

Дело C-709/22

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

Дата на постъпване в Съда:

17 ноември 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Полша)

Дата на акта за преюдициално запитване:

22 септември 2022 г.

Жалбоподател:

Syndyk Masy Upadłości A

Ответник:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Предмет на спора в главното производство

Отказ на данъчния орган да разреши на синдика на дружество в несъстоятелност да прехвърли средствата, събрани в ДДС сметката на данъчнозадълженото лице (механизъм на разделно плащане)

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Съвместимост с правото на Съюза на националните разпоредби и практики във връзка с прехвърлянето на средствата, събрани в ДДС сметката на данъчнозадълженото лице (механизъм на разделно плащане), в контекста на правото в областта на несъстоятелността; член 267ДФЕС

Преюдициални въпроси

1. Трябва ли разпоредбите на Решение за изпълнение (ЕС) 2019/310 на Съвета от 18 февруари 2019 година за предоставяне на разрешение на Полша да въведе специална мярка за дерогация от член 226 от

Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 51, 2019 г., стр. 19, наричано по-нататък „Решение 2019/310“), 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. 7, наричана по-нататък „Директива 2006/112“), и по-специално членове 395 и 273, както и принципите на пропорционалност и на неутралност да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба и национална практика, които при обстоятелствата в настоящия случай изискват да се откаже разрешение на синдика за прехвърляне на средствата, събрани в ДДС сметката на данъчнозадълженото лице (механизъм на разделно плащане), по посочена от него банкова сметка?

2. Трябва ли член 17, параграф 1 („Право на собственост“) от Хартата на основните права на Европейския съюз (ОВ L 303, 2007 г., стр. 1, наричана по-нататък „Хартата“) във връзка с член 51, параграф 1 и член 52, параграф 1 от Хартата да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба и национална практика, които при обстоятелствата в настоящия случай изискват да се откаже разрешение на синдика за прехвърляне на средствата, събрани в ДДС сметката на данъчнозадълженото лице (механизъм на разделно плащане), в резултат на което в тази ДДС сметка се блокират средства, които са собственост на несъстоятелното данъчнозадължено лице, и съответно се възпрепятства изпълнението на задълженията на синдика в производството по несъстоятелност?

3. Трябва ли принципът на правовата държава по член 2 от Договора за Европейския съюз (Dz. U., 2007 г., бр. 90, позиция 864/30, наричан по-нататък „ДЕС“) и произтичащият от него принцип на правната сигурност, принципът на лоялно сътрудничество по член 4, параграф 3 ДЕС и принципът на добра администрация по член 41, параграф 1 от Хартата предвид контекста и целите на Решение 2019/310 и Директива 2006/112 да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, която вследствие на отказа да се издаде разрешение на синдика за прехвърлянето на средствата, събрани в ДДС сметката на данъчнозадълженото лице (механизъм на разделно плащане), осуетява постигането на целите на производство по несъстоятелност, което според съда по несъстоятелността е от компетентността на полските съдилища по смисъла на член 3, параграф 1 от Регламент (ЕС) 2015/848 на Европейския парламент и на Съвета от 20 май 2015 година относно производството по несъстоятелност (преработен текст; ОВ L 141, 2015 г., стр. 19), и съответно довежда до ситуация, при която вследствие на прилагането на неподходяща национална мярка се стига до привилегироването на държавата като кредитор в ущърб на останалите кредитори?

Цитирани разпоредби на правото на Съюза

ДЕС: член 2, член 4, параграф 3 и член 6, параграф 1

Харта на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“): член 6, параграф 3, член 17, параграф 1, член 41, параграф 1, член 51, параграф 1, член 52, параграф 1

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“): съображение 4, член 273 и член 395, параграф 1

Решение за изпълнение (ЕС) 2019/310 на Съвета от 18 февруари 2019 година за предоставяне на разрешение на Полша да въведе специална мярка за дерогация от член 226 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричано по-нататък „Решение 2019/310“): съображения 4, 7, 11, 12 и членове 1 и 3

Регламент (ЕС) 2015/848 на Европейския парламент и на Съвета от 20 май 2015 година относно производството по несъстоятелност (преработен текст): съображения 3—5 и член 3, параграф 1

Цитирани разпоредби на националното право

Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U., 2021 г., позиция 685, изменен, наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

член 106е, параграф 1, точка 18а: Когато общата дължима сума по фактура за извършена за данъчнозадължено лице доставка на стоки или услуги по приложение 15 към този закон надвишава 15 000 полски злоти (PLN) или равностойността им в чуждестранна валута, във фактурата се вписва отбелязването „механизъм на разделно плащане“ [...];

— член 108а, параграф 1: Данъчнозадължените лица, които са получили фактура с начислен данък, могат да прилагат механизма на разделно плащане, когато плащат дължимата сума по тази фактура;

— член 108а, параграф 1а: При извършване на плащания за придобити стоки или услуги по приложение 15 към този закон, документирани с фактура, общата дължима сума по която надвишава 15 000 PLN или равностойността им в чуждестранна валута, данъчнозадължените лица са длъжни да прилагат механизма на разделно плащане [...];

— член 108а, параграф 2: Механизмът на разделно плащане се прилага по следния начин: 1) плащането на сумите, съответстващи на целия размер на данъка или на части от него съгласно получената фактура, се извършва по

