

Дело C-276/24

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

19 април 2024 г.

Запитваща юрисдикция:

Nejvyšší správní soud (Чехия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

10 април 2024 г.

Жалбоподател:

KONREO, v. o. s., insolvenční správce úpadce FAU s.r.o.

Ответник:

Odvolací finanční ředitelství

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чехия) [...], след като разгледа касационната жалба на Odvolací finanční ředitelství (дирекция „Обжалване“ на финансовата администрация, Чехия), ответник в първоинстанционното производство, [...] против решението на Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно, Чехия) от 10 февруари 2023 г., № 29 Af 48/2020–276, постановено по жалба на KONREO, v. o. s., [...] синдик на FAU s. r. o., в несъстоятелност, жалбоподател в първоинстанционното производство, [...] против решението на ответника от 26 май 2020 г. [...],

определи:

[...] **Отправя до Съда на Европейския съюз следния преюдициален въпрос:**

Трябва ли да се приеме, че член 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с принципа на пропорционалност не допуска национална практика, която дава възможност да се реализира отговорността на получателя по облагаема сделка за плащането на данъка върху добавената стойност от доставчика по сделката, въпреки че на

получателя по тази облагаема сделка вече е отказано право на приспадане на данъка поради участие в данъчна измама?

[...]

Мотиви:

I. Предмет на делото

- 1 Жалбоподателят е синдик на чешкото дружество FAU s.r.o., в несъстоятелност (наричано по-нататък „FAU“). Всички описани по-нататък обстоятелства и актове се отнасят до данъчните периоди май—октомври 2013 г. FAU е закупувало гориво от чешкото дружество VERAMI International Company s.r.o. (наричано по-нататък „VERAMI“). Двете дружества са данъчнозадължени лица за целите на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“). Finanční správa České republiky (Финансова администрация на Чешката република) извършва данъчни проверки на двете дружества. Тя установява, че във веригата на доставки, в която участват VERAMI и FAU, е извършена данъчна измама. Данъчната загуба настъпва при участници, които предхождат VERAMI и FAU във веригата на доставките и не са преки доставчици на горивото за VERAMI. Въпреки това предвид констатираните нетипични търговски обстоятелства двете посочени дружества са могли да знаят, че тези търговски сделки са свързани с данъчна измама. Те обаче не предприемат действия, за да избегнат участието си в измамата.
- 2 Въз основа на резултата от данъчната проверка, на 5 януари 2015 г. и 2 февруари 2015 г. данъчният орган издава на VERAMI актове за определяне на допълнително данъчно задължение. С тези актове данъчният орган определя на VERAMI допълнително задължение за внасяне на ДДС, тъй като не му признава право да приспадне данъка по получените доставки на горивото, което след това то препродава на FAU. С определение от 27 февруари 2015 г. Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно) установява неплатежоспособността на VERAMI и открива спрямо него производство по несъстоятелност. Производството по несъстоятелност все още е в ход.
- 3 На 14 декември 2016 г. Krajský soud v Ostravě (Окръжен съд Острава, Чехия) установява неплатежоспособността на FAU и открива спрямо него производство по несъстоятелност. И това производство по несъстоятелност все още е в ход. След това, на 7 февруари 2017 г., данъчният орган определя допълнително задължение за ДДС и на дружеството FAU, тъй като не му признава право на приспадане на данъка. Подадената по административен ред жалба на FAU против акта за определяне на допълнително данъчно задължение е отхвърлена от Odvolací finanční ředitelství (дирекция „Обжалване“ на финансовата администрация) с акт от 25 септември 2017 г. Подадената по съдебен ред жалба против този акт е отхвърлена от Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно) с решение от 1 юли 2022 г.

Производството по касационната жалба на жалбоподателя против това решение е висящо пред Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд), дело № 6 Afs 255/2022. FAU не заплаща определеното допълнително задължение за ДДС, а данъчният орган предявява вземането си в производството по несъстоятелност.

