Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 18 февруари 2016 година*

Дело C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
срещу
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Арбитражен съд по данъчни дела, Португалия)

„Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Член 226, точки 6 и 7 от Директива 2006/112/ЕО — Данни във фактура за обхвата и естеството на предоставената услуга и за датата на доставката ѝ — Член 178, буква а) от Директива 2006/112/ЕО — Упражняване на правото на приспадане — Изискване за притежаване на фактура, отговаряща на изискванията по член 226 от Директива 2006/112/ЕО“

I – **Въведение**

1. Обикновено получаването на фактура не е повод за радост. По отношение на данъка върху добавената стойност обаче положението е малко по-различно. В този случай при определени обстоятелства фактурата дава право на нейния получател да иска от данъчната администрация възстановяване на отразения във фактурата данък върху добавената стойност (т.нар. приспадане на данък).

2. В същото време обаче законодателството на Съюза в областта на данъка върху добавената стойност предвижда, че фактурата трябва задължително да съдържа редица минимални данни. В случая, станал повод за настоящото преюдициално запитване, португалската данъчна администрация счита, че тези данни не са достатъчни. Според нея по-специално обозначаването на отчетената доставка като „правни услуги“, без да се предоставят по-подробни обяснения, не отговаря на изискванията на законодателството в областта на ДДС относно необходимото съдържание на фактурата. Само надлежно издадената фактура обаче поражда право на приспадане на данъка.

3. В този контекст Съдът следва да изясни две обстоятелства. Необходимо е да се отговори не само на нововъзникналия въпрос колко подробно следва да е описанието на доставяната услуга във фактурата. Освен това, за да допълни досегашната си практика в тази област, Съдът за пореден път следва да вземе отношение по въпроса за последиците от нередовната фактура по отношение на правото на приспадане на данъка.

* Език на оригиналния текст: немски.

II – **Правна уредба**

A– *Право на Съюза*

4. Налагането на данъка върху добавената стойност в Съюза се урежда от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност** (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“). Преди тази директива се прилага Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизирането на правните разпоредби относно данъка върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа*** (наричана по-нататък „Шеста директива“). Доколкото разпоредбите на двете директиви се припокриват, в настоящия случай следва да се взема предвид и практиката на Съда по Шеста директива.

5. Член 168 от Директивата за ДДС**** предвижда, наред с друго, и следното право на приспадане на ДДС:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

6. В глава „Правила, регулиращи правото на приспадане“ член 178 от Директивата за ДДС в първоначалната си редакция*****, приложима към спора по главното производство, предвижда наред с това следното:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или [NB!] услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

[…]“.

** L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31.

*** L 145, стр. 1.

**** Тази разпоредба съответства на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива в редакцията, приета с член 28е, точка 1 в редакцията, от своя страна приета с член 1, точка 10 от Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО и за въвеждане на по-нататъшни мерки за опростяване в областта на данъка върху добавената стойност — област на прилагане на някои данъчни освобождавания и практически детайли по тяхното прилагане (ОВ L 102, стр. 18).

***** Междувременно текстът на член 178, буква а) от Директивата за ДДС беше преработен с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на правилата за фактуриране (ОВ L 189, стр. 1). Първоначалната му редакция съответства на член 18, параграф 1, буква а) от Шеста директива в редакцията, приета с член 28е, точка 2, добавен с член 1, точка 22 от Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110).

7. Член 226 от Директивата за ДДС, към който по-специално се препраща, се отнася до реквизитите на фактурата и предвижда следното:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[…]

6. количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или [обхвата] и естеството на предоставените услуги;

7. датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги, или датата, на която е извършено плащането по сметка, посочено в точки 4 и 5 от член 220, доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на издаване на фактурата;

[…]“.

8. Цитираните разпоредби на член 226 от Директивата за ДДС по същество съответстват на член 22, параграф 3, буква б), шесто и седмо тире от Шеста директива в редакцията съгласно член 28з от нея******, изменен с Директива 2001/115/ЕО*******. Поради това и по настоящото дело следва да се вземе предвид хронологията на приемането на тази предходна разпоредба в Шеста директива.

9. Съображение 46 от Директивата за ДДС е единственото, което се отнася до фактурите, и гласи следното:

„(46) Използването на електронно издаване на фактури следва да позволи на данъчните органи да изпълняват своите контролни дейности. Затова е подходящо с оглед правилното гарантиране на функциите на вътрешния пазар да се изготви списък, хармонизиран на равнището на Общността, на [данните], които трябва да са отразени във фактурите, и да се установят редица общи [условия за] използването на електронно издаване на фактури и електронното съхранение на фактури, както и за самофактурирането и възлагането на операциите по издаването на фактури на външни изпълнители“.

Б– *Национално право*

10. В португалското право член 36, параграф 5, буква б) от Кодекса за данъка върху добавената стойност (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (наричан по-нататък „CIVA“) предвижда, че фактурите трябва да съдържат „обичайното описание на […] извършените услуги заедно с данните, необходими за определянето на приложимата данъчна ставка“.

11. Съгласно член 19, параграф 2, буква а) и параграф 6 от CIVA право на приспадане на посочения във фактурата ДДС е налице само когато фактурата отговаря по-специално и на тези изисквания по член 36, параграф 5, буква б) от CIVA.