ДДС сметка; 2) плащането на цялата или на части от сумата, съответстваща на нетната стойност на доставката съгласно получената фактура, се извършва по банковата сметка или по сметката в кооперативната спестовно-кредитна каса, във връзка с които се води ДДС сметката, или по друг начин;

— член 108b, параграф 1: По заявление на данъчнозадълженото лице директорът на данъчната служба издава разрешение за прехвърляне на средствата, събрани в посочената от данъчнозадълженото лице ДДС сметка, по посочена от него банкова сметка или сметка в кооперативната спестовно-кредитна каса, във връзка с които се води ДДС сметката; директорът на данъчната служба се произнася с решение;

— член 108b, параграф 2: В заявлението си данъчнозадълженото лице посочва размера на подлежащата на прехвърляне сума от събраните средства в ДДС сметката;

— член 108b, параграф 3: Директорът на данъчната служба издава решението в срок от 60 дни от получаване на заявлението. В решението директорът на данъчната служба посочва размера на подлежащата на прехвърляне сума;

— член 108b, параграф 5, точка 1: Директорът на данъчната служба отказва да издаде разрешение за прехвърляне на събраните в ДДС сметката средства, ако данъчнозадълженото лице има просрочени данъчни и други задължения по член 62b, параграф 2, точка 2, буква а) от Ustawa - Prawo bankowe (Закон за банките) от 29 август 1997 г. — до размера на просрочените задължения, заедно с лихвите за забава; директорът на данъчната служба се произнася с решение [...];

— член 108e: Данъчнозадължените лица, които извършват доставки на стоки или услуги по приложение 15 към този закон, и данъчнозадължените лица, които придобиват тези стоки или услуги, са длъжни да разполагат с разплащателна сметка по член 49, параграф 1, точка 1 от Закона за банките от 29 август 1997 г. или с поименна сметка в кооперативната спестовно-кредитна каса, открита във връзка с извършваната икономическа дейност и водена в полски злоти.

Закон за банките от 29 август 1997 г. (Dz. U., 2020 г., позиция 1896, изменен, наричан по-нататък „Законът за банките“):

— член 62a, параграф 1: Във връзка с разплащателната сметка банката води ДДС сметка;

— член 62b, параграф 2, точка 2, буква а): Плащания от ДДС сметката може да се извършват само по сметката на данъчната служба с цел внасяне на: (-) данък върху стоките и услугите [...]; (-) корпоративен данък [...]; (-) данък върху доходите на физическите лица [...]; (-) акцизи [...]; (-) мита [...];

— член 62d, параграф 1, точка 1: Паричните средства, събрани в ДДС сметката, не подлежат на заповед въз основа на съдебно или административно изпълнително основание, издадено за принудително изпълнение или за обезпечаване на изпълнението на задължения извън изброените в член 62b, параграф 2, точка 2;

Ustawa — Prawo upadłościowe (Закон за несъстоятелността) от 28 февруари 2003 г. (Dz. U, 2020 г., позиция 1228, изменен, наричан по-нататък „Законът за несъстоятелността“):

— член 342, параграф 1, точка 2: Вземанията, които трябва да бъдат удовлетворени от масата на несъстоятелността, се разпределят в следните категории: - втора категория — други вземания, които не подлежат на удовлетворяване по реда за други категории, и по-конкретно данъци и други публични вземания, включително вземания за социалноосигурителни вноски;

— член 343, параграф 1: От масата на несъстоятелността се изплащат на първо място разходите по производството, а ако средствата в масата на несъстоятелността позволяват това — и другите задължения на несъстоятелния длъжник [...].

Фактите, производството и основните доводи на страните

- 1 Синдикът подава заявление до компетентния данъчен орган за прехвърляне на средствата, събрани в ДДС сметката на несъстоятелното данъчнозадължено лице, по сметката на масата на несъстоятелността. Той посочва, че средствата ще бъдат преведени на общината с цел плащането на данъка върху недвижимите имоти.
- 2 Синдикът отбелязва, че от деня на откриване на производството по несъстоятелност дружеството няма просрочени задължения към държавата. Средствата в ДДС сметката били събрани в хода на производството по несъстоятелност. Не било спорно, че има предявени от друг данъчен орган вземания отпреди откриването на производството по несъстоятелност, които са включени в списъка на вземанията. Всички вземания на публични органи се удовлетворявали по реда за втората категория вземания, заедно с други, непублични вземания. Следователно публичните органи се третирали наравно с останалите кредитори на несъстоятелното данъчнозадължено лице. Що се отнася до удовлетворяването на кредиторите на несъстоятелността, разпоредбите на Закона за несъстоятелността представлявали *lex specialis* по отношение на Закона за ДДС и Закона за банките. В този смисъл при несъстоятелността не съществувала възможност за „автоматично“ удовлетворяване на данъчната администрация от отделната ДДС сметка при наличие на просрочени задължения на данъчнозадълженото лице. Следователно средствата, събрани в ДДС сметката, били собственост на данъчнозадълженото лице. Щом не били

налице отрицателни предпоставки, т.е. просрочени данъчни и други задължения по член 62b, параграф 2, точка 2, буква а) от Закона за банките, подаденото заявление следвало да се уважи.