4. Преди още да определи на FAU допълнителното задължение за ДДС вследствие на отказа да му признае право на приспадане на данъка, данъчният орган изисква от това дружество като солидарен длъжник да заплати данъка, който VERAMI не е внесло в бюджета. Това е извършено с шест покани от 22 април 2015 г. и 7 август 2015 г. за доброволно изпълнение на солидарни задължения. FAU обжалва по административен ред тези покани, но жалбите му първо са отхвърлени с актове на ответника от 22 септември 2016 г. Тези актове са отменени от Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно) с решение от 9 май 2019 г., което е мотивирано с това, че ответникът не е тълкувал предпоставките за реализиране на солидарната отговорност за заплащането на неплатения от доставчика данък в съответствие с практиката на Съда на Европейския съюз и на Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд). Делата са върнати на ответника за ново разглеждане. След това с актове от 26 май 2020 г. ответникът отново отхвърля подадените по административен ред жалби. Предмет на контрол по настоящото дело са именно тези актове на ответника.
5. За съдебния контрол над административните актове решаващо значение имат фактичката и правната обстановка към деня на издаване на административния акт (член 75, параграф 1 от Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (Закон № 150/2002 — Кодекс на административното съдопроизводство) [...]). В случая това е 26 май 2020 г. Накратко казано, към този ден допълнителното задължение за ДДС е определено с влязъл в сила акт (поради отказа да се признае право на приспадане на данъка) както по отношение на VERAMI, така и по отношение на FAU. Това не се променя в резултат на обстоятелството, че жалбоподателят подава жалба до административния съд, а след това и касационна жалба против определянето на допълнителното данъчно задължение на FAU. Към деня, който е меродавен за решаването на делото, е имало влязъл в сила акт, който определя размера на допълнителното задължение за данъка по отношение на FAU. Към момента, в който ответникът за втори път разглежда подадените по административен ред жалби против поканите за доброволно изпълнение на солидарни задължения, с които от FAU е изискано да заплати неплатения от VERAMI данък, е имало влязъл в сила акт на данъчния орган, с който на FAU е отказано право на приспадане на данъка за същите търговски сделки. Така от FAU е изискано да внесе вместо VERAMI в държавния бюджет данъка, който вече веднъж е заплатило на второто дружество, когато му е платило по съответните фактури. Сумите на данъка, за който отговаря солидарно FAU, са посочени на фактурите, които VERAMI в качеството си на доставчик издава на FAU в качеството му на получател. FAU заплаща посочените на фактурите сума на своя доставчик, тоест на VERAMI.

Същевременно на FAU не е признато право да си приспадне данъка по тези фактури, тъй като във веригата на доставки е извършена измама с ДДС.

- 6 Krajský soud v Brně (Окръжен съд Бърно) отменя акта на ответника от 26 май 2020 г. и му връща делото за ново разглеждане. Той се мотивира с това, че при реализирането на солидарната отговорност ответникът не се е съобразил с принципа на пропорционалност. Всъщност практически се е стигнало до двойно облагане на една и съща търговска сделка. Солидарната отговорност на FAU в действителност дублира неговото собствено задължение, произтичащо от отказа да му се признае право на приспадане. Същевременно целта на солидарната отговорност е да не се допуска загуба на приходи за държавния бюджет, а не да се накажа данъчнозадълженото лице.
- 7 Ответникът подава касационна жалба против решението на окръжния съд. Той поддържа, че целта на механизма на приспадането на ДДС е да се гарантира принципът на данъчна неутралност. Не можело обаче на този принцип да се позовава онзи, който съзнателно е взел участие в данъчна измама. В такива случаи данъчният орган бил длъжен да откаже да признае право на приспадане. Отказът да се признае право на приспадане на данъка, не служел за събиране на липсващия данък, а защитавал целта и смисъла на Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност. Данъчният орган имал правомощието да откаже да признае право на приспадане на всички участници във веригата на доставките, ако са знаели или са можели и са били длъжни да знаят, че по тази верига има извършена данъчна измама. Правомощията на данъчния орган не се изчерпвали със събирането на липсващия данък. Освен това участието в данъчна измама не можело да бъде санирано с допълнителното заплащане на липсващия данък. Данъчното задължение на FAU следвало да се разграничава от солидарната му отговорност за заплащането на данъчното задължение на доставчика му. Същината на солидарната отговорност била да се гарантира изпълнението на данъчното задължение на друго лице. Последницата от реализирането на солидарната отговорност била удовлетворяване на вземането на държавния бюджет вместо неплатилия данъка длъжник (доставчика на солидарно отговорното лице). Целта на отказа за признаване на право на приспадане била да се предотврати неоснователното обогатяване на данъчнозадълженото лице, участвало в данъчна измама. Отказът за признаване на право на приспадане обаче не бил специален правен институт спрямо солидарната отговорност. Поради това нямало пречка едновременно спрямо едно и също данъчнозадължено лице да се приложат и двата института, тоест да не се признае право на приспадане на данъка по получената доставка, свързана с данъчна измама, и да се реализира солидарната отговорност за плащането на данъка от доставчика за същата облагаема доставка. Прилагането на двата института се опирало на подобни предпоставки (измамливо поведение във веригата на доставките и недобросъвестност на данъчнозадълженото лице по отношение на законността на сделките). Затова кумулирането им било логична

