Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 2 юни 2022 година [1]

Дело C-1/21

MC

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Велико Търново при Централно управление на Националната агенция за приходите

(Преюдициално запитване, отправено от Административен съд Велико Търново, България)

„Преюдициално запитване — Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Национална правна уредба, която предвижда солидарна отговорност на изпълнителния директор на дружеството, в случай че недобросъвестно е отклонил имущество на дружеството, вследствие на което то не е могло да погаси данъчните си задължения (в това число за данък върху добавената стойност) — Отговорност и за дължимите от дружеството лихви — Приложно поле на правото на Съюза — Принцип на пропорционалност“

I. Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване отново повдига познат въпрос за компетентността, но в нов контекст. Когато общото данъчно законодателство предвижда солидарна отговорност на физическо лице (без самото то да е данъчнозадължено по ДДС) за плащането на дължими от друго лице данъчни задължения и лихви, представлява ли тази уредба прилагане на правото на Съюза, във връзка с което би могло да има изисквания в Директивата за ДДС или в друг акт от правото на Съюза? Обратно, трябва ли да се приеме, че солидарната отговорност на лице, чиито действия са причината за невъзможността на друго лице да изпълни в срок задължението си за плащане на данъци, представлява чисто национален процесуалноправен режим за гарантирането на данъчните приходи, който е извън обхвата на правото на Съюза?

[1] Език на оригиналния текст: немски.

2. Това напомня донякъде на случая от доста разискваното [2] решение Åkerberg Fransson [3], в което осъждането на данъчнозадължено лице за измама с ДДС е окачествено като случай на прилагане на правото на Съюза. Въпросът, който следва да бъде решен тук, обаче надхвърля тази проблематика.

3. Всъщност в настоящия случай става дума не за отговорността на данъчнозадълженото за ДДС лице, а за отговорността на лице, което *не е* данъчнозадължено. Това лице не е и извършило измама с ДДС, а в качеството си на изпълнителен орган явно е увеличило прекомерно възнаграждението, което получава от това дружество, с което е отклонило имущество на дружеството. Вследствие на това до този момент дружеството не е могло да плати задълженията си в пълен размер и/или в срок (а сред тези задължения има и задължения за ДДС и лихви върху ДДС).

4. При това положение попада ли общата солидарна отговорност на органа за поведението, с което уврежда дружеството (своеобразна злоупотреба с доверие), в приложното поле на Директивата за ДДС, а следователно и в приложното поле на правото на Съюза само защото вследствие на това поведение дружеството не е могло в частност да плати в срок и/или в пълен размер задълженията си за ДДС и начислените върху тях лихви? С други думи, къде са границите на приложното поле на правото на Съюза, когато е налице само непряка връзка със събирането на данъка върху добавената стойност?

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

5. Правната уредба на Съюза се съдържа в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [4] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), в Конвенцията, съставена на основание член K.3 от Договора за Европейския съюз, за защита на финансовите интереси на Европейските общности [5] (наричана по-нататък „Конвенцията за ЗФИ“) и в член 325 ДФЕС.

1. Първичното право

6. Съгласно член 325, параграф 1 ДФЕС „Съюзът и държавите членки се борят с измамата и с всяка друга незаконна дейност, която засяга финансовите интереси на Съюза, като приемат мерки в съответствие с разпоредбите на настоящия член, които имат възпиращо действие и предлагат ефикасна защита в държавите членки, както и в институциите, органите, службите и агенциите на Съюза“.

[2] Вж. например съображенията на Bundesverfassungsgericht (Федерален конституционен съд, Германия), решение от 24 април 2013 г., Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, т. 91). Категорична критика отправя и *Widmann*, W. Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen. — Umsatzsteuer-Rundschau, 2014, p. 5 (p. 6 sq).

[3] Решение от 26 февруари 2013 г. (C-617/10, EU:C:2013:105).

[4] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 г. (ОВ L 347, 2006, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) в редакцията ѝ, приложима през процесната 2014 година.

[5] ОВ C 316, 1995 г., стр. 48; Специално издание на български език, 2007 г., глава 19, том 12, стр. 51.

7. Съгласно член 325, параграф 2 ДФЕС държавите членки приемат „същите мерки за борба с измамата, засягаща финансовите интереси на Съюза, каквито предприемат за борба с измамата, засягаща собствените им финансови интереси“.

2. Конвенцията за ЗФИ

8. Член 1 от Конвенцията за ЗФИ е озаглавен „Общи разпоредби“ и параграф 1 от него предвижда:

„За целите на настоящата конвенция измамите, засягащи финансовите интереси на [Съюза], съставляват:

[…]

б) по отношение на приходите, всяко умишлено действие или бездействие, свързано със:

– използването или представянето на фалшиви, грешни или непълни изявления или документи, което води до неправомерно намаляване на средствата от общия бюджет на [Съюза] или бюджетите, управлявани от или от името на [Съюза],

– укриване на информация като нарушение на конкретно задължение със същия ефект,

– злоупотреба с правомерно получена облага със същия ефект“.

