

СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE

EIROPAS SAVIENĪBAS TIESA
EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMAS
AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA

DEN EUROPÆISKE UNIONES DOMSTOL
GERICHTSHOF DER EUROPÄISCHEN UNION

EUROOPA LIIDU KOHUS
ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE
CÚIRT BHREITHIÚNAIS AN AONTAIS EORPAIGH
SUD EUROPSKE UNIE
CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA



LUXEMBOURG

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA TAL-UNJONI EWROPEA
HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE

TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA
CURTEA DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE
SÚDNY DVOR EURÓPSKEJ ÚNIE
SODIŠČE EVROPSKE UNIJE
EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIN
EUROPEISKA UNIONENS DOMSTOL

- 1236748 -

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

13 октомври 2022 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 273 — Мерки за осигуряване на правилното събиране на ДДС — Член 325, параграф 1 ДФЕС — Задължение за борба с недопустимите дейности, които засягат финансовите интереси на Европейския съюз — Задължения за ДДС на данъчнозадължено юридическо лице — Национална правна уредба, която предвижда солидарна отговорност на данъчно незадължения управител на юридическото лице — Недобросъвестно извършени от управителя разпоредителни действия — Намаляване на имуществото на юридическото лице, водещо до несъстоятелност — Неплащане на дължимия от юридическото лице ДДС в предвидените срокове — Лихви за просрочие — Пропорционалност“

По дело C-1/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Велико Търново (България) с определение от 18 ноември 2020 г., постъпил в Съда на 4 януари 2021 г., в рамките на производство по дело

Станимир Божидаров Георгиев

срещу

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

* Език на производството: български.

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: А. Prechal (докладчик), председател на втори състав, изпълняваща функцията на председател на седми състав, J. Passer и N. Wahl, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Ст. Б. Георгиев, лично от него,
- за директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Велико Търново при Централно управление на Националната агенция за приходите, от Б. Николов,
- за испанското правителство, от М. J. Ruiz Sánchez, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от Н. Николова и V. Uher, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 2 юни 2022 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 9 от Конвенцията, съставена на основание член К.3 от Договора за Европейския съюз, за защита на финансовите интереси на Европейските общности, подписана в Брюксел на 26 юли 1995 г. (ОВ С 316, 1995 г., стр. 48; Специално издание на български език, 2007 г., глава 19, том 12, стр. 50, наричана по-нататък „Конвенцията за ЗФИ“), на член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) и на принципа на пропорционалност.

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Станимир Божидаров Георгиев и директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Велико Търново при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „данъчният директор“) по повод на ревизионен акт, с който е прието, че г-н Георгиев отговаря солидарно за някои данъчни задължения на търговското дружество, на което е бил управител, включително за задължения на дружеството за данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

Конвенцията за ЗФИ

- 3 Съгласно преамбюла на Конвенцията за ЗФИ „в желанието си да гарантират, че тяхното наказателно право ще съдейства ефективно за защитата на финансовите интереси на Европейските общности“, договарящите се страни са убедени, от една страна, „че защитата на финансовите интереси на Европейските общности се нуждае от наказателно преследване на измамническото поведение, което накърнява тези интереси“, а от друга страна, „в необходимостта да се наказва това поведение с ефективни, съразмерни и разубеждаващи наказания, без да се нарушава възможността за прилагане на други наказания в подходящи случаи, както и в необходимостта поне при сериозни случаи такова поведение да бъде наказуемо с лишаване от свобода“.
- 4 Член 1, параграф 1 от Конвенцията за ЗФИ определя понятието „измами, засягащи финансовите интереси на Европейските общности“. Съгласно текста на член 1, параграф 2 от тази конвенция всяка държава членка е длъжна да предприема необходимите и подходящи мерки за транспониране на член 1, параграф 1 от посочената конвенция в своето национално наказателно право по такъв начин, че поведението съгласно него да съставлява престъпно деяние.
- 5 Член 2, параграф 1 от Конвенцията за ЗФИ гласи, че всяка държава членка предприема необходимите мерки, за да гарантира, че деянието, посочено в член 1 от тази конвенция, 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.

Директивата за ДДС

- 6 Член 205 от Директивата за ДДС гласи:

„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“.

- 7 Текстът на член 273, първа алинея от тази директива е следният:

„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 пораждаат в търговията между държавите членки на формалности, свързани с преминаването на границите“.

Българското право

- 8 Член 19, алинея 2 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (наричан по-нататък „ДОПК“) предвижда:

„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“.

- 9 Член 20 от ДОПК гласи:

„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“.

- 10 В член 21, алинея 3 от ДОПК се уточнява, че отговорността на третите лица отпада с отпадането на задължението, за което е установена с влязъл в сила акт.