- 3 Компетентният данъчен орган отказва да издаде въпросното разрешение. Той се позовава на член 108b, параграфи 1 и 5 от Закона за ДДС и на член 62b, параграф 2, точка 2, буква а) от Закона за банките, като подчертава, че тъй като към датата на издаване на решението несъстоятелното дружество в несъстоятелност има задължения за ДДС и за данък върху доходите на физическите лица и те надвишават сумата, която синдикът иска да прехвърли, предпоставката по член 108b, параграф 5, точка 1 от Закона за ДДС е налице и съответно има основание да се откаже разрешение за прехвърляне на средствата. Според данъчния орган законодателят е определил за каква цел могат да се използват средствата, събрани в ДДС сметката. Откриването на производство по несъстоятелност не се отразявало на данъчния статут на данъчнозадълженото лице — то си оставало дружество в несъстоятелност. Разликата била, че действията от негово име се предприемат и извършват от синдика. Законът за ДДС бил специална уредба спрямо общия режим по Закона за несъстоятелността.
- 4 Горестоящият административен орган потвърждава решението на данъчния орган и изложените в него мотиви. Той подчертава, че макар събраните в ДДС сметката средства да са собственост на данъчнозадълженото лице, едно от основанията за отказ за издаване на посоченото разрешение е това, че данъчнозадълженото лице има просрочени данъчни задължения. В действителност сумата на събраните в ДДС сметката средства произтичала от платените от съдоговорителите ДДС фактури. Следователно тази сума и тези средствата не можело да се приравняват на надвнесени суми, които данъчният орган може да прихване с просрочените задължения.
- 5 В жалбата си до Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Вроцлавски областен административен съд, Полша) жалбоподателят иска отмяна на решението на горестоящия орган.

Мотиви за запитването

Мотиви по първия преюдициален въпрос

- 6 Съмненията на настоящия състав се отнасят до това дали е допустимо да се въвежда и в какви граници трябва да се прилага национална мярка като механизма на разделно плащане, която е приета с цел борба с измамите с ДДС.
- 7 Механизмът на разделно плащане е уреден в полското право със Закона за ДДС и Закона за банките. В задължителната си форма той е въведен въз основа на разпоредбите на Решение 2019/310. При този механизъм е

необходимо дължимият ДДС да се заплаща отделно от дължимата сума, която съставлява данъчната основа. Ако за доставчика на стоките или услугите се прилага режимът на разделно плащане, освен обикновена банкова сметка той трябва да притежава и отделна, блокирана ДДС сметка. Тази отделна сметка може да се използва само за събиране на ДДС от клиентите и за заплащане на ДДС към доставчиците на стоки или услуги, както и за заплащане на други публични задължения, но само към държавата. В тези случаи получателят заплаща сумата на данъчната основа на доставчика на стоките или услугите по обичайния начин — по обикновена банкова сметка, докато дължимият по доставката ДДС се заплаща по блокираната ДДС сметка. Този начин на плащане зависи единствено от волята на плащателя и не се извършва автоматично. За освобождаването на средствата, събрани в ДДС сметката на данъчнозадълженото лице, е необходимо разрешение от данъчния орган. Националният закон предвижда също условия и срокове за освобождаването на тези парични средства.

- 8 Когато отправя искане за дерогация от член 226 от Директивата за ДДС, Полша посочва, че задължителният механизъм на разделно плащане ще премахне измамите с ДДС, а Комисията се съгласява с този довод и приема, че мярката е пропорционална на целта да се противодейства на отклоняването от данъчно облагане.
- 9 Дерогацията е предоставена временно — до 28 февруари 2022 г. — с Решение 2019/310. От текста на член 1 от Решението е видно, че дерогацията се отнася до член 226 от Директивата за ДДС. Затова се изисква да се прави специално вписване във фактурата, а именно отбелязването „механизъм на разделно плащане“. Това намира отражение в текста на член 106е, параграф 1, точка 18а от Закона за ДДС.
- 10 Съгласно член 206 от Директивата за ДДС всяко данъчнозадължено лице — платец на ДДС, трябва да плати нетния размер на ДДС при представянето на справка-декларацията за ДДС, предвидена в член 250. Въпреки това, държавите членки могат да определят различна дата за плащането на тази сума или могат да изискат извършването на междинни плащания.
- 11 Първото съмнение на настоящия състав се отнася до това дали приетата национална мярка не представлява дерогация от член 206 от Директивата за ДДС и дали следователно не е трябвало да се изпрати съответно уведомление по смисъла на член 395 от Директивата за ДДС. Това е важно, тъй като липсата на уведомяване представлява процесуално нарушение и следователно води до неприложимост на съответните правила спрямо частноправните субекти (вж. решение на Съда от 4 февруари 2016 г., Наказателно производство срещу Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, т. 67).
- 12 От член 206 от Директивата за ДДС следва, че данъчнозадълженото лице — платец на ДДС, трябва да внася данъка не след всяка облагаема сделка, а при