****** Член 28з от Шеста директива е добавен с член 1, точка 22 от Директива 91/680 (цитирана в бележка под линия 5).

******* Член 28з от Шеста директива е изменен с член 2 от Директива 2001/115/ЕО на Съвета от 20 декември 2001 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО с цел опростяването, модернизирането и хармонизирането на изискванията в правото на ДДС към издаването на фактури (ОВ L 15, стр. 24).

12. В производството пред Съда Португалската република освен това изтъква, че през периода, който е от значение за спора в главното производство, португалското право предвиждало намалена данъчна ставка по отношение на определени адвокатски услуги, сред които и извършваните услуги в полза на пенсионери и безработни лица, както и общо по отношение на услугите във връзка с производства по гражданското състояние на лицата. Тази уредба не се съдържа в приложимите в целия Съюз разпоредби на Директивата за ДДС относно намалената данъчна ставка и се основава на принципа за защита на завареното правно положение, установен с член 113 от Директивата за ДДС.

III – **Спорът в главното производство**

13. Жалбоподателят по делото в главното производство, дружеството Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, осъществява дейност в областта на хотелиерството.

14. В периода от 2008 г. до 2010 г. дружеството ползва услуги на адвокатска кантора. Кантората издава четири фактури за тези услуги, в които се съдържа следното описание на услугите:

— „Правни услуги, предоставени от 1 декември 2007 г. до момента“ (фактура от 26 август 2008 г.);

— „Хонорари за правни услуги, предоставени от юни до момента“ (фактура от 17 декември 2008 г.);

— „Хонорари за предоставени до момента правни услуги“ (фактура от 29 април 2009 г.);

— „Хонорари за правни услуги, предоставени от 1 ноември 2009 г. до момента“ (фактура от 1 юни 2010 г.).

15. Във връзка с отразения в тези фактури данък върху добавената стойност жалбоподателят по делото в главното производство предявява пред португалските данъчни органи право на приспадане на ДДС с общ размер от 8 689,49 EUR.

16. След проведена данъчна ревизия португалските данъчни органи отказват приспадането на данъка, тъй като описанието на услугите във фактурите не отговаряло на изискванията по член 36, параграф 5, буква б) от CIVA. В отговор жалбоподателят по спора в главното производство представя допълнителни документи, които съдържат по-подробно описание на услугите. Въпреки това португалските данъчни органи отказват приспадане на данъка на основание, че фактурите все още не отговарят на законовите изисквания.

IV – **Производство пред Съда**

17. Сезираният понастоящем със спора по делото Tribunal Arbitral Tributário (Арбитражен съд по данъчни дела, Португалия) счита, че тълкуването на Директивата за ДДС е от значение за решаването на спора, и съответно на основание член 267 ДФЕС отправя до Съда на 17 ноември 2014 г. следния преюдициален въпрос:

„Позволява ли правилното тълкуване на член 226, точка 6 от Директивата за ДДС Autoridade Tributária e Aduaneira [португалски данъчен и митнически орган] да приеме за недостатъчно съдържащото се във фактура описание „правни услуги, предоставени от определена дата до момента“, или само „предоставени до момента правни услуги“, като се има предвид, че е възможно в съответствие с принципа на сътрудничество компетентният орган да получи допълнителните сведения, които счита, че са му необходими, за да установи дали сделките са извършени и какви са подробните характеристики?“.

18. Писмени становища по този въпрос са представили пред Съда жалбоподателят по спора в главното производство, Португалската република, както и Европейската комисия. На съдебното заседание от 14 януари 2016 г. изявления се направили Федерална република Германия, Португалската република и Комисията.

V – **Правна оценка**

19. В контекста на спора в главното производство запитващата юрисдикция******** поставя на Съда в крайна сметка два различни въпроса.

20. От една страна, трябва да се изясни дали фактури като разглежданите отговарят на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС относно съдържанието на фактурата (вж. по този въпрос точка А) по-долу). От друга страна, трябва да се определят последиците по отношение на правото на приспадане в случая, когато данните във фактурите не са достатъчни (вж. по този въпрос точка Б) по-долу).

А– *По данните във фактурите*

21. Така най-напред се поставя въпросът дали фактури като разглежданите по спора в главното производство отговарят на изискванията, които член 226 от Директивата за ДДС поставя по отношение на съдържанието на фактурата.

22. В настоящия случай необходимото съдържание на фактурата е задължително и изчерпателно уредено в член 226 от Директивата за ДДС. Тази разпоредба е приложима към фактури, издавани в съответствие с членове 220 и 221 от Директивата за ДДС. Разглежданите фактури е трябвало да се издадат в съответствие с член 220, точка 1, тъй като услугите са предоставени на данъчнозадължено лице. Португалското право не може да поставя допълнителни изисквания към съдържанието на фактура извън установените в разпоредбите на член 226 от Директивата за ДДС. Този извод следва, от една страна, от самия член 226, според който фактурите трябва да съдържат „само“ изброените в тази разпоредба данни, и от друга страна, от член 273, втора алинея от Директивата за ДДС, който предвижда, че при облагането с данъка държавите членки не могат да налагат допълнителни изисквания по отношение на фактурирането освен установените в Директивата за ДДС.

******** Съгласно решение Urteil Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, т. 22—34) Tribunal Arbitral Tributário е „юрисдикция“ по смисъла на член 267 ДФЕС.