11 Член 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ДВ, бр. 91 от 12 ноември 1957 г.) в приложимата му за спора в главното производство редакция предвижда:

„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“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 Между 14 април 2011 г. и 30 април 2015 г. г-н Георгиев е управител на търговско дружество.
- 13 През 2015 г. срещу дружеството е образувано производство по принудително събиране на публични вземания, сред които и вземания за неплатен ДДС и лихви за просрочие върху този ДДС.
- 14 Към 28 август 2018 г. в това производство е събрана само сумата от 287 935,35 лева (BGN) (около 148 115 EUR). Общият размер на непогасените публични вземания спрямо дружеството възлиза на 3 799 590,92 BGN (около 1 954 522 EUR).
- 15 Като квалифицира този публичен дълг на дружеството като трудно събираем, публичният изпълнител сезира компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите (наричана по-нататък „данъчната дирекция“) с оглед на евентуалното ангажиране на личната солидарна отговорност на г-н Георгиев за този дълг на основание член 19, алинея 2 от ДОПК.
- 16 В рамките на така образуваното производство е извършена проверка на г-н Георгиев, при която се установяват следните факти.
- 17 Г-н Георгиев е изпълнявал управленско-изпълнителни функции в посоченото по-горе търговско дружество между 14 април 2011 г. и 30 април 2015 г. Според обясненията на г-н Георгиев възнаграждението му за изпълнението на тези функции е било уговорено в сключен с дружеството договор за управление. Такъв договор обаче не са в състояние да представят нито г-н Георгиев, нито дружеството.
- 18 Г-н Георгиев поддържа, че брутно му месечно възнаграждение е увеличено, считано от 1 март 2014 г., от 3 000 BGN (около 1 543 EUR) на 20 000 BGN (около 10 288 EUR). Причините за това увеличение били

нарасналите нетни приходи на дружеството и увеличеният му оборот вследствие на сключването на нови договори.

- 19 Данъчната дирекция стига до извода, че сумата на увеличението на нетното възнаграждение на г-н Георгиев, а именно 15 300 BGN (около 7 800 EUR) на месец, представлява скрито разпределение на печалбата или дивидент по смисъла на член 19, алинея 2 от ДОПК за септември, октомври, ноември и декември 2014 г. и януари 2015 г. в общ размер от 76 500 BGN (около 39 352 EUR). Тя приема и че г-н Георгиев е действал недобросъвестно.
- 20 По-конкретно, данъчната дирекция констатира, че с три плащания от 18 и 23 декември 2014 г. по сметката на съпругата на г-н Георгиев постъпват общо 53 164,08 BGN (около 27 348 EUR). Освен това в хода на съдебното дирене е разкрита банковата тайна и се установява, че тези плащания са извършени чрез интернет банкиране от „клиентската сметка“ на обслужващия адвокат на търговското дружество, на което г-н Георгиев е бил управител.
- 21 Данъчната дирекция приема, че така преведените по сметката на съпругата на г-н Георгиев общо 53 164,08 BGN са с 45 900 BGN (около 23 611 EUR) повече от нормалното нетно възнаграждение на г-н Георгиев за три месеца.
- 22 На основание член 19, алинея 2 от ДОПК данъчната дирекция издава ревизионен акт, с който приема, че г-н Георгиев е солидарно отговорен за публичните задължения на посоченото търговско дружество в размер на 45 008,25 BGN (около 23 152 EUR). Обсъжданите в главното производство публични задължения обхващат задължения за внасяне на данък върху доходите на физическите лица, на осигурителни вноски и на ДДС, в това число и сума от 12 837,50 BGN (около 6 604 EUR), представляваща дължими лихви върху ДДС за декември 2014 г.
- 23 Г-н Георгиев обжалва ревизионния акт по административен ред пред данъчния директор, който отхвърля жалбата.
- 24 След това г-н Георгиев подава жалба до запитващата юрисдикция, като поддържа, че не са налице предпоставките за прилагането на член 19, алинея 2 от ДОПК.
- 25 Данъчният директор изтъква пред запитващата юрисдикция, от една страна, че г-н Георгиев е бил упълномощен да оперира със сметката на съпругата си, а от друга, че той е разпоредил на главния счетоводител на разглежданото в главното производство дружество да извърши плащанията.
- 26 Запитващата юрисдикция приема, че посочените предпоставки са налице и съответно че поведението на г-н Георгиев попада в обхвата на предвидения

в тази разпоредба инструмент на солидарната отговорност. Според тази юрисдикция е установено, че г-н Георгиев е разпоредил на трето лице да прехвърли сума, принадлежаща на управляваното от него дружество, в полза на свързано с него физическо лице, или поне е знаел за прехвърлянето на тази сума и следователно е действал недобросъвестно по смисъла на член 19, алинея 2 от ДОПК. Тази юрисдикция също така уточнява, че поради намаляването на дружественото имущество с размера на посочената в ревизионния акт сума не са заплатени дължимите лихви върху ДДС, натрупани към декември 2014 г.