последница. Щяло да е парадоксално, ако солидарната отговорност възниква само за онези искащи приспадане на данъка лица, които са добросъвестни по отношение на законността на извършените от тях сделки.

- 8 В отговора си на касационната жалба жалбоподателят поддържа, че отказът за признаване на право на приспадане и солидарната отговорност трябва да се схващат като алтернативни способи. Едновременното им прилагане нарушавало принципа на данъчна неутралност и равно третиране на данъчнозадължените лица. В резултат от обжалвания акт на ответника дружеството FAU било задължено да плати ДДС по една и съща доставка три пъти: първо го платило на доставчика си, след това „платило“ данъка вследствие от отказа да му се признае правото да приспадне този данък, а сега трябвало за трети път да плати този данък вследствие на реализирането на солидарната му отговорност за плащането на данъка от доставчика. Както отказът за признаване на право на приспадане, така и солидарната отговорност имали за цел защита на държавния бюджет. Затова било достатъчно да се приложи само единият от тези институти. Производството пред данъчния орган трябвало да се води не с цел да се обложи в максималната възможна степен съответната доставка, а с цел да се възпроизведе ситуацията, която би била налице за държавния бюджет, ако данъчнозадължените лица бяха действали в съответствие със закона. Ако данъчнозадължените лица бяха действали в съответствие със закона, данъкът щял да бъде заплатен в държавния бюджет само веднъж. Нямало причина държавният бюджет да се обогатява чрез двойно събиране на данъка. Принципът на пропорционалност бил неразделна част от принципите на правото на Съюза. Окръжният съд го приложил именно защото този принцип има превес над буквалния текст на законовите разпоредби.

II. Цитирани разпоредби от правото на Съюза и националното право

- 9 Член 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директива 2006/112“) гласи:

При ситуацията, посочени в членове от 193—200 и членове 202, 203 и 204, държавите членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето — платец на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС.

- 10 В националното право общата уредба на солидарната отговорност за данъчни задължения се съдържа в членове 171 и 172 от *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (Закон № 280/2009 — Данъчен кодекс, наричан по-нататък „Данъчният кодекс“). Член 171 от Данъчния кодекс гласи:

Член 171

(1) Заплащане на неплатените задължения дължи и солидарно отговорното лице, ако солидарната му отговорност произтича от закона и ако в поканата за доброволно изпълнение на солидарното задължение данъчният орган посочи размера на данъка, който то дължи солидарно, и му определи срок за заплащането на неплатените задължения; към поканата за доброволно изпълнение на солидарното задължение се прилага копие от акта за установяване на данъчното задължение.

(3) От солидарно отговорното лице може да се изиска да плати задължението, ако данъчнозадълженото лице не го плати, въпреки че му е била изпратена покана за доброволно изпълнение, а неплатеното задължение не е събрано и в производство по принудително изпълнение спрямо данъчнозадълженото лице, освен ако не е очевидно, че принудителното изпълнение би било безрезултатно; от солидарно отговорното лице може да се изиска да плати задължението и в случай на откриване на производство по несъстоятелност спрямо данъчнозадълженото лице.

- 11 Солидарната отговорност на данъчнозадължените лица за ДДС е уредена в член 109 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“):

Член 109

Отговорност на получателя по облагаема сделка

- (1) Данъчнозадължено лице, което е получател по извършена от друго данъчнозадължено лице облагаема сделка с място на изпълнение на територията на страната (наричано по-нататък „получателят по облагаема сделка“), отговаря за плащането на неплатения данък по сделката, ако към момента на получаването е знаел или е бил длъжен и е можел да знае, че:
- a) посоченият в данъчния документ данък умишлено няма да бъде платен;
 - b) данъчнозадълженото лице, което извършва тази облагаема сделка или получава възнаграждението за нея (наричано по-нататък „доставчикът по облагаема сделка“), умишлено се е поставило или ще се постави в положение да не може да плати данъка, или
 - c) ще се плати данък в по-нисък размер или ще възникне наследваща се данъчна полза.