9. Член 2 от тази конвенция е озаглавен „Наказания“ и параграф 1 от него предвижда:

„Всяка държава членка предприема необходимите мерки, за да гарантира, че деянието, посочено в член 1, както и съучастието, подбудителството или опитът да бъде извършено деянието, посочено в член 1, параграф 1, ще бъдат наказуеми с ефективни, съразмерни и възпиращи наказания, включително, поне в случаи на тежка измама, наказания с лишаване от свобода, които могат да доведат до екстрадиция, като се разбира, че за сериозна измама се счита измамата, включваща минимална сума, определена от всяка държава членка. Тази минимална сума не може да бъде по-висока от 50 000 [EUR]“.

10. Член 9 от Конвенцията е озаглавен „Вътрешни разпоредби“ и гласи:

„Никоя разпоредба от настоящата конвенция не възпрепятства държавите членки да приемат вътрешни законови разпоредби, които надхвърлят задълженията, произтичащи от настоящата конвенция“.

3. Директивата за ДДС

11. Член 205 от Директивата за ДДС съдържа следната разпоредба:

„При ситуациите, 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“.

12. Посочените членове от дял XI, глава 1 уреждат задължението за плащане на данъка и качеството платец на данъка, което имат „данъчнозадължените лица и някои данъчно незадължени лица“. В тези разпоредби не се споменават изпълнителните органи на дружествата, нито хипотезата на предоставяне на прекомерно възнаграждение.

13. Член 273 от Директивата за ДДС предвижда:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки на формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Б. Българското право

14. Данъчно-осигурителният процесуален кодекс (наричан по-нататък „ДОПК“) съдържа следната правна уредба.

15. Член 14 от ДОПК се отнася до задължените лица:

„Задължени лица са физическите и юридическите лица, които:

1. са носители на задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски […]“.

16. Член 19, алинея 2 от ДОПК урежда отговорността на органите на управление за намаляването на имуществото на дружеството и гласи:

„Управител или член на орган на управление, който недобросъвестно извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 или 2, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски, отговаря за задължението до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото“.

17. Член 20 от ДОПК се отнася до реда на задълженията при принудително изпълнение и предвижда:

„В случаите по чл. 19 обезпечението и принудителното изпълнение се насочва първо срещу имуществото на задълженото лице, за чието данъчно или осигурително задължение се носи отговорност“.

18. Член 21, алинея 3 от ДОПК определя акцесорния характер на солидарното задължение спрямо главното задължение и гласи:

„Отговорността на третите лица отпада с отпадането на задължението, за което е установена с влязъл в сила акт. В този случай връщането на платени суми се извършва по реда на глава шестнадесета, раздел първи“.

19. Член 3, алинея 1 от Закона за данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „Законът за ДДС“) съдържа определение за данъчнозадължено лице:

„Данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея“.

20. Член 89, алинея 1 от Закона за ДДС определя момента, в който трябва да се плати данъчното задължение:

„Когато е налице резултат за периода — данък за внасяне, регистрираното лице е длъжно да внесе данъка в държавния бюджет по сметка на компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите в срока за подаване на справка-декларацията за този данъчен период“.

21. Член 1, алинея 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания предвижда задължение за начисляване на лихви:

„Неплатените в сроковете за доброволно плащане, неудържаните или удържани, но невнесени в срок данъци, такси, отчисления от печалби, вноски към бюджета и други държавни вземания от подобен характер се събират със законната лихва“.

22. Според запитващата юрисдикция член 19, алинея 2 от ДОПК във връзка с член 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания не се тълкува по еднакъв начин в българската съдебна практика. Понякога се приема, че отговорността на недобросъвестния дружествен орган следва да включва и лихвите, а понякога — че тази отговорност включва само главницата.

III. Спорът в главното производство

23. Делото пред запитващата национална юрисдикция е образувано по жалба на MC (наричан по-нататък „жалбоподателят“), с която той оспорва законосъобразността на данъчен акт. С този акт е ангажирана личната отговорност на жалбоподателя за чужди задължения за данъчния период декември 2014 г. Видимо става дума за отговорност за все още непогасени задължения за ДДС (включително лихви) на друг данъчен субект, а именно на дружеството „ZZ“ АД (наричано по-нататък „дружеството“), на което жалбоподателят е бил изпълнителен директор през релевантния период.