23. Както с основание изтъква Португалската република, в настоящия случай не е достатъчно тълкуването само на точка 6 от член 226 от Директивата за ДДС, която е в центъра на преюдициалния въпрос. За да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция във връзка с изискванията на правото на Съюза*********, е необходимо да се тълкува и точка 7 от тази разпоредба.

24. Съгласно тези две разпоредби фактурите трябва да съдържат данни както за „[…][обхвата] и естеството на предоставените услуги“ (точка 6), така и за „датата на извършване или приключване на доставката на […] услуги“ (точка 7).

1. Обхват и естество на услугата

25. С оглед на член 226, точка 6 от Директивата за ДДС се поставя въпросът дали използваните описания в разглежданите фактури, тоест дали формулировката „предоставяне на правни услуги“ в рамките на определен период от време или до определена дата дават достатъчно описание на „естеството“ (вж. по този въпрос точка а) по-долу) и на „обхвата“ (вж. по този въпрос точка б) по-долу) на услугите.

а) Относно естеството на услугата

26. Въпросът за изискванията по член 226, точка 6 от Директивата за ДДС относно описанието на „естеството“ на доставка е разглеждан до момента от Съда само по едно-единствено дело, във връзка с доставката на стоки. Както и по отношение на предоставени услуги, член 226, точка 6 от тази директива изисква посочване на „естеството“ и на доставяни стоки. Понастоящем от съдебната практика следва, че при доставка на животни няма изискване във фактурата********** да се посочват техните ушни марки, което би позволило несъмнено идентифициране на всяка отделна доставяна стока въз основа на данните във фактурата.

27. От това най-напред може да се направи извод, че не е задължително данните по член 226, точка 6 от Директивата за ДДС, посочени във фактурата, да съдържат цялата налична информация относно доставяната стока или услуга. Това заключение следва и от текста на разпоредбата, в който се споменава само „естеството“ на стока или услуга, а не се изисква точно описание на стоката или услугата.

28. Макар следователно да няма изискване за посочване на цялата налична информация за предоставяната услуга във фактурата, поставя се обаче въпросът все пак в каква степен е необходима информация, за да се даде достатъчно описание на „естеството“ на дадена услуга. Във връзка конкретно с настоящия случай въпросът е дали съвкупността от всички правни услуги вече представлява такъв вид естество, или все пак е необходимо по-нататъшно разграничение между различните видове правни услуги?

29. Отговор на този въпрос не може да се изведе нито от текста, нито от систематичното място на член 226, точка 6 от Директивата за ДДС. Поради това въпросът трябва да се изясни с оглед на предназначението на тези реквизити на фактурата.

********* Вж. по-специално решения Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, т. 17), Ville d’Ottignies-Louvain-la-Neuve и др. (C-225/13, EU:C:2014:245, т. 30) и Abcur (C-544/13 и C-545/13, EU:C:2015:481, т. 33).

********** Решение Евита-К (C-78/12, EU:C:2013:486, т. 52 и 53).

30. Съответното предназначение на даден реквизит на фактурата се обуславя от своя страна от функцията, която фактурата изпълнява в системата на облагане с ДДС. Както следва от съображение 46 от Директивата за ДДС, издаването на фактури позволява на данъчните органи на държавите членки да изпълняват своите контролни дейности. За да се създаде възможност за осъществяването на такъв контрол, данъчнозадължените лица са длъжни по силата на член 244 от Директивата за ДДС да съхраняват всички фактури, които са получили, както и копията от всички фактури, които самите те са издали.

31. С оглед на тази цел предназначението на всеки отделен реквизит на фактурата е пряко свързано с въпроса какво следва да могат да контролират данъчните органи въз основа на дадена фактура.

i) Контрол на плащането на съответния данък

32. Фактурата служи най-напред да се контролира плащането на данъка от издателя на фактурата.

33. Това следва от член 178, буква а) от Директивата за ДДС. Съгласно тази разпоредба получателят на доставка може да упражни правото си на приспадане само ако притежава фактура. Съгласно съдебната практика това изискване има за цел да осигури налагането на ДДС и неговата проверка**********. Всъщност на основание на тази уредба приспадането на данъка се признава само когато посредством фактурата данъчните органи разполагат едновременно с документ, който поради предвидените в член 226 от Директивата за ДДС задължителни данни съдържа необходимата информация, за да се гарантира и съответстващото плащане на данъка върху добавената стойност от страна на издателя на фактурата. Този достъп до издателя на фактурата при това се подпомага посредством член 203 от Директивата за ДДС. Съгласно тази разпоредба издателят дължи отразения във фактурата данък, независимо дали въобще се е осъществило данъчно събитие, и по-специално дали въобще е била извършена доставка**********. В такива случаи това освобождава данъчните органи от задължението за доказване.

34. Като обвързва по определен начин приспадането на данъка с неговото плащане, фактурата създава така един вид осигуровка за данъчната администрация**********. Фактурата, без която не може да се упражни правото на приспадане на данъка, всъщност позволява на данъчната администрация най-малкото да си осигури при издателя на фактурата покритие в размер на подлежащия на приспадане данък, като данъчната администрация проверява при издателя заплащането на съответстващия данък.