(2) *Получателят по облагаема сделка отговаря за плащането на неплатения данък по сделката и когато възнаграждението по сделката:*

- a) *без икономическа причина значително се различава от обичайната цена;*
- b) *е заплатено изцяло или частично чрез безналичен превод по сметка, открита при доставчик на платежни услуги извън територията на страната, или*
- c) *е заплатено изцяло или частично чрез безналичен превод по сметка, различна от сметката на доставчика по облагаемата сделка, която е публикувана от данъчния орган с възможност за достъп от разстояние.*

- 12 В случая данъчният орган установява солидарна отговорност по член 109, параграф 2, буква b) от Закона за ДДС. Тази разпоредба е тълкувана от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) в решението му от 15 февруари 2018 г., KOVÁŘ plus (№ 5 Afs 78/2017–33, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33). Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) подчертава задължението за тълкуване на разпоредбата в съответствие с правото на Съюза, тоест в съответствие с изискванията, формуирани от Съда на ЕС по отношение на условията за реализиране на солидарната отговорност по член 205 от Директива 2006/112. Следователно, за да се реализира солидарната отговорност по посочената разпоредба, е необходимо не само плащането да е извършено по сметка, открита при доставчик на платежни услуги извън територията на страната, но и да са налице допълнителни обстоятелства, от които ясно да личи, че данъчнозадълженото лице, което е извършило плащането по сметка извън територията на страната, е знаело или е можело да знае, че плащането е насочено извън територията на страната именно с цел да не бъде платен данъкът.
- 13 В актовете, които издава при повторното разглеждане на случая, ответникът вече анализира въпроса дали е имало други обстоятелства, от които да личи, че FAU е знаело или е можело и е било длъжно да знае, че доставчикът му, дружеството VERAMI, няма да плати посочените на фактурите суми на ДДС.
- 14 Понятието за солидарна отговорност в националното данъчно право се основава на общите частноправни признаци на този институт. От практиката на Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) следва, че солидарната отговорност има обезпечителна функция и е вторична спрямо главното задължение. Тя е акцесорна и следва главното задължение и затова съществуването ѝ зависи от наличието на главното задължение. Обхватът на солидарната отговорност се определя от главното задължение. Солидарната

отговорност се погасява заедно с главното задължение, освен ако законът не предвижда друго. Друга характеристика на солидарната отговорност е нейната субсидиарност, която се изразява в това, че може да бъде реализирана едва след като длъжникът не изпълни главното задължение (или част от него), за обезпечаването на което е предвидена тази солидарна отговорност (вж. например посоченото по-горе решение на Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) по дело KOVÁŘ plus). Ако действително изпълни главното задължение вместо длъжника, солидарно отговорното лице има право на регресен иск спрямо длъжника (суброгация). Тогава солидарно отговорното лице има вземане от длъжника и може да иска от него да му върне онова, което то е платило на кредитора вместо него за погасяването на главното задължение. Такова частноправно вземане възниква за солидарно отговорното лице включително в хипотезите на законоустановената солидарна отговорност за неплатени данъчни задължения (решение на големия състав на Nejvyšší soud České republiky (Върховен съд на Чешката република) от 8 септември 2010 г., № 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, което е постановено въз основа на гражданскоправната уредба, действала до 31 декември 2013 г.; за правната уредба, в сила от 1 януари 2014 г., вж. членове 1937 и 1938 от Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Закон № 89/2012 — Граждански кодекс).

