

Дело C-398/20**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

20 август 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно, Чешка република)

Дата на акта за преюдициално запитване:

29 юли 2020 г.

Жалбоподател:

ELVOSPOL, s.r.o.

Ответник:

Odvolací finanční ředitelství (Данъчна дирекция „Обжалване“)

Предмет на главното производство

Предмет на главното производство е жалба, подадена от дружество ELVOSPOL, s.r.o. против решение на Odvolací finanční ředitelství (Данъчна дирекция „Обжалване“, Чешка република), с което на посоченото дружество е отказано право да намали дължимия данък върху добавената стойност със сума, съответстваща на вземане, неудовлетворено от длъжник в несъстоятелност, поради това че вземането е възникнало в 6-месечен срок преди решението на съда за откриване на производство по несъстоятелност на длъжника.

Преюдициален въпрос

В противоречие ли е с целта на член 90, параграфи 1 и 2 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) национална правна уредба, която въвежда условие, правещо невъзможно за данъчнозадължено

лице по данъка върху добавената стойност, за което е възникнало задължение за начисляване на данък във връзка с направена на друго данъчно задължено лице облагаема доставка, да извърши корекция в размера на дължимия данък с размера на вземането си, възникнало в рамките на шест месеца преди съдебното решение за откриване на производство по несъстоятелност на другото данъчнозадължено лице, ако то е платило само част, а не цялата доставка?

Приложими разпоредби на правото на Съюза

Член 63, член 73, член 90, параграфи 1 и 2 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), наричана по-нататък „директивата“.

Приложима национална правна уредба

Правото да се извърши корекция на размера на данъка в случай на вземане към длъжници, които са в производство по несъстоятелност, се урежда в член 44 от zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Закон № 235/2004 за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“). В приложимата си част посочената разпоредба към разглеждания момент гласи следното:

„(1) Данъчнозадълженото лице, за което е възникнало задължение за начисляване на данък във връзка с облагаема доставка, извършена в полза на друго данъчнозадължено лице, и чието вземане, възникнало най-късно 6 месеца преди датата на съдебното решение за откриване на производство по несъстоятелност на [длъжника] във връзка с тази услуга, до момента не е погасено (наричан по-нататък „кредиторът“), има право да извърши корекция на размера на дължимия данък с размера на съответното вземане [...]¹

[...]

(3) Кредиторът може да извършва корекции на дължимия данък най-рано през данъчния период, в който са изпълнени условията по параграф 1. Не се разрешава извършването на корекции след изтичане на 3 години от приключване на данъчния период, в който е изпълнена първоначалната

¹ По-специално когато длъжникът е в производство по несъстоятелност, в което съдът е постановил осребряване на имуществото на длъжника и в което кредиторът успешно е предявил своите вземания, които са били приети и одобрени.

облагаема доставка, както и в случай, че длъжникът е загубил качеството на данъчнозадължено лице. ⁽²⁾

(...)

(5) Ако кредиторът извърши корекция на данъка в съответствие с параграф 1, длъжникът е задължен да намали размера на начисления му по получени доставки данък върху цената на получената облагаема доставка с размера на данъка, по отношение на който кредиторът е извършил корекция, тоест със сумата, която е приспаднал от данъка върху облагаемата доставка. [...]

(6) Ако вземането, по отношение на което кредиторът е извършил корекция на размера на данъка в съответствие с параграф 1, впоследствие бъде изцяло или частично удовлетворено, кредиторът е задължен да начисли данък върху полученото плащане в деня на удовлетворяване на вземането, изцяло или отчасти, и да предостави на длъжника данъчния документ, който кредиторът е задължен да изготви (...).