- 27 Що се отнася до инструмента на солидарната отговорност, предвиден с член 19, алинея 2 от ДОПК, запитващата юрисдикция дава следните разяснения.
- 28 На първо място, предвидената в тази разпоредба солидарна отговорност е насочена единствено спрямо физическото лице, което е управител или член на управителен орган на данъчнозадължено юридическо лице.
- 29 На второ място, запитващата юрисдикция уточнява, че това физическо лице трябва недобросъвестно да е извършило плащания от имуществото на юридическото лице, които да може да се окачествят като скрито разпределение на печалбата или дивидент, или да е отчуждило имущество на юридическото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните. За сметка на това този инструмент не е свързан с наличието на измамни действия или действия на злоупотреба от страна на самото юридическо лице.
- 30 На трето място, запитващата юрисдикция посочва, че недобросъвестно извършените действия трябва да са довели до неспособността на юридическото лице да плати данъци (включително ДДС) или задължителни осигурителни вноски. С други думи, за прилагането на този инструмент е необходимо да има причинно-следствена връзка между недобросъвестно извършените действия, от една страна, и невъзможността да се съберат публичните задължения от самото юридическо лице, от друга.
- 31 На четвърто място, инструментът на отговорността за чужд дълг по член 19, алинея 2 от ДОПК не обхваща всички публични задължения на юридическото лице, а е ограничен до размера, с който е намаляло имуществото на юридическото лице заради недобросъвестно извършените действия.
- 32 На пето място, така предвидената отговорност е субсидиарна, тъй като принудителното изпълнение първо се насочва срещу имуществото на юридическото лице в съответствие с член 20 от ДОПК. Също така, съгласно

член 21, алинея 3 от ДОПК тази отговорност отпада с погасяването на съответните данъчни задължения.

- 33 Запитващата юрисдикция иска да установи дали такъв инструмент на солидарната отговорност е съвместим с правото на Съюза.
- 34 Първо, тя се пита дали Директивата за ДДС, и в частност член 273 от нея, позволява на държавите членки да предвиждат солидарна отговорност за плащането на ДДС да носи лице, което не е данъчнозадължено за ДДС, като се има предвид, че подобен инструмент способства за защитата на финансовите интереси на Съюза.
- 35 Второ, ако Съдът отговори утвърдително, тази юрисдикция иска да установи дали е възможно в обхвата на този инструмент да се включат дължимите лихви при закъсняло плащане на ДДС, в частност предвид принципа на пропорционалност. В това отношение тя споменава за различия в националната съдебна практика по член 19, алинея 2 от ДОПК.
- 36 Трето, ако Съдът отново отговори утвърдително, запитващата юрисдикция иска да установи дали включването на лихвите, дължими при закъсняло плащане на данъка, остава оправдано, в частност предвид принципа на пропорционалност, ако неплащането в срок се дължи не на недобросъвестното поведение на солидарно отговорното лице, а на поведението на друго лице или на проявлението на обективни обстоятелства.
- 37 При тези обстоятелства Административен съд Велико Търново (България) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Съвместното тълкуване на чл. 9 от [Конвенцията за ЗФИ] и на разпоредбата на чл. 273 от Директива[та за ДДС] 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 пораждаване 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?“.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

- 38 Данъчният директор оспорва допустимостта на цялото преюдициално запитване, като изтъква, че посочените във въпросите разпоредби от правото на Съюза не са приложими при обстоятелствата по делото в главното производство.
- 39 По-конкретно, данъчният директор твърди, че Директивата за ДДС не следва да се прилага по отношение на инструмент на солидарната отговорност като предвидения в член 19, алинея 2 от ДОПК, който важи за всички видове данъци и осигурителни вноски.
- 40 В това отношение следва да се подчертае, че макар релевантната национална правна уредба да не е приета, за да транспонира Директивата за ДДС, това обстоятелство не може да постави под въпрос приложимостта на тази директива, тъй като с прилагането на посочената правна уредба се цели да се гарантира спазването на разпоредбите на същата директива и в частност да се изпълни задължението, което държавите членки носят съгласно член 325, параграф 1ДФЕС — да се борят ефективно срещу действията, които засягат финансовите интереси на Съюза (вж. в този смисъл решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, т. 28).
- 41 След това уточнение обаче следва да се установи кои разпоредби от правото на Съюза са приложими в случаи като разглеждания в главното производство.
- 42 На първо място, що се отнася до член 9 от Конвенцията за ЗФИ, следва да се припомни, че тази конвенция е заменена от Директива (ЕС) 2017/1371 на Европейския парламент и на Съвета от 5 юли 2017 година относно борбата с измамите, засягащи финансовите интереси на Съюза, по наказателноправен ред (ОВ L 198, 2017 г., стр. 29). Тази директива обаче влиза в сила едва на 17 август 2017 г., а фактите по делото в главното производство настъпват през 2014 г. и 2015 г., поради което за разглеждания в главното производство спор би могла да се прилага единствено Конвенцията за ЗФИ.