- 15 Като се имат предвид обаче условията, при които може да се реализира солидарната отговорност в данъчното право (вж. посочения по-горе член 171, параграф 3 от Данъчния кодекс), може да се приеме, че регресното вземане на солидарно отговорното лице трудно би било изпълнено. Всъщност данъчният орган изисква от солидарно отговорното лице да плати задължението едва след като не успее да проведе изпълнение (в смисъл на принудително изпълнение) спрямо длъжника. Принудителното изпълнение не е необходимо само ако очевидно ще е безрезултатно или ако длъжникът е в несъстоятелност. В настоящия случай към деня на поканата за доброволно изпълнение на солидарното задължение вече е имало открито производство по несъстоятелност спрямо VERAMI. Степента на удовлетворяване на кредиторите в производствата по несъстоятелност в Чехия в общия случай е много ниска. Във връзка с това няма причина да се допусне, че ако при тези обстоятелства погаси неплатените от VERAMI задължения към данъчния орган, солидарно отговорното лице (в случая FAU) ще може след това ефективно да осъществи регресното си вземане от това дружество. Затова трябва да се приеме, че по принцип солидарно отговорното лице фактически няма да може да изиска от главния длъжник (своя доставчик) връщането на онова, което е платило на данъчния орган за погасяването на данъчните задължения на главния длъжник.

III. Анализ на преюдициалния въпрос

- 16 Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) намира за нужно да отбележи, че отправеният преюдициален въпрос засяга два аспекта на

прилагането на данъка върху добавената стойност. Първият е отказът да се признае право на приспадане на данъка, а вторият е реализирането на солидарната отговорност за плащането на данъка по получените облагаеми сделки от доставчика по тях.

Отказът да се признае право на приспадане

- 17 Първият аспект е определянето на данъчното задължение на FAU, което отразява прилагането на правото на приспадане на данъка по доставките, които то е получило от VERAMI. От гледна точка на националното данъчно право това е установително производство по Данъчния кодекс. Това производство приключва с определянето на допълнително данъчно задължение на FAU за всички процесни данъчни периоди. На FAU е отказано право на приспадане на данъка по член 168 от Директива 2006/112, тъй като сделките, във връзка с които иска да си приспадне данъка, са част от верига на доставки, в която е извършена данъчна измама. Упражняваният в настоящото производство контрол не се отнася до този аспект. Той обаче следва да се има предвид, тъй като допълва контекста на отправения преюдициален въпрос.
- 18 В резултат на определените на дружеството FAU и на доставчика му VERAMI допълнителни данъчни задължения се оказва, че те са длъжни да внесат данъка във връзка със своите облагаеми сделки (данъка по извършвани доставки), а същевременно им е отказано право да приспаднат данъка по получени доставки. Това се дължи на обстоятелството, че както получените от VERAMI облагаеми доставки, така и получените от FAU облагаеми доставки са част от една и съща верига на доставки, в която е настъпила загуба на данъчни приходи поради данъчна измама на предходните етапи от веригата. Данъчният орган установява, че както VERAMI, така и FAU са знаели или са могли и са били длъжни да знаят, че получаваните от тях облагаеми доставки са свързани с данъчна измама. Те обаче не вземат предпазни мерки, с които да могат да избегнат участието си в измамата.
- 19 В решение от 24 ноември 2022 г., Finanzamt M (C-596/21, EU:C:2022:921), Съдът на ЕС приема, че незнанието за наличието на данъчна измама представлява имплицитно материалноправно условие за правото на приспадане. На данъчнозадължените лица, които не отговарят на това условие, следва изцяло да се отказва право на приспадане. Една от идеите зад задължението на данъчните органи и съдилищата да отказват право на приспадане, е на данъчнозадължените лица да се възложи задължение за полагане на съответна грижа. Задължението за полагане на грижа трябва да се разбира като изискване при всяка икономическа операция те да се уверяват, че извършваните от тях сделки не водят до участие в данъчна измама. Подобна цел обаче не би могла да бъде ефикасно постигната, ако отказът за признаване на право на приспадане е ограничен само до частта от сумите на дължимия ДДС, съответстващи на сумата, предмет на измамата.

По този начин данъчнозадължените лица биха били насърчени единствено да предприемат подходящи мерки, за да ограничат последиците от евентуална измама, но не и такива, които позволяват да се гарантира, че извършваните от тях сделки не водят до участие или улесняване на данъчна измама. Фактът, че данъчнозадълженото лице е придобило стоки или услуги, въпреки че е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги участва в сделка, която е част от извършена нагоре по веригата измама, е достатъчен, за да се приеме, че това данъчнозадължено лице е участвало в тази измама. Това е достатъчно, за да го лиши от правото на приспадане, без да е необходимо да се доказва съществуването на риск от загуба на данъчни приходи.