24. С оглед на събирането на дължимите от дружеството суми срещу това дружество е образувано изпълнително производство. На дружеството многократно са връчвани покани за доброволно изпълнение, но то така и не изпълнява задълженията си. При тези

обстоятелства публичният дълг на дружеството, включващ и посочените по-горе лихви върху невнесен в срок ДДС, е квалифициран от публичния изпълнител като трудно събираем.

25. Ангажирането на отговорността на жалбоподателя се основава на обстоятелството, че той многократно е увеличил размера на възнаграждението си, без да може да представи валиден документ за това увеличение. Начинът, по който се изплаща увеличеното възнаграждение, също не отговаря на законовите изисквания. Сумата се превежда на адвокат, обслужващ дружеството, който на свой ред я превежда по сметката на съпругата на жалбоподателя, който също има достъп до тази сметка.

26. Жалбоподателят оспорва вземането. Главният му аргумент е, че липсва причинно-следствена връзка между полученото от него възнаграждение в качеството му на орган на управление на данъчнозадълженото лице и липсата на парични средства за погасяване на публичните вземания. Данъчната администрация по същество поддържа, че жалбоподателят е недобросъвестен орган на управление на данъчнозадълженото (включително и за ДДС) лице, тъй като през релевантния данъчен период получава възнаграждение в размер, за който не е доказано да е надлежно определен.

27. За целите на настоящото преюдициално запитване запитващата юрисдикция приема, че жалбоподателят, чрез трето лице, е разпоредил или поне е знаел за прехвърлянето на сума, принадлежаща на дружеството, на свързано с него физическо лице, при което е действал недобросъвестно. Поради намаляването на имуществото на дружеството с размера на тази сума не са заплатени дължимите лихви върху ДДС, натрупани към декември 2014 г. Като имам предвид преюдициалния въпрос, приемам, че поради тази причина не са били платени и задълженията за ДДС.

28. По-нататък запитващата юрисдикция отбелязва, че отговорността за неплатени данъци по член 19, алинея 2 от ДОПК е солидарна, като, макар да възниква след възникването на данъчното задължение на данъчнозадълженото лице, тя продължава да съществува до погасяването на данъчното задължение. При това тази отговорност по никакъв начин не е обусловена от наличието на измамни действия или действия на злоупотреба в рамките на независимата икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (тоест на дружеството).

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

29. С определение от 18 ноември 2020 г. сезираният с жалбата срещу данъчния акт Административен съд Велико Търново (България) отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

„1. Съвместното тълкуване на чл. 9 от Конвенция, съставена на основание член К.3 от договора за Европейския съюз, за защита на финансовите интереси на Европейските общности и на разпоредбата на чл. 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност допуска ли в хармонизираната област на ДДС национален правен инструмент като предвидения в националната разпоредба на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, прилагането на който води до последващо пораждане на солидарна отговорност на данъчно

незадължено физическо лице, което не е платец на ДДС, но недобросъвестното поведение на което е довело до неплащане на ДДС от данъчнозадълженото юридическо лице, което е платецът на ДДС?

2. Допуска ли тълкуването на тези разпоредби и прилагането на принципа на пропорционалност националния правен инструмент, отразен в разпоредбата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, и по отношение на начислените лихви върху неплатения в срок от данъчнозадълженото лице ДДС?

3. Противоречи ли на принципа на пропорционалност националният правен инструмент, отразен в разпоредбата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, в ситуация при която закъснялото плащане на ДДС, което е довело до олихвяването на задължението за ДДС, не се дължи на поведението на данъчно незадълженото физическо лице, а на поведение на друго лице или на проявлението на обективни обстоятелства?“.

30. В производството пред Съда писмени становища представят жалбоподателят, България, Кралство Испания и Европейската комисия. В съответствие с член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не провежда съдебно заседание.

V. Правен анализ

31. Всички въпроси на запитващата юрисдикция имат за цел да се установи дали правото на Съюза допуска национална правна уредба, която предвижда солидарна отговорност на физическо лице (данъчно незадължено лице) в случаите, когато неговото поведение в качеството му на орган на юридическо лице е довело до невъзможност за това юридическо лице да плати в срок или в пълен размер данъчните си задължения, в това число и за ДДС. Тези въпроси предполагат този вид отговорност на данъчно незадължените лица да попада в приложното поле на правото на Съюза.

A. По компетентността на Съда

32. В становището си България изразява съмнение по този въпрос. При преюдициално запитване по член 267 ДФЕС Съдът може само да тълкува правото на Съюза в пределите на предоставената му компетентност[6]. Ето защо, когато дадено правно положение не попада в приложното поле на правото на Съюза, Съдът няма компетентност да го разгледа[7].

33. Следователно Съдът ще е компетентен да отговори на преюдициалните въпроси само ако обсъжданата в главното производство солидарна отговорност на жалбоподателя по член 19, алинея 2 от ДОПК произтича от прилагането на правото на Съюза.