изтичането на всеки данъчен период. Нетният размер на ДДС, посочен в първото изречение от тази разпоредба, се получава, като се съберат сумите на дължимия данък за всички извършени облагаеми доставки през данъчния период, от които се приспадат сумите на платения данък за всички получени доставки през същия този период. Следователно сумата на платения данък по получени доставки трябва да остава на свободно разположение на данъчнозадълженото лице. При ДДС сметката не се получава така. Средствата се блокират още преди да възникне публичноправното задължение за внасяне на ДДС, и то в размер на максималното възможно задължение, тоест цялата сума на платения по този начин ДДС. За да използва собствените си средства за цели, различни от плащането на тези публични задължения, данъчнозадълженото лице се нуждае от разрешение от публичноправния субект, а той се произнася в срок от 60 дни дори ако не са налице просрочени публични задължения. Наистина възможността да се изиска извършването на междинни плащания, предвидена в член 206, второ изречение от Директивата за ДДС, позволява да се изисква авансово частично плащане на нетния размер на ДДС, изчислен за целия данъчен период. Всъщност изразът „междинно плащане“ означава частично плащане на сума, която впоследствие ще бъде дължима, тоест нетният размер на ДДС, изчислен за целия данъчен период. Трудно е обаче да се приеме, че сумата на ДДС, която получателят заплаща на доставчика по дадена единична сделка, представлява такова междинно плащане (вж. решение на Съда от 9 септември 2021 г., *G. sp. z o.o.*, C-855/19, EU:C:2021:714, т. 33, и заключението на генерален адвокат Saugmandsgaard Øe от 18 март 2021 г. по същото дело, EU:C:2021:222, т. 111 и 112).

- 13 Същевременно нито Полша, нито Комисията са заявявали, че дерогацията важи и за член 206 от Директивата за ДДС.
- 14 Следователно механизмът на разделно плащане може да бъде отнесен към така наречените „други задължения“, които държавите членки считат за необходими, за да се предотврати избягването на данъчно облагане по смисъла на член 273 от Директивата за ДДС. Член 273 от Директивата за ДДС предоставя на държавите членки свобода на преценка при избора на мерките, които могат да приемат, по-специално за да предотвратят избягването на данъчно облагане. Те обаче са длъжни да упражняват своята компетентност при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, и по-специално при спазване на принципа на пропорционалност и принципа на данъчна неутралност (решения на Съда от 17 май 2018 г., *Vamos*, C-566/16, EU:C:2018:321, т. 41, от 21 ноември 2018 г., *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, т. 35, и от 8 май 2019 г., *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, т. 38 и 39).
- 15 Отклонението от данъчно облагане и избягването на данъци са неизменна част от общата система на ДДС, така че борбата с тях е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС (по-специално решение на Съда от 21 май 2021 г., „АЛТИ“ ООД, C-4/20, EU:C:2021:397). Държавите членки

могат да въвеждат в своите правни системи специални национални мерки, предназначени, наред с другото, за постигането на тази цел. Приетите в това отношение мерки обаче не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Съгласно принципа на пропорционалност държавите членки следва да използват средства, които позволяват ефективно да се постигне преследваната от вътрешното право цел, но същевременно засягат възможно най-малко целите и принципите, въведени от съответната правна уредба на Съюза (вж. решения на Съда от 18 декември 1997 г., *Molenheide* и др., C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623, т. 46, и от 27 септември 2007 г., *Teleos* и др., C-409/04, EU:C:2007:548, т. 52). В този смисъл, макар да е оправдано да са насочени към възможно най-ефективна защита на държавния бюджет, прилаганите от държавите членки мерки не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тази цел (вж. посоченото по-горе решение на Съда *Molenheide* и др., EU:C:1997:623, т. 47, и решение на Съда от 11 май 2006 г., *Federation of Technological Industries* и др., C-384/04, EU:C:2006:309, т. 30). По-конкретно, тези мерки не бива да се използват така, че да поставят под въпрос неутралността на ДДС (вж. решения на Съда от 19 октомври 2017 г., *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 50, от 21 март 2000 г., *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 52, и от 21 юни 2012 г., *Mahagében* и *Dávid*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 57).

- 16 Механизмът на разделно плащане е експеримент, предприет с цел борба с измамите с ДДС. На 29 април 2021 г. Полша представя изисквания доклад относно цялостното въздействие на разглежданата мярка върху равнището на измамите с ДДС и върху засегнатите данъчнозадължени лица (съображение 12 и член 2 от Решение 2019/310), но съдържанието на този доклад не е известно на настоящия състав. С Решение за изпълнение (ЕС) 2022/559 на Съвета от 5 април 2022 година за изменение на Решение за изпълнение (ЕС) 2019/310 във връзка с предоставеното на Полша разрешение да продължи да прилага специалната мярка за дерогация от член 226 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 108, 2022 г., стр. 51) прилагането на посочената по-горе национална мярка е продължено до 28 февруари 2025 г.
- 17 Нито един от представените на Комисията документи, с които разполага настоящият състав, не сочи, че Полша е представила доклад относно въздействието на механизма на разделно плащане върху правото в областта на несъстоятелността. Това е важно, тъй като тази мярка може да доведе до отрицателни последици, изразяващи се в непостигане на основните цели на производството по несъстоятелност, и следователно да окаже системно и реално въздействие върху несъстоятелните длъжници (данъчнозадължени лица по ДДС) и техните кредитори, както и да облагодетелства държавата в ущърб на всички кредитори.
- 18 Настоящият състав има обосновани съмнения дали посочената мярка и свързаната с нея практика по прилагането ѝ не надхвърлят границите на

целта за борба с измамите с ДДС — цел, която произтича както от текста на членове 273 и 395 от Директивата за ДДС, така и от Решение 2019/310.