35. За изпълнението на тази осигурителна функция са необходими обаче само определени данни във фактурата, и по-специално пълното име и пълният адрес на данъчнозадълженото лице, което е извършило доставката (член 226, точка 5 от Директивата за ДДС), и в допълнение неговият идентификационен номер по ДДС (точка 3). За разлика от това не е необходимо във фактурата да се уточнява „естеството“ на доставката, за да се контролира самото заплащане на данъка от издателя на фактурата. Както вече стана ясно, съгласно член 203 от Директивата за ДДС издателят всъщност при всички случаи дължи отразения във фактурата данък, чието приспадане се иска от получателя на фактурата. В това отношение въобще не е необходимо фактурата да е свързана с дадена реално извършена доставка.

********** Вж. решение Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 37).

********** Издателят може отново да се освободи от това данъчно задължение, но при определени обстоятелства, вж. по-специално решение Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

********** Вж. в този смисъл и решения Строй транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 31 и 32) и ЛВК (C-643/11, EU:C:2013:55, т. 35 и 36).

36. Обстоятелството, че така съгласно член 226 от Директивата за ДДС към задължителните данни очевидно се отнасят и данни, които не са необходими за контрола на самото заплащане на данъка, ясно показва, че функцията на фактурата не може да се изчерпва само с това. Към тези данни се отнасят не само естеството на доставените стоки или услуги (точка 6), но по-специално и датата на доставката (точка 7), данъчната основа на ДДС (точка 8), прилаганата ставка на ДДС (точка 9) или прилагано освобождаване на доставката от ДДС (точка 11).

37. Както проличава от хронологията на приемането на тази разпоредба**********, отразяването на тези и други данни има за цел във фактурата „да се посочи цялата информация във връзка с приложимата уредба на ДДС“.

38. Така изискването за тези допълнителни данни позволява на данъчните органи на държавите членки да упражняват контрол дали издателят на фактурата *правилно* е начислил данък за доставката си. Въз основа на тези данни данъчните органи на държавите членки могат по-специално да проверят именно дали издателят е определил мястото на доставката (член 31 и сл. от Директивата за ДДС), данъчната основа (член 72 и сл.) и данъчната ставка (член 93 и сл.) в съответствие с правните изисквания, дали е имал основание да счита, че е приложимо освобождаване от данъка (член 131 и сл.), или дали обосновано е приел, че вместо от него данъкът се дължи от получателя на доставката (член 192а и сл.).

39. За да се упражни такъв контрол, е необходимо описание на извършената доставка във фактурата. Всъщност правилно изчисленият данък в много отношения се обуславя от съдържанието на извършената доставка, тъй като специалните разпоредби относно мястото на доставка, данъчната ставка, освобожданията от данъка и т.н. често са в зависимост от съдържанието на доставката. Поради това „естеството“ на доставката трябва де се опише със степен на точност във фактурата, която да позволява преценка относно прилагането на правилната данъчна ставка, на освобождаване от данъка или на друго специално правило**********.

40. Съобразно тези критерии избраното в настоящия случай описание като „правни услуги“ изглежда достатъчно за упражняването на контрол за правилното изчисляване на данъка. Впрочем не ми е известна разпоредба от действащото законодателство на Съюза в областта на ДДС, която да поставя определянето на приложимия данък в зависимост от естеството на дадена правна услуга**********.

41. Португалската република изтъква обаче, че в настоящия случай е необходимо по-подробно описание на естеството на правната услуга, тъй като португалското право предвижда намалена ставка на ДДС по отношение на някои правни услуги, която не е предвидена в Директивата за ДДС, но попада в обхвата на клаузата на член 113 от тази директива за защита на завареното правно положение. Така от общо формулираното описание „правни услуги“ не било ясно дали към въпросните услуги да се приложи общата или намалената данъчна ставка.

********** Вж. точка 1 от мотивите към предложението за директива на Съвета за изменение на Директива 77/388/ЕИО с цел опростяването, модернизирането и хармонизирането на изискванията в правото на ДДС към издаването на фактури (COM(2000) 650 окончателен), което доведе до приемането на Директива 2001/115/ЕО (вж. точка 8 по-горе), както и точка 1.1.1 от становището на Икономическия и социален комитет по това предложение (ОВ C 193, стр. 53).

********** Вж. още и заключението, представено от генералния адвокат Jacobs по дело Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, т. 73).

********** Считам, че от самото начало е изключено и прилагането на член 47 от Директивата за ДДС, който предвижда друго място на доставка на услуга при „услуги, свързани с недвижими имоти“, тъй като съм убедена, че дори правни услуги във връзка с продажбата на имот не попадат в обхвата на тази разпоредба, вж. заключението, представено от мен по дело RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, т. 37—40).

42. В случай че това твърдение във връзка с приложимото към спора в главното производство национално право е правилно — като изясняването на това обстоятелство е задача единствено на запитващата юрисдикция — последицата би била, че в настоящия случай естеството на услугата не е описано в достатъчна степен, за да позволи контрол за правилното изчисляване на данъка.

43. Този резултат всъщност би влязъл в известна колизия с целта, преследвана от Съвета с въвеждането на разпоредбите относно задължителните данни във фактурата, състояща се в „изготвянето на хармонизиран списък на данните, които трябва да съдържа всяка фактура“, за да „се гарантира правилно функциониране на вътрешния пазар“**********. Така от доставчика на правни услуги всъщност се изисква да посочи с различна степен на подробност данни относно естеството на услугата в зависимост от обстоятелството дали мястото на доставка се намира в Португалия или в друга държава членка.