34. В настоящия случай не е налице прилагане на правото на Съюза под формата на транспониране на Директивата за ДДС. В националното право е предвидена обща акцесорна отговорност в хипотезата, при която дружествен орган отклонява имущество на дружеството, вследствие на което то вече не е в състояние да погаси навреме данъчните си

[6] Решения от 19 ноември 2019 г., A. K. и др. (Независимост на дисциплинарната колегия на Върховния съд) (C-585/18, C-624/18 и C-625/18, EU:C:2019:982, т. 77), и от 15 ноември 2016 г., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, т. 40).

[7] Решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 22); в този смисъл и определение от 12 юли 2012 г., Currà и др. (C-466/11, EU:C:2012:465, т. 26).

задължения. За този режим няма значение нито какъв вид данък трябва да се плати, нито дали отговорното лице е данъчнозадължено, и следователно той е самостоятелен спрямо Директивата за ДДС.

35. Както обаче Съдът вече е постановил, прилагане на правото на Съюза е налице и когато с прилагането на националното право се цели да се санкционира нарушение на разпоредбите на посочената директива и следователно да се изпълни наложеното от Договора задължение на държавите членки да санкционират ефективно действията, които засягат финансовите интереси на Съюза [8].

36. Ето защо следва да се провери дали отговорността на жалбоподателя по член 19, алинея 2 от ДОПК има за цел да изпълни такова установено в правото на Съюза задължение. Това задължение може да произтича от член 325 ДФЕС (по този въпрос вж. точка 1), от Конвенцията за ЗФИ (по този въпрос вж. точка 2), от член 205 (по този въпрос вж. точка 3) или от член 273 (по този въпрос вж. точка 4) от Директивата за ДДС.

1. Член 325 ДФЕС

37. Член 325 ДФЕС задължава държавите членки да се борят с незаконната дейност, която засяга финансовите интереси на Съюза, като приемат възпиращи и ефикасни мерки, и по-специално ги задължава да приемат същите мерки за борба с измамата, засягаща финансовите интереси на Съюза, каквито предприемат за борба с измамата, засягаща собствените им интереси [9]. Държавите членки са длъжни да осигурят ефективно събиране на собствените ресурси на Съюза. В това отношение посочените държави членки са длъжни да пристъпят към събиране на сумите, съответстващи на собствените ресурси, които поради измами са били отклонени от бюджета на Съюза [10].

38. В митническоправната област Съдът [11] включва в приложното поле на член 325 ДФЕС задължението на държавите членки „да вземат необходимите мерки, за да осигурят ефективно и пълно събиране на митата“. Въпросното решение обаче се отнася до неупражняването на ефективен митнически контрол въпреки наличието на позната схема за митническа измама. Същевременно в настоящия случай няма схема за измама с ДДС. Няма и основание да се приеме, че не е бил осъществен ефективен контрол по ДДС. Член 19, алинея 2 от ДОПК не е и мярка за осъществяване на контрол по ДДС.

39. Отговорността по член 19, алинея 2 от ДОПК не представлява и мярка с цел борба с друга незаконна дейност, която засяга финансовите интереси на Съюза. Напротив, става въпрос за отговорност за неоснователно намаляване на имуществото на дружеството, което вследствие на това вече не може да плати определени (данъчни) задължения в пълен размер. При това самото дружество не извършва незаконни действия, а просто вече не е в състояние да плати данъците си.

[8] Решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 28).

[9] Решения от 8 март 2022 г., Комисия/Обединено кралство (Борба с измамата със занижени цени) (C-213/19, EU:C:2022:167, т. 208 и сл.), от 14 октомври 2021 г., Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, т. 36), и от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 26).

[10] Решение от 5 декември 2017 г., M.A.S. и M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, т. 32); вж. в този смисъл решение от 7 април 2016 г., Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, т. 21).

[11] Решение от 8 март 2022 г., Комисия/Обединено кралство (Борба с измамата със занижени цени) (C-213/19, EU:C:2022:167, т. 211).

40. Органът на дружеството, който се явява физическо лице, действа недобросъвестно (дали може само заради това действията му да се окачествят като незаконни, е по-скоро съмнително), при това „само“ по отношение на финансовите интереси на дружеството, тъй като си е предоставил прекомерно възнаграждение от имуществото на дружеството. При всички случаи към този момент дружественият орган не действа незаконно по отношение на финансовите интереси на Съюза. Едва ако са налице и допълнителни обстоятелства, а именно впоследствие дружеството вече да не е в състояние да плаща данъците си, това поведение може косвено да се отрази на данъчните приходи (а съответно непряко и на приходите от ДДС), което пък тогава води до възникване на отговорност. Чрез тази отговорност може евентуално косвено да се противодейства на риска от загуба на приходи от ДДС.