- 19 В решение от 11 юли 1988 г., *Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd* (138 и 139/86, EU:C:1988:383), Съдът отбелязва, че терминът „избягване на данъци“ включва данъчните измами. Те обаче съдържат елемент на умисъл в поведението (т. 21 от решението). Данъчните измами са практики, чрез които данъчнозадълженото лице се опитва да избегне законовите си задължения с измамни средства. Става въпрос за пряко и умишлено нарушение на данъчното право, изразяващо се в измамно избягване на определянето или плащането на целия данък или част от него. Поведението на данъчнозадълженото лице по отношение на ДДС цели да се избегне данъчното облагане, като по този начин пряко и явно се нарушават разпоредбите на действащото данъчно право. В случая става въпрос за поведение например като неоповестяване на предмета на данъчното облагане и съответно недеklarиране на данъка, прилагане на намалени ставки, умишлено неплащане на данъка, издаване на фактури с невярно съдържание и т.н. (вж. по-специално решение на Съда от 7 декември 2010 г., *Наказателно производство срещу R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, т. 49 и цитираната съдебна практика).
- 20 Не е сигурно дали разглежданото условие за получаване на разрешение от данъчния орган попада в границите на тази цел. Подобен подход де факто ограничава възможността на данъчнозадълженото лице да се разпорежда със своите средства, като въвежда изискване получените от ДДС средства да се използват за погасяването на посочени от законодателя публични задължения още преди възникването на задължението за внасяне на ДДС.
- 21 Тук възниква ключовият въпрос за положението на изпадналите в несъстоятелност данъчнозадължени по ДДС лица и за възможността на синдика да се разпорежда със средствата в ДДС сметката на несъстоятелния длъжник. Масата на несъстоятелността се състои от имуществото, което несъстоятелното данъчнозадължено лице е имало към датата на откриването на производството по несъстоятелност, и от имуществото, което то е придобило в хода на производството по несъстоятелност, с някои изключения. Събраните в ДДС сметката средства не фигурират сред тези изключения, поради което трябва да се включват в масата на несъстоятелността. Данъчният орган отказва да върне средствата, събрани в ДДС сметката на данъчнозадълженото лице, поради наличието на просрочени данъчни задължения (възникнали преди откриването на производството по несъстоятелност) към данъчния орган (за ДДС и за данък върху доходите). Тези просрочени задължения обаче са включени в списъка на вземанията. Значението на списъка на вземанията се изразява в това, че кредиторите с включени в него вземания получават правото да участват в производството по несъстоятелност и да се удовлетворят от масата на несъстоятелността заедно с останалите кредитори. След приключването или прекратяването на производството пък извлечението от списъка на

вземанията представлява изпълнително основание срещу длъжника. Синдикът посочва, че несъстоятелното данъчнозадължено лице няма други просрочени задължения за ДДС (възникнали по време на производството по несъстоятелност) и че средствата са му необходими за плащането на текущи задължения за данък върху недвижимите имоти към бюджета на общината.

- 22 Трудно може да се приеме, че отказът да се изплатят средствата от ДДС на синдика, който действа под надзора на съдията по несъстоятелността и упражнява задълженията си съгласно Закона за несъстоятелността, обслужва целта за борба с измамите с ДДС.
- 23 Нещо повече, принципът на пропорционалност предполага, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, а пораженията от нея неудобства не трябва да са несъразмерни на преследваните цели (решение на Съда от 12 юли 2001 г., *Jippes и др.*, C-189/01, EU:C:2001:420, т. 81). Обсъжданият отказ да се издаде разрешение може би се явява прекомерен. От една страна, въпросните просрочени задължения не може да се приравняват на задължения, подлежащи на принудително изпълнение, тъй като са посочени в списъка на вземанията. От друга страна, при липсата на просрочени задължения за ДДС синдикът е лишен от възможността да предназначи тези средства за разплащане с кредиторите.
- 24 Съдът вече е уточнил, че макар държавите членки да разполагат с известна свобода при установяването на реда и условията за възстановяване на надветия ДДС, този ред и условия не бива да накърняват принципа на данъчна неутралност, като пренасят тежестта на данъка изцяло или отчасти върху данъчнозадълженото лице. По-специално този ред и тези условия трябва да позволяват на данъчнозадълженото лице при адекватни условия изцяло да си възстанови вземането, което произтича от надветия ДДС, като това означава, че възстановяването трябва да се направи в разумен срок чрез плащане в брой или по равностоен начин и че при всички случаи възприетият метод на възстановяване не трябва да създава никакъв финансов риск за данъчнозадълженото лице (решения на Съда от 6 юли 2017 г., *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, т. 20 и цитираната съдебна практика и от 12 май 2021 г., *technoRent International и др.*, C-844/19, EU:C:2021:378, т. 37 и 38 и цитираната съдебна практика). Тъй като изпадналото в несъстоятелност данъчнозадължено по ДДС лице по същество не извършва икономическа дейност, поради което не създава възможност да възникне задължение за ДДС, а синдикът посочва, че след откриването на производството по несъстоятелност вече няма текущи просрочени задължения за ДДС, възниква въпросът дали блокирането на средствата в ДДС сметката не нарушава принципа на неутралност на данъка.