44. В крайна сметка обаче това положение е само последица от съществуването на различни разпоредби за намалени ставки на ДДС в държавите членки. Това обстоятелство се отнася не само до понастоящем изтъкнатия от Португалската република случай на защита на завареното правно положение съгласно член 113 от Директивата за ДДС по отношение на намалените ставки по ДДС. Всяка държава членка може да прилага по своя преценка установените за целия Съюз по член 98 от Директивата за ДДС и приложение III към нея фактически състави за намалените ставки по ДДС. Ето защо причината за евентуални смущения в оборота на фактури във вътрешния пазар не се корени в изискванията към съдържанието на фактурата, а в липсата на хармонизация в областта на намалените ставки по ДДС.

45. В случай че запитващата юрисдикция установи по спора в главното производство, че португалското право действително предвижда намалена ставка по ДДС за определени правни услуги, общата формулировка „предоставяне на правни услуги“ във фактура не би отговаряла на изискванията, които член 226, точка 6 от Директивата за ДДС поставя към данните относно „естеството“ на услуга.

ii) Контрол върху правото на приспадане на данъка

46. Освен това предназначението на фактурата и нейното съдържание е не само да позволят контрол за заплащането на приложимия данък от издателя на фактурата. Както следва и от хронологията на приемането на член 226 от Директивата за ДДС, фактурата изпълнява освен това и функцията „да обоснове“ приспадането на данъка от нейния получател**********.

47. Въз основа на данните във фактурата данъчните органи следва да могат също така да упражняват контрол и върху нейния получател по отношение на правото му на приспадане. Така се поставя въпросът дали от тази функция по контрол не произтичат още по-строги изисквания по отношение на точността на описанието на дадена услуга във фактурата.

48. Контролът върху правото на приспадане започва с проверка дали получателят на фактурата въобще притежава фактура. Това представлява известна гаранция, че фактурираната доставка е действително извършена**********, което е предпоставка за съществуването на правото на приспадане**********. Наистина, както вече беше посочено**********, съгласно член 203 от Директивата за ДДС издателят дължи всеки отразен във фактура ДДС. Поради

********** Вж. съображение 4 от Директива 2001/115 (вж. точка 8 по-горе).

********** Вж. материалите, цитирани в бележка под линия 14.

********** Вж. в този смисъл още решение Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, т. 29).

********** Вж. по-специално решения Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) и Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, т. 39).

********** Вж. точка 33 по-горе.

това за издателя съществува известна пречка да издаде фактура за доставка, която въобще не е извършена. Посочването на естеството на услуга обаче не е необходимо във връзка с тази контролна функция на фактурата — така както не е необходимо и за контрола на самото заплащане на ДДС. Наистина пречката за издаването на фактура за несъществуваща доставка се основава на данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС, което, както беше посочено, не зависи от описанието на доставката**********.

49. Освен това изложеният по-горе като предназначение на фактурата контрол дали издателят на фактурата *правилно* е посочил в нея и данъка**********, изпълнява насрещната функция на проверка дали е правилен размерът на съответно приспадания ДДС. От това обстоятелство обаче също не могат да се изведат по-строги изисквания относно описанието на естеството на услуга от вече констатираните.

50. Подобни изисквания все пак биха могли да възникнат в случаите, когато въз основа на данните във фактурата трябва да се осъществи контрол за наличието на друга предпоставка за приспадането на ДДС, по-специално действителното или възнамеряваното използване********** на получените доставки за извършването на облагаеми сделки съобразно изискванията по член 168, буква а) от Директивата за ДДС.

51. Както Португалската република, така по същество и Комисията застъпват в настоящото производство виждането, че описанието на доставката във фактурата трябва да бъде подробно в степен да позволи проверка дали доставката е предназначена за целите на икономическата дейност на получателя на фактурата, от която съответно да могат да произтекат обложени сделки, пораждащи право на приспадане на ДДС.

52. Не мога да споделя това виждане.

53. На първо място, изобщо не е възможно дадена доставка да бъде описана така подробно, че още от самото ѝ описание да проличи нейното лично или икономическо естество. Когато например става въпрос за молив, дори и най-подробното описание на производителя, типа, свойствата и състоянието му не дава отговор на въпроса дали той в действителност се използва за лични цели или в рамките на икономическа дейност. В това отношение не може въз основа на фактура да се извърши контрол на правото на приспадане, тъй като по принцип всеки предмет на доставка може да се използва както за лични, така и за икономически цели. Това положение важи дори по отношение на услуги, които привидно са с явно личен характер, като например посещението на кино, но в отделни случаи могат да служат за осъществяването на определени икономически дейности.

54. В настоящия случай също не мога да установя как едно по-подробно, но в контекста на фактура — подобаващо кратко описание на „предоставянето на правни услуги“, ще даде несъмнен отговор на въпроса дали тези услуги се използват за целите на икономическата дейност на жалбоподателя по спора в главното производство. Дори алтернативно предлаганите от Португалската република описания като „представителство по дело X пред съда Y“ не биха изпълнили изискването да позволят проверката на това обстоятелство. Действително, за да се направи преценка относно правото на приспадане на ДДС, в настоящия случай всъщност би трябвало да се установи какъв е предметът на съдебното дело X.

55. Ето защо, когато съществуват съмнения относно използването на доставка от нейния получател за целите на икономическата му дейност, те в крайна сметка могат да бъдат изцяло разсеяни единствено посредством събирането на допълнителни доказателствени средства.