Кратко представяне на фактическата обстановка и главното производство

- 1 Дружество ELVOSPOL, s.r.o. (наричано по-нататък „жалбоподателят“) извършва в подадената за данъчен период май 2015 г. справка-декларация корекции на размера на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) в съответствие с член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, тъй като дружество MPS Mont a.s. не плаща на жалбоподателя фактурата за доставка на стоки, в която като дата на облагаемата доставка е посочен 29 ноември 2013 г. (наричана по-нататък „спорната данъчна корекция“).
- 2 На 19 май 2014 г. съдът по несъстоятелността открива производство по несъстоятелност на MPS Mont a.s.
- 3 На 14 декември 2015 г. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Окръжна данъчна служба Южна Моравия, Чешка република, наричана по-нататък „данъчният орган“) иска от жалбоподателя да изясни съмненията относно правилното и изчерпателно посочване на сумите по спорната данъчна корекция. С писмо от 6 януари 2016 г. жалбоподателят поставя под въпрос тълкуването на член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, възприето от данъчния орган, като посочва, че според него са изпълнени условията за извършване на спорната данъчна корекция, определени в тази разпоредба. Данъчният орган обаче

² Както е посочено по-долу, условието, че кредиторът няма право да извършва корекция на данъка и в случай, че длъжникът вече не е данъчнозадължено лице по данъка върху добавената стойност, не намира приложение поради противоречие с член 90 от директивата съгласно решение на Съда от 8 май 2019 г., A-PAKĀ CZ, C-127/18, EU:C:2019:377.

стига до извода, че представеното от жалбоподателя тълкуване на член 44, параграф 1 от Закона за ДДС не е правилно, отхвърля спорната данъчна корекция и с решение от 22 февруари 2016 г. определя допълнително задължение по ДДС на жалбоподателя в размер на 160 896 CZK за данъчния период май 2015 г.

- 4 Жалбоподателят обжалва решението пред Odvolací finanční ředitelství (Данъчна дирекция „Обжалване“), която с решение от 2 май 2018 г. потвърждава отхвърлянето на спорната данъчна корекция с оглед на възрастта на посоченото вземане, тоест поради възникването му в 6-месечния период преди датата на постановяване на съдебното решение за откриване на производство по несъстоятелност на MPS Mont a.s. (наричано по-нататък „условие относно възрастта на вземането“).
- 5 В решенията си нито данъчният орган, нито Odvolací finanční ředitelství (Данъчна дирекция „Обжалване“) поставя под въпрос обстоятелството, че дружество MPS Mont a.s. не плаща облагаемата доставка дори частично на жалбоподателя. Поради това неизпълнението на условието относно възрастта на вземането е единствената причина, поради която е определен допълнителен данък и е отхвърлена спорната данъчна корекция.
- 6 Жалбоподателят обжалва посоченото решение на Odvolací finanční ředitelství (Данъчна дирекция „Обжалване“) пред Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно), твърдейки в подадената жалба, че е изпълнил законовите условия за извършване на спорната данъчна корекция, а условието относно възрастта на вземането е в противоречие с член 90 от директивата.

Понятието „условие относно възрастта на вземането“ в чешката правна уредба

- 7 Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно) счита, че данъчнозадълженото лице (кредитор) може да извърши корекция на размера на дължимия данък с размера на вземане в случай, че изпълнява условията по член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, **но дори в случай на изпълнение на последните определени в Закона за ДДС условия данъчнозадълженото лице (кредитор) не може да извърши корекция, ако вземането, произтичащо от облагаема доставка за данъчнозадължено лице, е възникнало в рамките на 6 месеца преди съдебното решение за откриване на производството по несъстоятелност на данъчнозадълженото лице (длъжник).**
- 8 Това тълкуване се потвърждава в определение на разширен състав на Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) от 16 юли 2019 г. (№ akt_3922/2019 Sb. NSS), в което е посочено, че разпоредбата на член 44, параграф 1 от Закона за ДДС в редакцията, която е в сила от 1 април 2011 г. до 28 юли 2016 г., трябва да се тълкува в смисъл, че правото [на кредитора] да извърши корекция на размера на дължимия данък

с размера на дадено вземане, се отнася за вземания, възникнали в резултат от доставки през период, приключващ 6 месеца преди съдебното решение за откриване на производство по несъстоятелност [на длъжника].