- 20 От практиката на Съда на ЕС следва, че данъчнозадължено лице, което е участвало в данъчна измама, не може да се позовава на принципа на данъчна неутралност, за да си приспадне ДДС (определение от 14 април 2021 г., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 От тази актуална практика на Съда на ЕС Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) достига до извода, че целта на отказа да се признае право на приспадане поради извършването на данъчна измама по веригата на доставките е не да се компенсира липсващият данък в държавния бюджет, а да се защити системата на ДДС от измами. Тази мярка служи преди всичко за предотвратяване на данъчните измами, от което следва, че тя има известен възпиращ характер. Превенцията не би била ефективна, ако допълнителното събиране на липсващия данък можеше да засяга само един от етапите на веригата, в която е извършена измамата. Затова би следвало да се приеме, че нито едно от лицата, които съзнателно са участвали в данъчната измама, няма право на приспадане на данъка. Ако издава отказите за признаване на право на приспадане единствено през призмата на събирането на липсващия данък, данъчният орган би действал дискриминационно, и то както по отношение на лицето, на което ще определи допълнителното задължение за данъка (това лице ще понесе отговорност за участието си в измамата, а същевременно няма да има последици за останалите участници във веригата, които също са могли да знаят за измамата), така и по отношение на добросъвестните лица, които вследствие от това биха се оказали неоснователно ошетени наравно с недобросъвестните лица. От това следва, че данъчният орган може да издава откази за признаване на право на приспадане по отношение на всички участници във веригата, в която е извършена измамата (вж. решения на Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) от 19 януари 2023 г., № 1 Afs 101/2021–42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021.42; от 26 януари 2023 г., № 1 Afs 164/2021–52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021.52; от 29 март 2023 г., № 2 Afs 298/2021–69, LAKUM — AP, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69; от 27 април 2023 г., № 7 Afs 160/2021–89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021.89; от 25 октомври 2023 г., № 1 Afs 1/2023–71, FEPO — europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023.71; и още от

7 септември 2021 г., № 6 Afs 158/2019–63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019.63).

- 22 Предвид изложените по-горе изводи от практиката на Съда на ЕС и следващата практика на Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) е видно, че в настоящия случай се стига до допустимо нарушение на принципа на данъчна неутралност, тъй като правото на приспадане на данъка е отказано не само на FAU, но и на доставчика му VERAMI. Това е резултат именно от участието на тези дружества в данъчна измама. Този аспект на сложното отношение е достатъчно обсъждан в практиката на Съда на ЕС и не налага да се отправя преюдициално запитване. Това не би било и възможно, тъй като този аспект, който се отнася до част от установителното данъчно производство, не е предмет на съдебния контрол по настоящото дело.

Солидарна отговорност за заплащането на неплатения от доставчика по облагаемата сделка данък

- 23 От член 205 от Директива 2006/112 следва, че тя оставя възможност на държавите членки да предвидят солидарна отговорност за плащането на данъка, но не установява условията за възникване на такава отговорност. По тези условия се е произнасял донякъде Съдът на ЕС, като първият случай е бил свързан с подобния по съдържание член 21, параграф 3 от Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (77/388/ЕИО).
- 24 Основно значение има решение от 11 май 2006 г., Federation of Technological Industries и др. (C-384/04, EU:C:2006:309). В него Съдът на ЕС подчертава, че когато упражняват правомощията, които им предоставят директивите на Съюза, държавите членки са длъжни да спазват общите принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципът на правна сигурност и принципът на пропорционалност. Що се отнася до принципа на пропорционалност, макар че целта на установяваните от държавите членки правила въз основа на член 21, параграф 3 от Директива 77/388/ЕИО е да се осигури възможно най-ефективна защита на държавния бюджет, все пак те не бива да излизат извън границите на необходимото за постигането на тази цел. Член 21, параграф 3 от Директива 77/388/ЕИО разрешава на държавите членки да предвидят, че определено лице отговаря солидарно за плащането на данъка, ако към момента на извършването на доставката за него то е знаело или е било длъжно да знае, че дължимият данък във връзка с тази доставка или с някоя предходна или последваща доставка няма да бъде платен. В това отношение държавата може да се опира на презумпции, но оборването им чрез доказването на противното не бива да е практически невъзможно или прекомерно трудно за съответното лице. Използването на презумпции не

бива до води до фактическо установяване на система на безвиновна отговорност, която би надхвърляла границите на необходимото за защитата на държавния бюджет. Лицата, които са взели всички мерки, които може да се изискват от тях, за да гарантират, че извършваните от тях доставки няма да са част от верига, в която някоя от доставките е свързана с данъчна измама, всъщност трябва да могат да се защитят, като изтъкнат законосъобразността на извършените от тях доставки, без да има риск да носят солидарна отговорност за плащането на данъка, който трябва да бъде внесен от друго данъчнозадължено лице.