********** Вж. точка 35 по-горе.

********** Вж. точки 37—39 по-горе.

********** Вж. решение Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, т. 27 и цитираната съдебна практика).

56. Действително в интерес на самия получател на фактурата е да изисква по правило от нейния издател възможно най-подробно описание на доставката, за да намали разходите във връзка с представянето на допълнителни доказателства в случай на проверка от данъчните органи. Този стимул за по-подробно описание на доставката обаче е налице без при това неопределени изисквания към точността на описанието на доставката, като например „според обстоятелствата в конкретния случай“, още от самото начало да са правна пречка за упражняването на правото на приспадане на ДДС. Именно поради обстоятелството, че съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС упражняването на правото на приспадане по принцип е обусловено от притежаването на съответстваща на изискванията по член 226 фактура, изискванията към съдържанието на фактурата не може да бъдат прекомерни и трябва да са в съответствие с принципа на правна сигурност. По-специално когато разпоредбите на правото на Съюза имат финансови последици — каквито в настоящия случай са предоставянето или отказът на правото на приспадане — съдебната практика приема, че прилагането на законодателството на Съюза трябва да бъде точно предвидимо за заинтересованите лица**********.

57. Така от гледна точка на контрола на правото на приспадане на ДДС в полза на получателя на фактурата не се установяват по-строги изисквания към данните във фактурата относно естеството на услуга.

iii) Междинно заключение

58. В заключение, в настоящия случай описанието на услугите във фактурите следователно не изпълнява изискванията по член 226, точка 6 от Директивата за ДДС относно посочването на „естеството“ на услуга само ако запитващата юрисдикция установи по делото в главното производство, че португалското право предвижда намалена ставка по ДДС единствено за определени правни услуги.

б) Относно обхвата на услугата

59. Член 226 от Директивата за ДДС изисква във фактурата да се посочи не само на „естеството“ на услуга, но и нейният „[обхват]“. С оглед на това се поставя следващият въпрос дали формулировките „правни услуги, предоставени от определена дата до момента“, или дори само „правни услуги, предоставени до момента“, представляват достатъчно описание на правните услуги.

60. Обхватът на услуга посочва нейното „количество“, което съгласно член 226 от Директивата за ДДС също трябва да се съдържа в една фактура наред с „естеството“ на доставката. По този начин фактурата дава информация *колко* са предоставените услуги.

61. В настоящия случай обаче липсват такива данни.

62. Посочването на обхвата на услугата не се заменя и с посочването на периода от време, през който са предоставяни услугите, тъй като не може да се установи какъв брой услуги са предоставени през съответния период.

********** Вж. само решение Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, т. 34 и цитираната съдебна практика).

63. Изискването за отделно посочване на обхвата на услугата може да отпадне най-много в хипотезата, в която обхватът става достатъчно ясен още от самото описание на естеството на услугата — в разглеждания понастоящем случай например „представителство по дело X пред съда Y“. Положението в настоящия случай обаче не е такова. Всъщност естеството на услугите е описано по толкова общ начин като „правни услуги“, че от това описание не може да стане ясен обхватът, в който се предоставят.

64. Следователно данните в настоящия случай не отговарят на изискванията по член 226, точка 6 от Директивата за ДДС, доколкото не посочват обхвата на предоставените услуги.

2. Дата на услугата

65. По-нататък следва да се провери дали данните във фактурата „правни услуги, предоставени от определена дата до момента“, или само „правни услуги, предоставени до момента“, отговарят на изискването по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС, съгласно което във фактурата задължително се посочва „датата на извършване или приключване на доставката на […] услуги“.

66. Спорните фактури съдържат единствено данни за период от време или за крайна дата на редица правни услуги, но не посочват конкретни дати на предоставяне на отделните услуги. От предоставените от запитващата юрисдикция данни обаче не следва, че единственото съдържание на услугата са били общата готовност и разположение за извършването на консултантски услуги през определен период от време**********, а напротив, следва да се приеме, че са били заплащани отделни конкретно предоставени услуги.

67. В действителност съгласно член 233 от Директивата за ДДС е допустимо издаването на сборна фактура, която да отразява няколко отделни доставки на услуги. Това обстоятелство обаче все още не дава отговор на въпроса дали е достатъчно в тази сборна фактура да се посочи датата на всяка отделна услуга или периодът, през който са били предоставени няколко услуги.

68. При това положение отново е необходима преценка с оглед на предназначението на този вид данни. Както вече бе посочено, фактурата служи по-специално за извършване на контрол на заплащането на приложимия данък от издателя на фактурата**********. За тази цел е необходимо и посочване на датата на предоставяне на услугата. Действително съгласно член 63 от Директивата за ДДС тази дата, а не датата на издаване на фактурата, по правило определя момента, в който се е осъществило данъчното събитие по смисъла на член 62, параграф 1 от Директивата за ДДС, а с това и данъчните разпоредби, които са приложими към въпросната сделка във времево отношение.

69. Член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда обаче специално правило по отношение на услуга, която „води до последователни отчитания“, каквото изглежда е положението в настоящия случай. В тази хипотеза моментът на настъпване на данъчното събитие не е датата на предоставяне на всяка отделна услуга, а изтичането на периода от време, за който се отнася отчитането. Ето защо в тази хипотеза за целите на упражняването на контрол за заплащането на дължимия данък не е необходимо да се посочват датите на всички предоставени услуги, а само да се отрази даден период от време.