- 43 Следва да се отбележи, че Конвенцията за ЗФИ налага задължения на държавите членки в наказателноправната област. Всъщност в частност от преамбюла и от членове 1 и 2 от тази конвенция следва, че тя задължава държавите членки да въздигнат в престъпление деянията, които съставляват „измами, засягащи финансовите интереси на Европейските общности“, от една страна, а от друга, да гарантират, че тези деяния ще се санкционират с ефективни, съразмерни и възпиращи наказания.
- 44 В настоящия случай обаче е безспорно, че инструмент като предвидения в член 19, алинея 2 от ДОПК, от една страна, не въздига в престъпление деянието, при което може да възникне солидарната отговорност за задълженията на юридическото лице за ДДС, а от друга, не предвижда за това наказателни санкции.
- 45 Ето защо, както правилно поддържат данъчният директор и Европейската комисия, Конвенцията за ЗФИ не е приложима по отношение на инструмент на солидарната отговорност като предвидения в член 19, алинея 2 от ДОПК.
- 46 На второ място, при условията на евентуалност данъчният директор изтъква, че установеният с член 19, алинея 2 от ДОПК инструмент на отговорността попада под действието на член 205 от Директивата за ДДС, който гласи, че в определени ситуации държавите членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето — платец на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС.
- 47 В това отношение следва да се посочи, че съгласно член 205 от Директивата за ДДС при ситуацияите, посочени в членове 193—200 и 202—204 от тази директива, държавите членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето — платец на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС.
- 48 Членове 193—200 и 202—204 от Директивата за ДДС определят лицата — платци на ДДС, в съответствие с предмета на дял XI, глава 1, раздел 1 („Лица — платци на ДДС на данъчните органи“). Докато член 193 от посочената директива предвижда като основно правило, че ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки или услуги, в текста на този член се уточнява, че този данък може или трябва да бъде платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199б и 202 от същата директива (решение от 20 май 2021 г., АЛТИ, С-4/20, ЕУ:С:2021:397, т. 27).
- 49 В този смисъл, видно от контекста, създаден от членове 193—205 от Директивата за ДДС, член 205 от тази директива е част от група разпоредби, които целят да се определи лицето — платец на ДДС, в зависимост от различните случаи. Така тези разпоредби целят 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 (решение от 20 май 2021 г., АЛТИ, С-4/20, EU:C:2021:397, т. 28).

- 50 Следователно член 205 от Директивата за ДДС по принцип разрешава на държавите членки да приемат — за целите на ефективното събиране на ДДС — мерки, съгласно които лице, различно от обичайния платец на този данък в съответствие с членове 193—200 и 202—204 от тази директива, е солидарно отговорно за плащането на посочения данък (решение от 20 май 2021 г., АЛТИ, С-4/20, EU:C:2021:397, т. 29).
- 51 В настоящия случай обаче следва да се констатира, както правилно посочват испанското правителство и Комисията, че с инструмент на солидарната отговорност като обсъждания в главното производство не се цели да се посочи лице — платец на данъка за определена облагаема сделка по смисъла на член 205 от Директивата за ДДС.
- 52 Всъщност, от една страна, посоченото чрез прилагането на този инструмент лице става не платец на ДДС за определена облагаема сделка, а солидарно отговорно за цялото или за част от задължението за ДДС на дадено юридическо лице, и то независимо какви са съответните облагаеми сделки.
- 53 От друга страна, обхватът на посочения инструмент не се простира върху целия размер на невнесения ДДС за определена облагаема сделка, а е ограничен до размера, с който е намаляло имуществото на юридическото лице поради недобросъвестните действия на посоченото за солидарно отговорно лице.
- 54 Подобен инструмент трябва да се разграничава в частност от онези, до които са се отнасяли преюдициалните запитвания по делата, по които са постановени решения от 11 май 2006 г., *Federation of Technological Industries* и др. (С-384/04, EU:C:2006:309), от 21 декември 2011 г., *Vlaamse Oliemaatschappij* (С-499/10, EU:C:2011:871) и от 20 май 2021 г., АЛТИ (С-4/20, EU:C:2021:397). Онези инструменти — за разлика от обсъждания в главното производство — са посочвали лице, което да отговаря солидарно за плащането на целия дължим ДДС за определена облагаема сделка в съответствие с член 205 от Директивата за ДДС.
- 55 От изложеното по-горе следва, че член 205 от Директивата за ДДС не е приложим при обстоятелствата по спора в главното производство.