41. По това настоящият случай се различава от случая, по който е постановено решение Åkerberg Fransson [12]. Правният извод, до който стига Съдът в онова решение, а именно че данъчните санкции и наказателното преследване за престъпления против данъчната и осигурителната система поради предоставена невярна информация за целите на ДДС представляват прилагане на член 325 ДФЕС [13], се отнася до мерки, които са пряко насочени към борба с измамите с ДДС. В настоящия случай обаче се санкционира не измама с ДДС, а недобросъвестно поведение в ущърб на дружеството (може би своеобразна злоупотреба с доверие). За сметка на това отговорността на недобросъвестния дружествен орган по член 19, алинея 2 от ДОПК няма нищо общо със задължението на държавите членки, предвидено в член 325 ДФЕС.

2. Конвенцията за ЗФИ

42. Конвенцията за ЗФИ е неприложима по подобни причини. Всъщност и тя има за цел ефективна борба с измамите. Така в член 1 от тази конвенция изрично е посочено използването или представянето на фалшиви, грешни или непълни изявления или документи, което води до неправомерно намаляване на средствата от общия бюджет на Съюза или от бюджетите, управлявани от Съюза или от негово име. Следователно понятието „измама, засягаща финансовите интереси“ по смисъла на член 1, параграф 1 от Конвенцията за ЗФИ задължително трябва да се тълкува в смисъл, че включва умишленото използване на неверни или неточни изявления, представени след приключване на фазата по изпълнение на проекта, за който е получено финансиране [14].

43. Това не е изпълнено в настоящия случай. Както вече посочих по-горе, жалбоподателят не е правил такива изявления, с които да е намалил неправомерно средствата от бюджета на Съюза. Фактът, че като дружествен орган той си е предоставил прекомерно възнаграждение и по този начин е увредил финансовите интереси на дружеството и съответно имуществото му, не е предмет на Конвенцията за ЗФИ.

[12] Решение от 26 февруари 2013 г. (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] Решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 27), потвърдено с решения от 8 септември 2015 г., Taricco и др. (C-105/14, EU:C:2015:555, т. 39 и сл.), и от 5 декември 2017 г., M.A.S. и M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, т. 32 и сл.).

[14] Решение от 14 октомври 2021 г., Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, т. 29).

3. Член 205 от Директивата за ДДС

44. На пръв поглед предвидената в член 19, алинея 2 от ДОПК солидарна отговорност обаче би могла да се основава на член 205 от Директивата за ДДС. Всъщност тази разпоредба предвижда, че при определени ситуации (а именно посочените в членове от 193—200, 202, 203 и 204) държавите членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето — платец на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС.

45. Тази разпоредба има за цел за държавния бюджет да се осигури ефективното събиране на ДДС от лицето, което е най-подходящо с оглед на съответния случай, по-специално когато страните по договора не се намират в една и съща държава членка или когато спецификата на облагаемата с ДДС сделка налага да се определи лице, различно от посоченото в член 193 от тази директива [15].

46. Тук не е налице такава хипотеза, както правилно подчертават също Комисията и Испания.

47. Член 204 от Директивата за ДДС се отнася до определянето на (външен) данъчен представител, ако данъчнозадълженото лице не е установено в държавата членка по мястото на доставката, където това лице е извършвало сделки. Жалбоподателят обаче не е данъчен представител. В обхвата на член 203 от Директивата за ДДС попада данъчното задължение, което възниква вследствие на начисляването на ДДС във фактура, без да е налице основание за това. В настоящия случай нито жалбоподателят, нито дружеството са издавали такава фактура. Член 202 от Директивата за ДДС се отнася до стоки, намиращи се в митнически складове, съответно изпращани между такива складове. В настоящия случай не става въпрос за това.

48. За разлика от това в обхвата на членове 193—200 попадат определени сделки (доставки на стоки и услуги), които водят до възникването на задължение за плащане на данъка в тежест на данъчнозадължените лица или на някои данъчно незадължени лица. В хипотезата на такава сделка като длъжник може да бъде определено и лице, различно от лицето — платец на ДДС. Предоставянето на прекомерно възнаграждение обаче не представлява попадаща в обхвата на ДДС и облагаема доставка на стоки или услуги, която води до възникване на задължение за дадено лице да плати ДДС. Щом няма задължение за плащане на данъка, няма и лице — платец на ДДС. При това положение също така не може за тази цел да бъде ангажирана отговорността на друго лице, различно от лицето платец.

49. Следователно в настоящия случай не са налице условията по член 205 от Директивата за ДДС, който се отнася само до хипотезите, описани в членове 193—204 от тази директива. Предвидената в член 19, алинея 2 от ДОПК солидарна отговорност не се основава на член 205 от Директивата за ДДС.