********** Вж. относно този тип случаи решение Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани (C-463/14, EU:C:2015:542).
********** Вж. точки 37 и 38 по-горе.

70. Отнесена към настоящия случай, тази констатация означава, че формулировката „правни услуги, предоставени от определена дата до момента“, отговаря на изискванията на член 226, точка 7 от Директивата за ДДС, докато обаче формулировката „правни услуги, предоставени до момента“, която не посочва началото на периода на отчитане, не изпълнява тези изисквания.

3. Резултат

71. В резултат разглежданите фактури, първо, не отговарят на изискванията по член 226, точка 6 от Директивата за ДДС относно данните за „[обхвата]“ на услугата, второ, фактурите не отговарят на изискванията по тази разпоредба относно данните за „естеството“ на услугата, ако в португалското право е предвидена намалена ставка по ДДС единствено по отношение на определени правни услуги, и трето, не отговарят на изискванията по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС относно посочването на „датата“ на услуга, доколкото във фактурите няма данни за началото на съответния период на отчитане.

Б – *По правото на приспадане*

72. На второ място следва да се изяснят последиците от обстоятелството, че дадена фактура не съдържа всички изискуеми по член 226, точки 6 и 7 от Директивата за ДДС данни, във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка от получателя на фактурата.

73. Запитващата юрисдикция иска по-специално да се установи дали за упражняването на правото на приспадане е достатъчно получателят на фактурата, който иска приспадане на данъка, да представи допълнителни документи, които удостоверяват липсващите във фактурата данни. Всъщност съгласно португалското право данъчните органи разполагат с възможността да изискат допълнителна информация от данъчнозадълженото лице, упражняващо право на приспадане. Жалбоподателят по спора в главното производство е представил съответно такава допълнителна информация пред португалската данъчна администрация.

74. Доколкото става ясно от изложените от запитващата юрисдикция обстоятелства по спора в главното производство, в настоящия случай са изпълнени всички материалноправни предпоставки по член 168, буква а) от Директивата за ДДС за възникване на правото на приспадане. Единствено самата фактура не отговаря на законовите изисквания. Предвид това следва да се провери дали самото обстоятелството, че дадена фактура не съдържа всички изискуеми по член 226, точки 6 и 7 от Директивата от ДДС данни, е пречка за упражняване на правото на приспадане.

1. Предпоставки за упражняването на правото на приспадане

75. За да се отговори на този въпрос, е необходимо да се направи тълкуване на член 178, буква а) от Директивата за ДДС, който урежда упражняването на правото на приспадане. Съгласно тази разпоредба, за да може да упражни правото си на приспадане по член 168, буква а), данъчнозадълженото лице трябва да „притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236“.

76. Текстът на законовата уредба не оставя място за съмнение. Ако данъчнозадълженото лице не притежава фактура, която съответства на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС, то може да има право на приспадане по член 168, буква а). Данъчнозадълженото лице обаче няма да може да *упражни* това право, докато не притежава фактура, която отговаря на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС.

77. В систематичен аспект това стриктно изискване за надлежно издадена фактура като предпоставка за упражняването на правото на приспадане се подчертава от член 181 от Директивата за ДДС, който се отнася до упражняването на правото на приспадане при възмездни вътреобщостни придобивания на стоки съгласно член 168, буква в). За да упражни правото си на приспадане в този случай, съгласно член 178, буква в) данъчнозадълженото лице също „трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236“. Независимо от това обаче член 181 от Директивата за ДДС предвижда, че държавите членки могат да разрешат на данъчнозадължено лице, което не притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236, да извърши приспадането. Такава разпоредба не съществува обаче по отношение на приспадането на данъка, когато се получават възмездни услуги, какъвто е и настоящият случай. A contrario следва да се приеме, че в настоящия случай съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС правото на Съюза забранява на държавите членки да предоставят приспадане на данъка, когато данъчнозадълженото лице не притежава надлежна фактура по смисъла на член 226.

78. Практиката на Съда също потвърждава в крайна сметка тази принципна невъзможност за дерогиране на изискването за надлежно изготвена фактура като предпоставка за упражняването на правото на приспадане в случаите на възмездна доставка на услуга.

79. На първо място, следва да се направи разграничение между случаите на нередовно изготвена фактура и на неспазване на други формални изисквания, които според съдебната практика нямат последици за правото на приспадане, като например липсата на регистрация по ДДС на доставчика на услугата********** или на получателя на услугата********** или неизпълнението на задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране**********. Всъщност по отношение на формалните изисквания не е предвидена подобна разпоредба като член 178, буква а) от Директивата за ДДС, който изисква притежаването на надлежна фактура като предпоставка за упражняването на правото на приспадане.

80. Така по отношение на формалните изисквания към фактурите съществува особено правно положение. Поради това в постоянната си практика Съдът поставя упражняването на правото на приспадане също в зависимост от това фактурата да съдържа предвидените в член 226 от Директивата за ДДС данни**********. Що се отнася до държавите членки, те единствено не могат да налагат *допълнителни* изисквания към съдържанието на фактурата, които изобщо не са предвидени в Директивата за ДДС, като предпоставка за упражняването на правото на приспадане**********.

********** Решения Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, т. 36) и PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 40).

********** Решения Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, т. 42—51) и Salomie и Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 58—61).

