закона за несъстоятелността.
- 24 В този контекст възниква дилемата дали тези ограничения не са в нарушение на член 90, параграф 2 от Директива 2006/112 предвид принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност, и ако според Съда нарушават тези норми, дали националният съд трябва да се произнесе въпреки нормата на член 342 от Закона за несъстоятелността.
- 25 Изложените съмнения са налице и по отношение на останалите условия за прилагане на облекчението за лоши дългове, предвидени в член 89а от Закона за ДДС. Те също гарантират симетрия на приетите данъчни разрешения. По-специално условието, че получател на доставката трябва да е действащо данъчнозадължено лице, осигурява симетричното намаляване на начисления на получателя на стоката данък. При липсата на такова

ограничение крайното потребление не би било обложено с данък, с което не би било гарантирано правилно събиране на данъка.

- 26 Според запитващата юрисдикция изложените аргументи подкрепят убедително необходимостта от едновременно изпълнение на условията по член 89а и член 89б от Закона за ДДС.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