Мотиви по втория преюдициален въпрос

- 25 Настоящият състав има съмнения дали не се нарушава правото на собственост, предвидено в член 17, параграф 1 от Хартата.
- 26 Безспорно е, че събраните в ДДС сметката средства са собственост на данъчнозадълженото лице, включително когато то е в несъстоятелност (като част от масата на несъстоятелността). Блокирането на тези средства представлява ограничение на възможността за използването им. Данъчнозадълженото лице и синдикът трябва да получат разрешение от данъчния орган за прехвърлянето им за други цели (включително плащането на данъци в полза на други публични кредитори съгласно закона). При наличие на просрочени данъчни задължения отказът да се издаде разрешение се извършва автоматично. Не е нужно обаче този отказ да е автоматичен, когато съответните вземания са включени в списъка на вземанията и съответно се очаква да бъдат изпълнени в хода на производството по несъстоятелност. Тълкуването зависи от преценката на данъчния орган. Видно е обаче, че при отказ държавата получава двойна финансова изгода, а именно, от една страна, предявява вземанията си в списъка на вземанията и от друга страна, на същото основание блокира паричните средства в ДДС сметката. Блокирането им довежда до ситуация, при която синдикът не може да използва тези финансови средства за удовлетворяването на всички кредитори (включително държавата) в производството по несъстоятелност, което протича под надзора на съдията по несъстоятелността. Както е и при настоящото дело, данъчнозадълженото лице може да няма текущи задължения във връзка с извършвана икономическа дейност (която се управлява от синдика от негово име), но може да има други задължения, които не са към държавния бюджет, например за данък върху недвижимите имоти (към общинския бюджет). Данъчният орган не може сам да пристъпи към принудително изпълнение от упоменатата банкова сметка, доколкото съгласно Закона за несъстоятелността в хода на производството по несъстоятелност всички процедури за принудително изпълнение (включително свързаните с ДДС) се прекратяват по силата на закона. Разпоредбите на Закона за ДДС засягат изпълнението на задълженията на синдика, тъй като в противоречие със Закона за несъстоятелността определят какви решения следва да взема синдикът по отношение на посочените по-горе парични средства на данъчнозадълженото лице, които по силата на закона трябва да бъдат включени в масата на несъстоятелността. Следва да се отбележи, че съдията по несъстоятелността също не е в състояние да предприема действия в това отношение. Когато средствата остават блокирани в ДДС сметката (при липса на други средства на несъстоятелния длъжник) и не се прехвърлят на синдика, това може да доведе до прекратяване на производството по несъстоятелност и фактически до удовлетворяване само на вземането на държавата, в ущърб на останалите кредитори, без да се даде възможност за осребряване и разпределяне на това имущество на несъстоятелното данъчнозадължено лице. Ако пък несъстоятелното данъчнозадължено лице

има финансови активи, които дават възможност да бъдат удовлетворени всички кредитори, изключването на посочените средства от масата на несъстоятелността може да доведе дотам да няма на кого да бъдат прехвърлени, когато имуществото на длъжника бъде изцяло осребрено и разпределено. Всъщност тогава данъчнозадълженото лице ще бъде заличено от търговския регистър с решение на съда по несъстоятелността. Това ще доведе до неоснователно обогатяване на държавата с тези средства.

- 27 В правото на Съюза правото на собственост е защитено по-специално по силата на член 17 от Хартата. В съответствие с член 51, параграф 1 от Хартата нейните разпоредби се отнасят за държавите членки, когато те прилагат правото на Съюза. Това несъмнено се отнася за въпросите в областта на ДДС (вж. решение на Съда от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, т. 25 и сл.). Същевременно съгласно член 52, параграф 3 от Хартата, доколкото тя съдържа права, съответстващи на правата, гарантирани от Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи, подписана в Рим на 4 ноември 1950 г. (наричана по-нататък „ЕКПЧ“), техният смисъл и обхват са същите като дадените им в посочената конвенция. Що се отнася до член 17 от Хартата, съгласно разясненията относно Хартата този член съответства на член 1 от Протокол № 1 към ЕКПЧ. Ето защо член 17 от Хартата следва да се тълкува в светлината на практиката на Европейския съд по правата на човека във връзка с последната разпоредба като минимален праг на закрила (вж. решение на Съда от 21 май 2019 г., Комисия/Унгария, C-235/17, EU:C:2019:432, т. 72). Понятието „собственост“, посочено в член 17, параграф 1, има самостоятелно значение, което не се ограничава до собствеността върху материални вещи, а някои други права и интереси, представляващи активи, също могат да се считат за „имуществени права“ (решение на ЕСПЧ от 22 юни 2004 г., Broniewski c/у Полша, № 31443/96, § 129). При определени обстоятелства понятието „имущество“ може да включва активи, включително вземания (вж. решение на ЕСПЧ от 28 септември 2004 г., Корескú c/у Словакия, № 44912/98, § 35). Що се отнася до ДДС, в решението на ЕСПЧ от 22 януари 2009 г., „Булвес“ c/у България, жалба № 3991/03, § 57, се приема, че правото на дружеството жалбоподател да приспада начисления данък представлява най-малкото „оправдано правно очакване“ за ефективно ползване на имуществено право, представляващо „собственост“ по смисъла на член 1, първо изречение от Протокол № 1 (вж. *mutatis mutandis* решения на ЕСПЧ от 29 ноември 1991 г., Pine Valley Developments Ltd и др. c/у Ирландия, § 51, от 16 април 2002 г. Dangeville c/у Франция, № 36677/97, § 48, от 22 юли 2003 г., Cabinet Diot и SA Gras Savoye c/у Франция, № 49217/99 и 49218/99, § 26, от 25 април 2007 г., Aon Conseil и Courtage SA и Christian de Clarens SA c/у Франция, № 70160/01, § 45, както и решение на ЕСПЧ от 23 май 2007 г., Интерсплав c/у Украйна, № 803/02, § 30—32). В този смисъл правото на приспадане на ДДС е очаквано имуществено право, което подлежи на защита по член 17 от Хартата. Няма съмнение, че паричните средства, които се намират в отделната ДДС сметка,