4. Член 273 от Директивата за ДДС

50. При това положение остава още да се разгледа член 273 от Директивата за ДДС. Съгласно тази разпоредба държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено

[15] В този смисъл решение от 20 май 2021 г., АЛТИ (C-4/20, EU:C:2021:397, т. 28).

третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица, и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите.

51. Ето защо е от определящо значение, от една страна, дали предвидената в член 19, алинея 2 от ДОПК солидарна отговорност на дружествения орган осигурява „правилното събиране на ДДС“ по смисъла на член 273 от Директивата за ДДС, за да предотврати избягването на данъчно облагане (по този въпрос вж. буква б) по-нататък), и от друга страна, дали другите задължения, за които става дума в член 273 от Директивата за ДДС, могат да се отнасят и до данъчно незадължено лице, на което до този момент изобщо не се е налагало да изпълнява задължения по Директивата за ДДС (по този въпрос вж. буква а) по-нататък).

а) Други задължения за данъчно незадължено лице?

52. Както е видно от самия текст на член 273 от Директивата за ДДС, евентуалното разширяване на задълженията се отнася до задълженията на данъчнозадължените лица по смисъла на Директивата за ДДС. Всъщност условието за „равнопоставено третиране между […] данъчнозадължени лица“ има смисъл само ако допълнителните задължения се отнасят до (друго) данъчнозадължено лице. Допълнителните задължения за данъчно незадължено лице, което не участва в дадена сделка, не биха могли сами по себе си да доведат до неравно третиране на вътрешните сделки и сделките, извършвани между държавите членки.

53. Следователно член 273 от Директивата за ДДС не разрешава на държавите членки да налагат допълнителни задължения на всякакви лица (работници, членове на семейството, съседи и т.н.), които имат някаква непряка връзка с носеното от трето лице задължение за плащане на ДДС, и по този начин да разширяват приложното поле на Директивата за ДДС, така че то да обхване и тези лица.

54. Формулировката „други задължения“ (или още „допълнителни задължения“ в текста на някои други езици) според мен също предполага вече да са налице задължения по смисъла на Директивата за ДДС, които по определени съображения да могат да бъдат и допълнени по силата на член 273 от Директивата за ДДС. Поради това считам, че тази формулировка не позволява да се създават нови, първични задължения за лица, които до този момент не са попадали в обхвата на Директивата за ДДС.

55. Този извод е в съответствие със системата и целта на Директивата за ДДС. Всъщност тя урежда (материалното) право в областта на ДДС, т.е. възникването на задължението за дадено данъчнозадължено лице да плати ДДС. Затова основният фактически състав на подлежащата на облагане сделка (член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС) предполага да е налице доставка на стоки или услуги *от данъчнозадължено лице*. След това член 9 от Директивата за ДДС дефинира кое лице е данъчнозадължено. Такива са само лицата, които извършват независима икономическа дейност. По принцип сред тях не са и дружествените органи, които се назначават [16].

[16] Така дори по отношение на надзорен съвет, който не е назначен: вж. решение от 13 юни 2019 г., IO (ДДС — Дейност като член на надзорен съвет) (C-420/18, EU:C:2019:490).

56. Освен това член 273 се намира в глава 7, „Други разпоредби“, от дял XI, „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“. Докато член 272 позволява някои данъчнозадължени лица да бъдат освободени от определени задължения, посочени в глави 2—6, член 273 разширява задълженията с допълнителни/други задължения. От систематична гледна точка с това може да се имат предвид само обхванатите от дял XI задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица.

57. След като приложното поле на Директивата за ДДС по принцип [17] не обхваща лицата, които не са данъчнозадължени, то член 273 от Директивата за ДДС едва ли може да разреши да се налагат специални (допълнителни/други) задължения на лица, които досега не са били обхванати от тази директива, само защото това има за цел да се гарантират приходите от ДДС и да се предотврати избягването на данъчно облагане. Затова преюдициалните запитвания, на които Съдът е давал отговор във връзка с член 273 от Директивата за ДДС, винаги са се отнасяли до случаи на налагане на допълнителни задължения или санкции на данъчнозадължено лице [18].

58. Разширяването на задълженията въз основа на член 273 от Директивата за ДДС е възможно най-многото по отношение на лица, които, макар да не са данъчнозадължени, все пак вече са обхванати от Директивата за ДДС. Пример за това са данъчно незадължените юридически лица, които са идентифицирани за целите на ДДС и поради това могат да бъдат и лица — платци на ДДС (член 197, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС).