- 25 Тези изводи са потвърдени от Съда на ЕС и в решение от 21 декември 2011 г., *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871).
- 26 Съдът на ЕС дава тълкуване на член 205 от Директива 2006/112 в решение от 20 май 2021 г., *АЛТИ* (C-4/20, EU:C:2021:397). Съдът на ЕС посочва, че тази разпоредба не уточнява нито лицата, които държавите членки могат да посочат като солидарни длъжници, нито случаите, в които може да се извърши такова посочване. Затова държавите членки следва да определят реда и условията за реализиране на солидарната отговорност. С оглед на принципите на правна сигурност и пропорционалност, тълкувани в съответствие с посочените по-горе съдебни решения, държавите членки могат да посочат солидарен длъжник, различен от лицето — платец на данъка, с цел да се осигури ефективното събиране на този данък. Това трябва да бъде обосновано от съществуващото фактическо и/или правно отношение между съответните двама солидарни длъжници. Държавите членки следва да уточнят особените обстоятелства, при които лице като получател на облагаема доставка трябва да се счита за солидарно отговорно за плащането на данъка, дължим от неговия съдоговорител, въпреки че го е платило заедно с цената по сделката. По-нататък Съдът на ЕС повтаря цитираните по-горе съображения от решение *Federation of Technological Industries* и др. Съдът на ЕС допълва, че в случай на злоупотреба с ДДС трябва с оглед на ефективността да има възможност да се съберат в полза на държавния бюджет дължимият данък и всички свързани с него вземания от всеки от съдоговорителите, участвали в злоупотребата.
- 27 Ето защо от практиката на Съда на ЕС следва, че определянето на условията за реализиране на солидарната отговорност за плащането на данъка е от компетентността на държавите членки. Те обаче трябва да действат при спазване на принципите на правна сигурност и пропорционалност. Изключено е прилагането на система на обективна отговорност, при която не би било възможно лицето да се освободи от отговорност, в случай че е добросъвестно, доколкото е предприело всички мерки, които законът може да изисква от него, за да избегне участието си в измамата.
- 28 На *Nejvyšší správní soud* (Върховен административен съд) е известно, че Съдът на ЕС ще тълкува член 205 от Директива 2006/112 и по дело *C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV*. От публично достъпната информация за това дело,

и в частност от съдържанието на преюдициалните въпроси, не личи то да налага Съдът на ЕС да се произнесе по въпроса, който има значение за решаването на настоящото дело от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд).

- 29 До този момент Съдът на ЕС не е разглеждал въпроса дали е в съответствие с принципа на пропорционалност да се реализира солидарната отговорност за неплатения от доставчика данък, а едновременно с това да се отказва право на приспадане на този данък поради участие в данъчна измама във връзка със същите търговски сделки, при положение че данъчнозадълженото лице, спрямо което се прилагат едновременно и двете мерки, е знаело или поне е можело и е било длъжно да знае, че с получаването на облагаемата доставка става участник в данъчна измама и че доставчикът му няма да плати данъка във връзка с облагаемите доставки, които данъчнозадълженото лице е получило от него. Следователно този въпрос не може да се смята нито за „acte éclairé“, нито — поради съществуващата неяснота — за „acte clair“.
- 30 В това отношение Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) отбелязва, че едновременното прилагане на инструмента на отказа на право на приспадане на данъка и инструмента на солидарната отговорност за плащането на данъка от доставчика не е предвидено в националното право. То следва от административната практика на данъчния орган, а Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) до този момент не е обсъждал законосъобразността на тази практика. Систематичното тълкуване на националното право налага извода, че не е изключено едновременното прилагане на тези инструменти. Отказът за признаване на право на приспадане на данъка е инструмент, прилаган при определянето на дължимия данък в рамките на установителното данъчно производство. Освен това в дадения случай той се отнася до собственото данъчно задължение на дружеството FAU. Солидарната отговорност за неплатения от доставчика данък пък е инструмент на фазата на събирането на данъка, която следва фазата на установителното данъчно производство (вж. решения на Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) от 18 декември 2018 г., № 7 7 Afs 8/2018–56, ARMOSTAV MÍSTEK, CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018.56; и от 24 януари 2022 г., № 10 Afs 57/2021–65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021.65). Солидарната отговорност не се отнася до собственото данъчно задължение на дружеството FAU, а до дължимия данък във връзка с получените облагаеми доставки, който е посочен на фактурата, издадена от VERAMI (тоест от доставчика на FAU), и който VERAMI е длъжно да внесе в държавния бюджет. Същевременно, макар че се отнасят до една и съща търговска сделка (облагаемата сделка), както солидарната отговорност, така и отказът за признаване на право на приспадане имат отношение към данъчните задължения на различни данъчнозадължени лица. Солидарната отговорност има отношение към данъчното задължение на VERAMI (данъкът по извършени доставки), а отказът на право на