представяват имущество по смисъла на член 17, параграф 1 от Хартата и подлежат на закрила по силата на тази разпоредба.

- 28 Пред ефективността на публичната власт се поставя непреодолима бариера, а именно основните права на гражданите, които съгласно член 52, параграф 1 от Хартата може да се ограничават само със закон при зачитане на основното им съдържание, когато това е необходимо и действително отговаря на признати от Съюза цели от общ интерес или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други хора (вж. решение на Съда от 15 февруари 2016 г., *J. N.*, C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, т. 50). Следователно това е въпрос на деликатен баланс между обществения ред и свободата на собственост. Този „закон“ обаче трябва да е достатъчно достъпен и предвидим, т.е. да е формулиран точно, така че частноправният субект да може да съобрази поведението си с него, без да се нуждае от професионален съвет, както и да предвиди последиците за себе си от закона (решение на ЕСПЧ от 26 март 1987 г., *Leander* с/у Швеция, № 9248/81, § 50). Следователно „законът“ трябва да е достатъчно ясен (решение на ЕСПЧ от 3 юли 2007 г., *Tan* с/у Турция, № 9460/03, § 22—26) и предвидим, що се отнася до значението и естеството на мерките, които трябва да бъдат приложени (вж. решение на ЕСПЧ от 25 септември 2006 г., *Soban* с/у Испания, № 17060/02), и да определя достатъчно ясно обхвата и условията за упражняване на правомощието за намеса по отношение на гарантираните от ЕКПЧ права (решение на ЕСПЧ от 14 септември 2010 г., *Sanoma Uitgevers* с/у Нидерландия, № 38224/03, § 81 и 82). Закон, който предоставя дискреционни правомощия, не противоречи на това изискване, стига обхватът и условията за упражняване на тези правомощия да са определени достатъчно ясно с оглед на съответните законни интереси, така че да се осигури подходяща защита на частноправните субекти срещу произвол (ЕСПЧ, решение *Margareta* и *Roger Andersson*, § 75). Следователно законът, който предоставя дискреционни правомощия, трябва да определя техния обхват (решение на ЕСПЧ от 25 март 1983 г., *Silver* и др. с/у Обединеното кралство, № 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 и 7136/75, § 88). Всички тези изисквания произтичат от идеята за върховенството на закона (решение на ЕСПЧ от 25 май 1998 г., *Korpp* с/у Швейцария, № 23224/94, § 55). Следователно съгласно практиката на ЕСПЧ условието всяко ограничение да е „предвидено в закон“ предполага действията на носителите на публичната власт да се вписват в граници, които са предварително определени с правни норми, а това налага определени изисквания както към самите правни норми, така и към процедурите, предназначени да осигурят действителното им спазване. Накрая, ЕСПЧ уточнява, че терминът „закон“ следва да се разбира в „материален“, а не само във формален смисъл, а именно че може да включва както „писаното“, така и „неписаното право“ или още „правото, създавано от съдиите“ (решения на ЕСПЧ от 26 април 1979 г. *Sunday Times* с/у Обединеното кралство (№ 1), № 6538/74, серия А, № 30, § 49 и от 13 юли 1995 г., *Tolstoy Miloslavsky* с/у Обединеното кралство № 18139/91, серия А, № 316-B, § 37). „Постоянната съдебна практика“, която е публикувана и следователно

достъпна и която се прилага от националните съдилища, при определени обстоятелства може да допълни законодателната разпоредба и така да я изясни, че тя да стане предвидима (решение на ЕСПЧ от 24 май 1988 г. Müller и др. с/у Швейцария, № 10737/84, § 29). Що се отнася до спазването на принципа на пропорционалност, той изисква ограничението на упражняването на правото на собственост да не превишава границите на подходящото и необходимото за постигането на легитимните цели на съответната правна уредба, като се има предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, а пораженията от нея неудобства не трябва да са несъразмерни на тези цели (решение на Съда от 20 март 2018 г., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 46 и цитираната съдебна практика).