59. Това става ясно и от член 273, втора алинея от Директивата за ДДС. Всъщност така или иначе възможността за избор по първа алинея от този член „не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3 [озаглавена „Фактуриране“ и съдържаща се в дял XI, „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“]“. Посочените в тази глава задължения също се отнасят само до данъчнозадължените лица и до някои вече обхванати от Директивата данъчно незадължени лица.

60. Това личи особено ако се вземе предвид член 205 от Директивата за ДДС. Тъй като този член изрично обхваща само определени хипотези, разширяването му по отношение на други хипотези едва ли може да бъде обосновано с член 273 от Директивата за ДДС. Така например евентуална паралелна солидарна отговорност на клиента за задължението на предприятието доставчик да внесе ДДС може и наистина да е от полза за гарантирането на данъчните приходи и предотвратяването на избягването на данъчно облагане. Същото се отнася и за евентуалната отговорност на крадеца, чиято кражба води до невъзможност за пострадалия да плати задълженията си за ДДС. Текстът на член 273 от Директивата за ДДС обаче не позволява да се въведе такава отговорност за подобни данъчно незадължени лица.

[17] Изключения съществуват по отношение на данъчно незадължените юридически лица, тъй като те биха могли например да осъществяват и вътреобщностни придобивания (вж. член 2, параграф 1, буква б), член 20, втора алинея от Директивата за ДДС) или да станат лица — платци на ДДС (вж. член 197, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС).

[18] Вж. определение от 21 октомври 2021 г., EuroChem Agro Hungary (C-583/20, непубликувано, т. 25); решения от 15 април 2021 г., Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, т. 24), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), от 26 октомври 2017 г., BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, т. 22 относно учредяването на гаранция от новорегистрираните данъчнозадължени лица), от 19 октомври 2017 г., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, т. 55), от 5 октомври 2016 г., Мая Маринова (C-576/15, EU:C:2016:740, т. 42), и от 21 юни 2012 г., Mahagében (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 54 за стопанските субекти и т. 61 за данъчнозадължените лица).

б) Необходима ли е солидарна отговорност за целите на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на данъчно облагане?

61. Извън това определено е и съмнително дали солидарната отговорност по член 19, алинея 2 от ДОПК изобщо е подходяща за осигуряване на правилното събиране на ДДС *и* за предотвратяване на избягването на данъчно облагане.

62. Всъщност тази отговорност си остава обща солидарна отговорност на дадено лице — което в случая дори не е данъчнозадължено — за плащането на чужд данък. Това означава, че дължимата от жалбоподателя сума не е ДДС. Самият ДДС все така се дължи от данъчнозадълженото лице. Това е видно от член 21, алинея 3 от ДОПК. Съгласно тази разпоредба отговорността на третите лица отпада с отпадането на данъчното задължение, като вече платените суми се връщат на солидарно отговорното лице. Това означава, че плащането от страна на солидарно отговарящия дори не погасява данъчното задължение.

63. Щом обаче жалбоподателят не дължи ДДС, няма как солидарната отговорност по член 19, алинея 2 от ДОПК да осигурява правилното събиране на ДДС. Това, което тази солидарна отговорност има за цел да санкционира или съответно да предотврати, е недобросъвестното намаляване на имуществото на дружеството, което поради това не може да погаси своите (в случая данъчни) задължения. Следователно отговорността по член 19, алинея 2 от ДОПК нито възпрепятства, нито допринася за правилното събиране на ДДС. Всъщност ДДС все така следва да се събере в съвсем същия размер от данъчнозадълженото лице.

64. Освен това тази отговорност на данъчно незадълженото лице и не предотвратява избягването на данъчно облагане от страна на данъчнозадълженото лице. Единственият критерий за ангажирането на тази отговорност е неплащането на данъка поради липсата на имущество на данъчнозадълженото лице. Самото неплащане на надлежно деклариран данък обаче не е избягване на данъчно облагане[19]. В това отношение също не са налице условията за прилагане на член 273 от Директивата за ДДС.

Б. Междинно заключение

65. При това положение, както подчертава България, член 19, алинея 2 от ДОПК не прилага правото на Съюза. Следователно с него се санкционира не нарушение на разпоредбите на Директивата за ДДС, а нарушение на задълженията за добросъвестност спрямо дружеството. Това нарушение може да има най-многото непряко въздействие върху плащането на ДДС от трето лице.

66. Както обаче вече посочих на друго място, не всяка непряка връзка с правото в областта на ДДС е достатъчна, за да се обоснове прилагането на правото на Съюза[20]. Този подход е в съответствие с практиката на Съда относно определянето на приложното поле на Хартата[21].

[19] Решение от 2 май 2018 г., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, т. 39 и 40); по-подробно по този въпрос вж. и заключението ми от 5 май 2022 г. по дело HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, т. 35 и сл.).