- 56 На трето място, по отношение на член 273 от Директивата за ДДС следва да се припомни, че съгласно тази разпоредба държавите членки могат да наложат други задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите.
- 57 В това отношение член 325, параграф 1 ДФЕС задължава държавите членки да се борят с измамата и всяка друга незаконна дейност, която засяга финансовите интереси на Съюза, чрез възпиращи и ефективни мерки (решения от 5 юни 2018 г., Колев и др., С-612/15, ЕУ:С:2018:392, т. 50 и от 8 март 2022 г., Комисия/Обединено кралство (Борба с измамата със занижени цени), С-213/19, ЕУ:С:2022:167, т. 209).
- 58 Съгласно Решение 2014/335/ЕС, Евратом на Съвета от 26 май 2014 година относно системата на собствените ресурси на Европейския съюз (ОВ L 168, 2014 г., стр. 105) собствените ресурси на Съюза включват в частност приходите от прилагането на единна ставка към хармонизираните бази за изчисляване на ДДС, определени съгласно правилата на Съюза. Ето защо съществува пряка връзка между събирането на приходите от ДДС в съответствие с приложимото право на Съюза и предоставянето на разположение на бюджета на Съюза на съответните ресурси от ДДС, доколкото всеки пропуск при събирането на първите може да доведе до намаляване на вторите (решения от 5 декември 2017 г., М.А.С. и М.В., С-42/17, ЕУ:С:2017:936, т. 31 и от 17 януари 2019 г., Дзивев и др., С-310/16, ЕУ:С:2019:30, т. 26).
- 59 За да осигурят защитата на финансовите интереси на Съюза, държавите членки следва в частност да вземат необходимите мерки, за да гарантират ефективното и цялостно събиране на собствените ресурси, каквито са приходите от прилагането на единна ставка към хармонизираната основа на ДДС (решение от 21 декември 2021 г., Euro Vox Promotion и др., С-357/19, С-379/19, С-547/19, С-811/19 и С-840/19, ЕУ:С:2021:1034, т. 182).
- 60 В този смисъл в частност от членове 2 и 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС и член 325, параграф 1 ДФЕС следва, че държавите членки са длъжни да вземат всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и за борба с измамите (вж. в този смисъл решения от 19 октомври 2017 г., Paper Consult, С-101/16, ЕУ:С:2017:775, т. 47, от 20 март 2018 г., Menci, С-524/15, ЕУ:С:2018:197, т. 18 и от 17 май 2018 г., Vámos, С-566/16, ЕУ:С:2018:321, т. 37).
- 61 В настоящия случай инструмент на солидарната отговорност като въведения с член 19, алинея 2 от ДОПК способства за събирането на сумите на ДДС, които данъчнозадълженото юридическо лице не е внесло в императивните

срокове, установени с разпоредбите на Директивата за ДДС. Подобен инструмент допринася за осигуряване на правилното събиране на ДДС и/или предотвратяване на измамите по смисъла на член 273 от Директивата за ДДС в съответствие със задължението, установено в член 325, параграф 1 ДФЕС.

- 62 Тази констатация не намира опровержение в обстоятелството, че самите лица, за които възниква солидарна отговорност въз основа на обсъждания в главното производство инструмент, а именно управителят или членът на орган на управление на юридическото лице, не са в това си качество данъчнозадължени за ДДС.
- 63 В това отношение, най-напред, от нито една част от текста на член 273 от Директивата за ДДС не следва, че задълженията, които държавите членки установяват въз основа на тази разпоредба, могат да се отнасят само до данъчнозадължени за ДДС лица.
- 64 По-нататък, от гледна точка на контекста на разпоредбата следва да се отбележи, че тя е част от дял XI от Директивата за ДДС, в заглавието на който изрично са посочени „задължения[та] на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“.
- 65 Накрая, що се отнася до целите на член 273 от Директивата за ДДС, задължението на държавите членки да вземат всички подходящи мерки за гарантиране на събирането на целия ДДС и за борба с измамите, припомнено в точка 60 от настоящото решение, може при някои обстоятелства да изисква държавата членка да санкционира данъчно незадължени лица, участващи във вземането на решения в данъчнозадълженото юридическо лице, тъй като в противен случай би била застрашена ефективността на тези мерки.
- 66 От изложеното по-горе следва, че инструмент на солидарната отговорност като обсъждания в главното производство попада в приложното поле на член 273 от Директивата за ДДС, тълкуван с оглед на член 325, параграф 1 ДФЕС.
- 67 По всички изложени дотук съображения следва да се приеме, че с поставените въпроси запитващата юрисдикция иска тълкуване на член 273 от Директивата за ДДС и на принципа на пропорционалност.

По първия въпрос

- 68 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 273 от Директивата за ДДС и принципът на

пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда инструмент на солидарна отговорност за задълженията на юридическите лица за ДДС при следните обстоятелства:

- солидарно отговорното лице е управител на юридическото лице или член на негов орган на управление,
- солидарно отговорното лице недобросъвестно е извършило плащания от имуществото на юридическото лице, които могат да се окачествят като скрито разпределение на печалбата или дивидент, или е отчуждило имущество на юридическото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните,
- недобросъвестно извършените действия са довели до неспособността на юридическото лице да плати целия или част от ДДС, за който е лице — платец,
- солидарната отговорност е ограничена до размера, с който е намаляло имуществото на юридическото лице заради недобросъвестно извършените действия, и
- тази солидарна отговорност се реализира само субсидиарно — когато се окаже невъзможно дължимите суми на ДДС да се съберат от юридическото лице.