приспадане има отношение към данъчното задължение на FAU (данъкът по получени доставки).

- 31 Единственият въпрос, който буди съмнения в допустимостта на едновременното прилагане на двете мерки по отношение на FAU, е съвместимостта на реализирането на солидарната отговорност с принципа на пропорционалност, при положение че на FAU с влязъл в сила акт е отказано правото да приспадне данъка във връзка със същите облагаеми доставки. В контекста на член 205 от Директива 2006/112 принципът на пропорционалност се тълкува в смисъл, че мерките, с които държавата членка се стреми да гарантира възможно най-ефективна защита на плащанията към държавния бюджет, не бива да надхвърлят границите на необходимото за постигането на тази цел. В настоящия случай основно значение има отговорът на въпроса дали издаденият на FAU отказ да му се признае право на приспадане на данъка, тъй като извършената облагаема сделка е част от верига на доставки, в която е извършена данъчна измама, представлява достатъчна мярка за осигуряването на защитата на плащанията към държавния бюджет и достатъчен инструмент за противодействие на данъчните измами. Ако издаденият на FAU отказ да му се признае право на приспадане на данъка, не е достатъчен за защитата на тези публични интереси и затова за постигането на споменатите легитимни цели е необходимо да се вземат и всички мерки за събирането на неплатения от VERAMI данък, то ще трябва да се приеме, че (при обстоятелствата по настоящото дело) реализирането на солидарната отговорност на FAU е съвместимо с принципа на пропорционалност.
- 32 Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) не смята, че FAU би могло да изтъква в своя полза произтичащото от практиката на Съда на ЕС правило, че разпределението на риска между доставчика и данъчната администрация вследствие на извършена от трето лице измама следва да бъде съвместимо с принципа на пропорционалност (решение от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). Всъщност дружеството FAU най-малкото е можело и е било длъжно да знае, че с получаването на облагаемата доставка от VERAMI става участник в данъчна измама.
- 33 Съществени за преценката на Съда на ЕС по отправения преюдициален въпрос биха могли да са две фактически обстоятелства, които бяха посочени по-горе, но си струва да бъдат отново изтъкнати. Първо, наистина данъчният орган отказва да признае на FAU право на приспадане на данъка по доставките, които е получило от VERAMI, но това става едва след данъчна проверка в производството по определянето на допълнително задължение за данъка. Затова на FAU е определено допълнително задължение за данъка, което обаче то не заплаща поради своята несъстоятелност. Така дружеството FAU не изпълнява задълженията си към държавния бюджет, които са непосредствено свързани с отказа да му се признае право на приспадане на данъка. Ответникът изтъква това в касационната си жалба. Трябва обаче да се уточни, че по принцип сега може съответното неплатено данъчно

задължение на FAU да бъде събрано от това дружество. Тук трябва да се добави, че в случая това е възможно единствено по реда на правилата за производството по несъстоятелност.

- 34 Второ, ако FAU плати данъчното задължение на доставчика си в качеството си на солидарен длъжник, поради чешкото законодателство относно субсидиарността на солидарната отговорност за данъчни задължения не е особено вероятно след това то да успее да изиска от доставчика си да му върне платеното (за подробности вж. по-горе).

[...] [повторение на преюдициалния въпрос]

[...] [национално производство]

[...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