[20] Вж. заключението ми по свързани дела IN и JM (C-469/18 и C-470/18, EU:C:2019:597, т. 65). По този въпрос вж. и решение от 24 октомври 2019 г., Belgische Staat (C-469/18 и C-470/18, EU:C:2019:895, т. 18).

[21] Решения от 6 октомври 2016 г., Paoletti и др. (C-218/15, EU:C:2016:748, т. 14), от 10 юли 2014 г., Julián Hernández и др. (C-198/13, EU:C:2014:2055, т. 34), и от 6 март 2014 г., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, т. 24).

Приложимостта на Хартата също предполага между правния акт на Съюза и разглежданата национална мярка да съществува връзка, надхвърляща сходството между разглежданите области или непрякото въздействие на едната от областите върху другата.

67. Следователно произнасянето по поставените в случая въпроси не е от компетентността на Съда. Общата солидарна отговорност на дружествения орган (данъчно незадължено лице по смисъла на Директивата за ДДС) за увреждащо дружеството поведение (в случая за предоставянето на възнаграждение в прекомерен размер), което е причината за неплащането на изискуеми данъчни задължения на дружеството, не е предмет на Директивата за ДДС и не попада в приложното поле на правото на Съюза. Това важи и когато неплатените или платените със закъснение данъчни задължения на дружеството включват отчасти и задължения за ДДС или за лихви за платените със закъснение задължения за ДДС.

В. При условията на евентуалност: допуска ли правото на Съюза солидарна отговорност за задължения за ДДС, включително и за лихви?

68. Ако обаче Съдът приеме, че е компетентен да отговори на преюдициалните въпроси, тъй като тълкува солидарната отговорност по член 19, алинея 2 от ДОПК като прилагане на Директивата за ДДС, то на трите преюдициални въпроса на запитващата юрисдикция може да се отговори по следния начин: правото на Съюза не изисква, но не е и пречка за наличието на такава солидарна отговорност.

69. Според Съда при предвиждането на отговорност съгласно член 205 от Директивата за ДДС не е проблематично, ако в обхвата на тази отговорност се включи не само задължението за плащане на данъка, но и задължението за плащане на лихви за забава [22]. Макар че съгласно текста на член 205 от Директивата предвидената в този член солидарна отговорност се отнася само до внасянето на ДДС, този текст не изключва възможността държавите членки да възложат в тежест на солидарния длъжник всички свързани с този данък задължения. Сред тях е и задължението за плащане на лихви за забава, дължими поради неплащането на посочения данък от неговия платец [23].

70. Подобно на Комисията и на Испания, аз също считам, че това ще се отнася и за настоящия случай, ако допълнителната солидарна отговорност може да бъде основана на член 273 от Директивата за ДДС. Ако собствените действия (предоставяне на прекомерно възнаграждение) на дружествения орган са причината за невъзможността на дружеството да плати в срок задължението си за ДДС, то отговорността за тези неплатени данъци и за настъпилото вследствие на това обогатяване на трето лице (лихвени ползи) има легитимна цел (опазване на имуществото на дружеството чрез реализиране на отговорност за подлежащите на плащане данъци и за съответните вреди от забавата).

71. Тази отговорност е и в съответствие с останалите изисквания на принципа на пропорционалност [24]. Тя е годна да осъществи посочената цел и е необходима за това. Не е видно да съществува също толкова подходящо, но по-слабо ограничително средство. Щом

[22] Решение от 20 май 2021 г., АЛТИ (C-4/20, EU:C:2021:397, т. 40 и сл.).

[23] Решение от 20 май 2021 г., АЛТИ (C-4/20, EU:C:2021:397, т. 42), в което Съдът не възприе предложеното от мен по-ограничително тълкуване на член 205 от Директивата за ДДС — вж. заключението ми по дело АЛТИ (C-4/20, EU:C:2021:12, т. 31 и сл.).

[24] Например, решения от 26 октомври 2010 г., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, т. 57), и от 27 януари 2009 г., Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, т. 52).

отговорност носи именно лицето, което се е обогатило в резултат от обедняването на дружеството и това е причината за неплащането на данъчното задължение, включително и на задължението за лихви, този режим на отговорност представлява и пропорционално средство.

VI. Заключение

72. Ето защо предлагам на Съда да отговори на Административен съд Велико Търново (България), както следва:

„Общата солидарна отговорност на дружествения орган (данъчно незадължено лице по смисъла на Директивата за ДДС) за увреждащо дружеството поведение (в случая за предоставянето на възнаграждение в прекомерен размер), което е причината за неплащането на изискуеми данъчни задължения на дружеството, не е предмет на Директивата за ДДС и не попада в приложното поле на правото на Съюза. Следователно произнасянето по поставените въпроси не е от компетентността на Съда“.