- 29 Както вече беше посочено, механизмът на разделно плащане е въведен с цел борба с измамите с ДДС, което само по себе си трябва да се счита за съобразено с общия интерес (вж. решение на ЕСПЧ от 22 септември 1994 г., Hentrich с/у Франция, № 13616/88, § 39). Законодателят обаче не е уредил последиците от тази правна уредба върху правото в областта на несъстоятелността. При това положение е трудно да се приеме, че това са ясни и точни правила, които позволяват на специалист в сферата на правото, какъвто е синдикът, да води производството по несъстоятелност при условията на предвидимост на действията на данъчните органи. Създалата се колизия между различните правни режими поражда правна несигурност. Въз основа на чисто граматическо тълкуване един данъчен орган ще откаже да издаде разрешение за освобождаване на средствата поради наличието на номинални просрочени данъчни задължения, а въз основа на систематично и телеологическо тълкуване друг данъчен орган ще освободи средствата. Освен това съгласно действащите разпоредби средствата в ДДС сметката се включват в масата на несъстоятелността. Непредвидимостта на закона личи и на материално равнище. От практиката на административните съдилища не става ясно по кое правило се решава колизията, а възможностите са три: *lex superior, lex specialis derogat legi generali* и *lex posterior derogat legi priori*. При това за *lex specialis* веднъж се приема Законът за несъстоятелността, а друг път — Законът за ДДС. Това свидетелства за неяснотата и непредвидимостта на въведената уредба и поражда несигурност у синдика.

Мотиви по третия преюдициален въпрос

- 30 Европейският съюз е правов съюз, а върховенството на закона и принципът на правовата държава от самото начало са в основата на функционирането на тази организация и на изграждането на обща Европа (вж. решение на Съда от 23 април 1986 г., Parti écologiste „Les Verts“, 294/83, EU:C:1986:166, т. 23). Всяка държава членка споделя с всички останали държави членки — и признава, че те споделят с нея — поредица от общи ценности, на които се основава Съюзът, както се уточнява в член 2 ДЕС. Това схващане предполага и обосновава съществуването на взаимно доверие между държавите членки относно признаването на тези ценности и следователно

относно зачитането на правото на Съюза, което ги прилага (вж. становище 2/13 на Съда от 18 декември 2014 г., EU:C:2014:2454, т. 168). Именно в този контекст съгласно принципа на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3, първа алинея ДЕС, държавите членки са длъжни по-специално да осигурят на своята територия прилагането и спазването на правото на Съюза и да вземат за тази цел всички общи или специални мерки, необходими за гарантиране на изпълнението на задълженията, произтичащи от Договорите или от актовете на институциите на Съюза (вж. решение на Съда от 6 март 2018 г., *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, т. 34). Същевременно принципът на правна сигурност, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква законодателството с неблагоприятни последици за частноправните субекти да бъде ясно и точно и прилагането му да бъде предвидимо за правните субекти (вж. решения на Съда от 12 декември 2013 г., *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, C-362/12, EU:C:2013:834, т. 44, от 15 февруари 1996 г., *Duff и др.*, C-63/93, EU:C:1996:51, т. 20, от 29 април 2004 г., *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, т. 34, и от 11 юни 2015 г., *Berlington Hungary и др.*, C-98/14, EU:C:2015:386, т. 77). Принципът на правна сигурност обвързва всеки национален орган, на който е възложено да прилага правото на Съюза (вж. решение на Съда от 17 юли 2008 г., *ASM Brescia*, C-347/06, EU:C:2008:416, т. 65 и цитираната съдебна практика). Ето защо няма съмнение, че за да е налице добра администрация по смисъла на член 41, параграф 1 от Хартата, тя трябва да действа въз основа и в границите на закона, включително правото на Съюза.

- 31 Борбата с измамите с ДДС, която е една от признатите цели на Съюза, не може да се преценява единствено от гледна точка на нейната ефективност. Средствата и методите на тази борба трябва да съответстват на изискванията на правовата държава. Ако органите на публична власт се сдобият с прекалено големи правомощия като инструмент за борба с измамите с ДДС, нищо не би било в състояние да попречи неконтролираните им и свободни действия в крайна сметка да станат вредни за общата система на ДДС, а оттам и за данъчнозадължените лица.
- 32 Аспектите на делото в главното производство са белег за непоследователност на полската правна система. Ограничението на възможността за използване на средствата в ДДС сметката, за които синдикът е поискал да бъдат прехвърлени след откриването на производството по несъстоятелност спрямо данъчнозадълженото по ДДС лице, ограничение, което е резултат от тълкуване на съответните разпоредби при несъобразяване с произтичащите от правото на Съюза правни ограничения, трудно може да се приеме за адекватна мярка за постигането на желаната цел — борба с измамите с ДДС. Действията на синдика, извършвани под надзора на съда, не може да се отъждествяват с измамливи действия, и то насочени към извършването на измами с ДДС. Националният законодател е създал система от правила за несъстоятелността, чиято основна цел е не само да се плати на кредиторите, но и да се спаси (когато е

възможно) стопанският субект. Следователно, когато полският законодател въвежда мярка, чиято цел е борба с измамите с ДДС, не бива да се презюмира, че волята му е едновременно с това да лиши от действие други разпоредби на националното право (без това изрично да е посочено), които са също толкова важни за функционирането на пазара (включително вътрешния пазар на Съюза). Съответно при тълкуването на закона, включително на правото на Съюза, данъчните органи не трябва да го интерпретират по начин, който би осуетил постигането на целите на производството по несъстоятелност, и с това до привилегироване на държавата в ущърб на всички останали кредитори. При тълкуването данъчните органи не трябва да задълбочават трудностите и несъответствията между двата правни режима — публичния и частния. В правовата държава стопанските субекти са в правото си да очакват от държавните органи да предприемат намеса по отношение на основните им права само при наличието на разумни основания за това.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