69 Съдът вече е имал повод да разясни, че извън ограниченията, които налагат, разпоредбите на член 273 от Директивата за ДДС не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, и че следователно тези разпоредби им предоставят свобода на преценка по отношение на способите за гарантиране на събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и за борба с измамите (вж. по-специално решения от 17 май 2018 г., *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, т. 38 и от 21 ноември 2018 г., *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, т. 35).

70 В настоящия случай следва да се отбележи, че инструмент на солидарната отговорност като обсъждания в главното производство способства за събирането на сумите на ДДС, които данъчнозадълженото юридическо лице не е внесло в императивните срокове, установени с разпоредбите на Директивата за ДДС, и така допринася за осигуряване на правилното събиране на ДДС и/или предотвратяване на измамите по смисъла на член 273, първа алинея от Директивата за ДДС. Затова подобен инструмент по принцип попада в пределите на свободата на преценка, с която разполагат държавите членки при прилагането на член 273 от Директивата за ДДС.

- 71 Следва да се добави, че подобен инструмент допринася за изпълнението на припомненото в точка 60 от настоящото решение задължение на всяка държава членка да взема всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на нейна територия ДДС и за борба с измамите в съответствие в частност с член 325, параграф 1 ДФЕС.
- 72 Държавите членки обаче са длъжни да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на принципа на пропорционалност (вж. по-специално решения от 21 ноември 2018 г., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, т. 35 и от 15 април 2021 г., Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, т. 26).
- 73 По отношение на принципа на пропорционалност Съдът е приел, че държавите членки следва да използват средства, които позволяват ефективното постигане на преследваната от вътрешното право цел и същевременно в най-малка степен засягат целите и принципите, въведени от съответната правна уредба на Съюза. Така, макар да е оправдано приетите от държавите членки мерки да целят да защитят по възможно най-ефективния начин държавното съкровище, те не трябва да надхвърлят необходимото за тази цел (решения от 21 декември 2011 г., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, т. 21 и 22, както и от 20 май 2021 г., АЛТИ, C-4/20, EU:C:2021:397, т. 33).
- 74 В това отношение Съдът вече е постановил, че националните мерки, които на практика установяват режим на обективна солидарна отговорност, надхвърлят необходимото за защита на държавното съкровище. Следователно е в противоречие с принципа на пропорционалност отговорността за заплащането на ДДС да се възлага на лице, различно от платеща на този данък, щом като то няма право да се освободи от тази отговорност, като докаже, че не е имало никаква връзка с действията на платеща. Всъщност би било явно несъразмерно посоченото лице при всички обстоятелства да носи отговорност за загубата на данъчни приходи, причинена от действията на трето данъчнозадължено лице, върху които то няма никакво влияние (решение от 21 декември 2011 г., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, т. 24).
- 75 При това положение упражняването на правомощието на държавите членки да посочат солидарен длъжник, различен от лицето — платец на данъка, с цел да се осигури ефективното събиране на този данък, трябва да бъде обосновано от съществуващото фактическо и/или правно отношение между съответните две лица с оглед на принципите на правна сигурност и на пропорционалност. По-конкретно, държавите членки следва да уточнят особените обстоятелства, при които лице като получателя 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 (решение от 20 май 2021 г., АЛТИ, С-4/20, EU:C:2021:397, т. 34).

- 76 Освен това според Съда обстоятелствата, че лице, различно от платеща, е действало добросъвестно, полагайки грижата на добър търговец, че е взело всички разумни мерки в рамките на своите възможности и че неговото участие в злоупотреба или измама е изключено, представляват фактори, които следва да се вземат предвид при преценката дали това лице да бъде солидарно задължено да заплати дължимия ДДС (решения от 21 декември 2011 г., Vlaamse Oliemaatschappij, С-499/10, EU:C:2011:871, т. 26 и от 20 май 2021 г., АЛТИ, С-4/20, EU:C:2021:397, т. 37).
- 77 В настоящия случай се налага констатацията, че инструмент на солидарната отговорност като обсъждания в главното производство не надхвърля границите на необходимото за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите.
- 78 По-точно, като се имат предвид характеристиките му, този инструмент не може да се приравни на режим на обективна солидарна отговорност по смисъла на съдебната практика, цитирана в точки 74—76 от настоящото решение, какъвто режим би бил несъвместим с принципа на пропорционалност.
- 79 На първо място, посоченото за солидарно отговорно лице трябва да има качеството на управител или член на орган на управление на юридическото лице — длъжник за невнесения ДДС, и в този смисъл може да се смята за участник във вземането на решения в това юридическо лице.
- 80 На второ място, посоченото за солидарно отговорно лице трябва недобросъвестно да е извършило плащания от имуществото на юридическото лице, които може да се окачествят като скрито разпределение на печалбата или дивидент, или да е отчуждило цялото или част от имуществото на юридическото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните.
- 81 На трето място, трябва да е налице причинно-следствена връзка между недобросъвестно извършените действия на посоченото за солидарно отговорно лице и неспособността на юридическото лице да плати ДДС, за който е лице платец.
- 82 На четвърто място, обемът на солидарната отговорност е ограничен до сумата, с която е намаляло имуществото на юридическото лице поради недобросъвестно извършените действия.