- 9 Nejvyšší správní soud (Върховният административен съд) приема за съществен също икономическият довод, че „професионалните участници на даден пазар са в състояние да разпознаят сигналите за предстояща несъстоятелност на свой търговски партньор при преговори или сключване на сделки с него толкова по-лесно, колкото по-кратко е времето до бъдещото настъпване на несъстоятелността. И обратно, колкото по-далеч във времето от момента на несъстоятелността са били водени преговорите по сделката или същата е била сключена, толкова за търговския партньор на бъдещия несъстоятелен обикновено е по-неясно, че го грози криза“.
- 10 В определението си Nejvyšší správní soud (Върховният административен съд) се позовава и на действащия по-рано zákon č. 328/1991 Sb., о konkursu a vugovnáni (Закон № 328/1991 за несъстоятелността и оздравяването), по силата на който определени правни действия на длъжника, извършени през последните 6 месеца преди подаване на молба за откриване на производство по несъстоятелност, по право са недействителни. Според посочени съд: „също на основание на действащите понастоящем законови разпоредби относно неплатежоспособността, в случай на опасност от неплатежоспособност съществуват разлики между по-краткия срок, непосредствено предшестващ откриването на производството по несъстоятелност, и по-дългия срок, обикновено обхващащ няколко години, с оглед на това какви изисквания обикновено се поставят на икономическия субект, сключващ сделка, и колко „лесно“ може такива сделки в единия или другия срок и по една или друга причина евентуално да бъдат развалени (да се установи недействителността им). (...). [Целта на 6-месечния срок] е била защитата, произтичаща от привилегията, въведена с член 44 от Закона за данък върху добавената стойност, да ползва само тези търговски партньори на длъжника, които са сключили с него сделки по-рано, а не през последните 6 месеца преди съдебното решение за откриване на производство по несъстоятелност на длъжника. По отношение на тях може да се презумира, че са били добросъвестни при сключването на сделка с бъдещия несъстоятелен, що се отнася до неговата платежоспособност, и същевременно не са били в състояние да разберат, че вземането им в покъсен момент ще стане несъбираемо. Обратно, търговските партньори, които сключват сделки с бъдещия несъстоятелен през последните шест месеца преди съдебното решение за откриване на производство по несъстоятелност, би трябвало — както сочат общите стопански познания — да имат по-голям шанс да забележат предстоящата несъстоятелност и поради това няма основание да им се осигурява по-голям комфорт в данъчно отношение. В съответствие с това е и общият исторически контекст на приемане на приложимата в случая уредба през 2011 г., изразяващ се в задълбочаване на икономическата криза, довела до икономически затруднения у редица лица, които преди това успешно извършват стопанска

дейност. (...) С оглед на това също е било логично да се защитят по-скоро тези, които са търгували с бъдещия несъстоятелен с известен отстъп във времето преди съдебното решение за откриване на производство по несъстоятелност, отколкото на лица, които са сключвали сделки с несъстоятелния непосредствено преди постановяването на това решение“.