- 83 На пето и последно място, тази отговорност се реализира само субсидиарно — когато се окаже невъзможно дължимите суми на ДДС да се съберат от юридическото лице.
- 84 От гледна точка на съдебната практика, припомнена в точки 72—76 от настоящото решение, следва да се констатира, че въвеждането на такъв инструмент не надхвърля границите на необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на измамите.
- 85 По изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 273 от Директивата за ДДС и принципът на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда инструмент на солидарна отговорност за задълженията на юридическите лица за ДДС при следните обстоятелства:
- солидарно отговорното лице е управител на юридическото лице или член на негов орган на управление,
 - солидарно отговорното лице недобросъвестно е извършило плащания от имуществото на юридическото лице, които могат да се окажат като скрито разпределение на печалбата или дивидент, или е отчуждило имущество на юридическото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните,
 - недобросъвестно извършените действия са довели до неспособността на юридическото лице да плати целия или част от ДДС, за който е лице — платец,
 - солидарната отговорност е ограничена до размера, с който е намаляло имуществото на юридическото лице заради недобросъвестно извършените действия, и
 - тази солидарна отговорност се реализира само субсидиарно — когато се окаже невъзможно дължимите суми на ДДС да се съберат от юридическото лице.

По втория въпрос

- 86 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 273 от Директивата за ДДС и принципът на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда инструмент на солидарната отговорност като описания в първия въпрос, който обхваща и лихвите за

просрочие, които юридическото лице дължи поради неплащането на ДДС в императивните срокове, установени с разпоредбите на тази директива.

- 87 В това отношение от данните в акта за преюдициално запитване следва, че посоченият в първия въпрос инструмент на солидарната отговорност е ограничен като такъв до размера, с който е намаляло имуществото на юридическото лице поради недобросъвестно извършените действия. Националната правна уредба обаче освен това предвижда, че неплатените в срок данъци се събират „с [...] лихва“, както бе посочено в точка 11 от настоящото решение, и запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали този механизъм може да се прилага в допълнение към обсъждания инструмент на солидарната отговорност.
- 88 Най-напред следва да се подчертае, че събирането на лихви за просрочие при неплащане на ДДС в императивните срокове, установени с разпоредбите на Директивата за ДДС, допринася за осигуряване на правилното събиране на данъка в съответствие с член 273 от тази директива.
- 89 Всъщност събирането на лихви за просрочие позволява да се компенсира вредата за държавния бюджет от невъзможността да се разполага с късно платените суми на ДДС през времето от момента, в който тези суми стават изискуеми, до момента на действителното им плащане (вж. по аналогия решения от 19 юли 2012 г., *Littlewoods Retail* и др., С-591/10, EU:C:2012:478, т. 25 и 26, както и от 28 февруари 2018 г., *Nidera*, С-387/16, EU:C:2018:121, т. 25).
- 90 По-нататък, събирането на лихви за просрочие също така стимулира съответните лица да заплащат ДДС в императивните срокове, установени с разпоредбите на Директивата за ДДС, или възможно най-бързо след изтичането на тези срокове.
- 91 В този смисъл Съдът е постановил, че заплащането на лихва за забава би било подходяща санкция при неплащане на ДДС в определените срокове, ако тя не надхвърля необходимото за постигането на целта за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите (вж. в този смисъл решения от 12 юли 2012 г., *ЕМС-България транспорт*, С-284/11, EU:C:2012:458, т. 75 и от 17 юли 2014 г., *Equoland*, С-272/13, EU:C:2014:2091, т. 46).
- 92 Ето защо събирането на лихви за просрочие допринася за борбата с неплащането на декларирания ДДС в определените срокове, в съответствие със задължението на държавите членки в частност по член 273 от Директивата за ДДС и член 325, параграф 1 ДФЕС да вземат всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на

събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и за борба с измамите.