Анализ на практиката на Съда по член 90 от директивата

- 11 Според Съда на условията за прилагане на изключенията от член 90, параграф 1 от директивата не отговаря например: (i) правна уредба, която прави невъзможно намаляването на данъчната основа по ДДС в случай на неудовлетворяване на вземане, изцяло или отчасти, единствено когато става дума за парично вземане (решение от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths*, **C-330/95**, EU:C:1997:339) (ii) правна уредба, която за намаляването на данъчната основа по ДДС изисква неуспех на производствата по несъстоятелност, когато те могат да продължат дори над 10 години (решение от 23 ноември 2017 г., *Enzo Di Maura*, **C-246/16**, EU:C:2017:887) (iii) правна уредба, която предвижда, че данъчнозадълженото лице не може да коригира данъчната основа по ДДС в случай на пълно или частично неплащане на вземане, което длъжникът е трябвало да удовлетвори във връзка с получаването на облагаема доставка по ДДС, ако длъжникът вече не е данъчнозадължено лице по ДДС (решение от 8 май 2019 г., *A-PACK CZ s.r.o.*, **C-127/18**, EU:C:2019:377), както и (iv) правна уредба, по силата на която правото на намаляване на ДДС, платен във връзка с неудовлетворено вземане, се отказва на данъчнозадължено лице, ако то е пропуснало да предяви това вземане в образуваното производство по несъстоятелност на неговия длъжник, дори когато това данъчнозадължено лице докаже, че ако беше предявило посоченото вземане, то не би било удовлетворено (решение от 11 юни 2020 г., *SCT d.d.*, **C-146/19**, EU:C:2020:464).
- 12 Обратно, за съответстваща на изискванията на член 90 от директивата се приема правна уредба, която обвързва правото да се намали данъчната основа по ДДС с това кредиторът да се сдобие от получателя на стоката или услугата (длъжника) с потвърждение за получаване на коригирана фактура, ако получаването на такова потвърждение в разумен срок не е било невъзможно или изключително трудно за кредитора (решение от 26 януари 2012 г., *Kraft Foods Polska*, **C-588/10**, EU:C:2012:40).
- 13 Според *Krajský soud v Brně* (Окръжен съд Бърно) от посочените решения на Съда следва по-специално че:
 - член 90, параграф 1 от директивата изразява основния принцип, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната

администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице³.

- приемането на правото на държавите членки да изключат всякакви възможности за намаляване на данъчната основа по ДДС е в противоречие с принципа на неутралност на ДДС⁴.
- член 90, параграф 2 от директивата разрешава на държавите членки да въведат изключения от този принцип, ако липсата на срещно изпълнение е трудно доказуема или само временна, като изключението трябва да бъде обосновано и пропорционално⁵.
- изключенията, мотивирани от съображения за ефективно събиране на ДДС и предотвратяване на измамите или избягването на данъци, трябва да са необходими за постигането на тази цел и не могат да се използват по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС⁶.

Заключителни бележки

- 14 Според *Krajský soud v Brně* (Окръжен съд Бърно) цитираната национална правна уредба, съдържаща се в член 44 от Закона за ДДС, се отнася до положения, в които длъжникът не е платил изцяло или отчасти облагаема доставка на кредитора. Поради това е налице случай, в който в съответствие с член 90, параграф 2 от директивата държавите членки могат да предвидят изключения от общата уредба по член 90, параграф 1 от директивата.
- 15 *Krajský soud v Brně* (Окръжен съд Бърно) изразява обаче съмнение дали условието относно възрастта на вземането, предвидено в член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, е в съответствие с член 90 от директивата и евентуално с неговата цел и изработените от Съда изисквания, отнасящи се до същия член 90.
- 16 В случай, че останалите условия по Закона за ДДС са изпълнени, невъзможността да се направи спорната данъчна корекция, произтичаща от неизпълнението на условието относно възрастта на вземането, според

³ Вж. решение от 8 май 2019 г., *A-PACK CZ s.r.o.* (C-127/18, EU:C:2019:377, т. 17—22).

⁴ Вж. решения от 13 март 2008 г., *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166) и от 13 март 2014 г., *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147).

⁵ Пак там.

⁶ Вж. решение от 8 май 2019 г., *A-PACK CZ s.r.o.* (C-127/18, EU:C:2019:377, т. 25—27) и от 26 януари 2012 г., *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, т. 28).

Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно) води до нарушение на принципа на неутралност на ДДС.

- 17 Накрая, според Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно) разглежданото дело се различава от всички други дела, които до момента Съдът на Европейския съюз е разглеждал.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