- 93 Накрая, по съображенията, изложени в точки 77—84 от настоящото решение, включването на лихви за просрочие в обхвата на инструмент на солидарната отговорност като обсъждания в главното производство е в съответствие с принципа на пропорционалност, доколкото тези лихви са свързани с неплащането на ДДС в императивните срокове, установени с разпоредбите на Директивата за ДДС, от юридическото лице — платец на данъка, в резултат на недобросъвестно извършените действия на посоченото за солидарно отговорно лице (вж. по аналогия решение от 20 май 2021 г., АЛТИ, С-4/20, ЕУ:С:2021:397, т. 43 и 44).
- 94 Всъщност, както беше припомнено по същество в точка 74 от настоящото решение, принципът на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска лице, различно от платеща на ДДС, да носи отговорност за загубата на данъчни приходи, причинена от действията на трето лице, върху които то няма никакво влияние.
- 95 Ето защо включването на лихвите за просрочие в обхвата на инструмент на солидарната отговорност като установения с член 19, алинея 2 от ДОПК може да се смята за съвместимо с принципа на пропорционалност само доколкото тези лихви са свързани с неплащането на ДДС в императивните срокове, установени с разпоредбите на Директивата за ДДС, в резултат на недобросъвестно извършените действия на посоченото за солидарно отговорно лице.
- 96 По изложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 273 от Директивата за ДДС и принципът на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда инструмент на солидарната отговорност като описания в първия въпрос, който обхваща и лихвите за просрочие, които юридическото лице дължи поради неплащането на ДДС в императивните срокове, установени с разпоредбите на тази директива, в резултат на недобросъвестно извършените действия на посоченото за солидарно отговорно лице.

По третия въпрос

- 97 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали принципът на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда инструмент на солидарната отговорност като описания в първия въпрос, който обхваща и лихвите за просрочие, които юридическото лице дължи поради неплащането на ДДС в императивните срокове, установени с разпоредбите на

Директивата за ДДС, ако закъснялото плащане се дължи не на поведението на солидарно отговорното лице, а на поведението на друго лице или на проявлението на обективни обстоятелства.

- 98 Следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално решения от 6 ноември 2008 г., *Trespa International*, С-248/07, ЕУ:С:2008:607, т. 33 и от 22 февруари 2022 г., *Stichting Rookpreventie Jeugd* и др., С-160/20, ЕУ:С:2022:101, т. 82).
- 99 В настоящия случай за прилагането на описания от запитващата юрисдикция инструмент на солидарната отговорност, установен с член 19, алинея 2 от ДОПК, е необходимо неспособността на юридическото лице да плати изцяло или отчасти публичните си задължения да е следствие от недобросъвестно извършени действия на солидарно отговорното лице. Следователно при прилагането на този инструмент по дефиниция е изключено неплащането на ДДС в императивните срокове, установени с разпоредбите на Директивата за ДДС, да се дължи на поведението на друго лице или на проявлението на обективни обстоятелства.
- 100 Освен това, що се отнася до разглеждания в главното производство спор, запитващата юрисдикция не дава информация за поведението на друго лице или за проявлението на обективни обстоятелства, които да са довели до неплащането на ДДС в определения срок.
- 101 Ето защо следва да се констатира, че поисканото тълкуване на правото на Съюза няма връзка с действителността или предмета на спора в главното производство по смисъла на съдебната практика, припомнена в точка 98 от настоящото решение, а затова третият от поставените въпроси е недопустим.

По съдебните разноски

- 102 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на

производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

1) Член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и принципът на пропорционалност

трябва да се тълкуват в смисъл, че:

допускат национална правна уредба, която предвижда инструмент на солидарна отговорност за задълженията на юридическите лица за данък върху добавената стойност (ДДС) при следните обстоятелства:

- **солидарно отговорното лице е управител на юридическото лице или член на негов орган на управление,**
- **солидарно отговорното лице недобросъвестно е извършило плащания от имуществото на юридическото лице, които могат да се окачествят като скрито разпределение на печалбата или дивидент, или е отчуждило имущество на юридическото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните,**
- **недобросъвестно извършените действия са довели до неспособността на юридическото лице да плати целия или част от ДДС, за който е лице платец,**
- **солидарната отговорност е ограничена до размера, с който е намаляло имуществото на юридическото лице заради недобросъвестно извършените действия, и**
- **тази солидарна отговорност се реализира само субсидиарно — когато се окаже невъзможно дължимите суми на ДДС да се съберат от юридическото лице.**

2) Член 273 от Директива 2006/112 и принципът на пропорционалност

трябва да се тълкуват в смисъл, че:

допускат национална правна уредба, която предвижда инструмент на солидарната отговорност като описания в точка 1 от диспозитива на настоящото решение, който обхваща и лихвите за просрочие, които юридическото лице дължи поради неплащането на данъка върху добавената стойност в императивните срокове, установени с разпоредбите на тази директива, в резултат на недобросъвестно извършените действия на посоченото за солидарно отговорно лице.

Prechal

Passer

Wahl

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 13 октомври 2022 година.

Секретар

Изпълняваща функцията
на председател на състав

A. Calot Escobar

A. Prechal