********** Решение Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 63—72).

********** Решения Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, т. 32), Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, т. 47) и PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 40); вж. относно предишната правна уредба също решение Petroma Transports и др. (C-271/12, EU:C:2013:297, т. 25—36).

********** Решения Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, т. 42) и Евита-К (C-78/12, EU:C:2013:486, т. 51).

81. В случаите на сделки по модела „Reverse-Charge“ Съдът действително подчертава в редица решения, че приспадането на ДДС трябва да се предостави, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори данъчнозадълженото лице да не е спазило някои формални изисквания**********, и в това отношение отчасти приема, че и данните във фактурите са само несъществени формални изисквания за правото на приспадане**********.

82. Тази съдебна практика обаче не може да се приложи към настоящия случай. От една страна, моделът „Reverse-Charge“ представлява особен случай, в който получателят на доставката същевременно е и длъжник по данъчно задължение *и* може да упражни правото на приспадане. Когато обаче едно лице е едновременно носител на данъчно задължение и на право на приспадане, фактурата не може да изпълнява подобни функции като описаните във връзка с настоящия случай**********. От друга страна, в случаите по решените от Съда дела законодателството на Съюза предвижда по отношение на правото на приспадане, че трябва „да бъдат спазени формалностите, установени от всяка държава членка“**********. Така тъкмо по отношение на тези случаи на модела „Reverse-Charge“ законодателството на Съюза в областта на ДДС не предвиждаше, че притежаването на надлежна фактура е предпоставка за упражняване на правото на приспадане.

83. За настоящия случай е без значение обстоятелството, че по един конкретен случай в решение Polski Trawertyn Съдът приема, че макар да се отнася единствено до специалния случай на модела „Reverse-Charge“, цитираната по-горе съдебна практика се прилага и към член 178, буква а) от Директивата за ДДС — разпоредба, която е приложима към настоящия случай**********.

84. В това решение Съдът очевидно има за цел единствено да установи, че при правоприемство фактът, че във фактурата е посочен праводателят, не препятства правоприемника да упражни правото си на приспадане**********. В посочения случай във фактурата са налице данни, но те са неточни и това обстоятелство не може да постави под въпрос упражняването на правото на приспадане по член 178, буква а) от Директивата за ДДС.

85. В настоящия случай обаче става въпрос не просто за неточни данни, а за пълната липса на необходими данни във фактурата. Един е случаят, когато изцяло липсват или не са посочени в достатъчна степен изисквани по член 226 от Директивата за ДДС данни, друг е обаче случаят, когато тези данни са посочени, но не са точни**********. В първия случай изискванията по член 178, буква а) във връзка с член 226 от Директивата за ДДС не са изпълнени дори и формално.

********** Решения Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 63), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, т. 42), EMC–България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 71) и Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, т. 35); вж. още решение Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 51).

********** Вж. решения Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, т. 39—46) и Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 38—42).

********** Вж. точки 32—57 по-горе.

********** Съгласно член 18, параграф 1, буква г) от Шеста директива, съответно член 178, буква е) от Директивата за ДДС.

********** Решение Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, т. 43).

********** Вж. решение Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, т. 46), което препраща към заключението на генералния адвокат Cruz Villalón, представено по дело Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2011:592, т. 72).

********** Вж. относно последната хипотеза също решения Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, т. 31 и 32), от една страна, и определение по дело Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, т. 42), от друга страна.

86. Освен това само ограничителното тълкуване на решение Polski Trawertyn може да предотврати възникването на противоречие с цитираната по-горе постоянна практика на Съда, която изисква притежаването на фактура, отговаряща на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС, като предпоставка за упражняването на правото на приспадане**********.

87. Така в настоящия случай обстоятелството, че фактурите не съответстват на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от Директивата за ДДС, по принцип е пречка съгласно член 178, буква а) за упражняването на правото на приспадане. За да може да упражни правото си на приспадане в случай като този, данъчнозадълженото лице трябва да изиска от издателя на фактурата коригирана фактура**********.

2. Представяне на допълнителна информация

88. Независимо от горното се поставя въпросът дали в рамките на данъчната ревизия представянето на допълнителна информация може да замени данните, които липсват във фактурата.

а) Фактура, състояща се от няколко документа

89. В това отношение най-напред следва да се укаже, че допълнително представени документи могат да бъдат част от фактурата по смисъла на член 226 от Директивата за ДДС.

90. От разпоредбите на Директивата за ДДС не може да се направи по-специално извод, че фактурата трябва да се състои от един-единствен документ. Съгласно легалната дефиниция по член 218 от Директивата за ДДС за фактура се считат „документи или съобщения на хартиен носител или в електронен вид“, ако отговарят на изискванията по глава 3 във връзка с „издаването на фактури“. Следователно не е изключена възможността фактура да се състои от няколко документа.

91. Когато фактурата се състои от няколко документа, единият от документите обаче трябва да има достатъчна връзка със съдържанието на другия документ. Това следва от прилагането по аналогия на член 219 от Директивата за ДДС. Според тази разпоредба „всеки документ или съобщение, което изменя и се отнася специално и недвусмислено за първоначалната фактура“, се третира като фактура. Така, когато съдържанието на фактура произтича от няколко документа, най-малко единият документ трябва да препраща в достатъчна степен към другия документ. В противен случай съдържанието на фактурата няма да произтича от самата нея, а би се основавало единствено на твърденията на данъчнозадълженото лице, че между двата документа съществува връзка. При това положение обаче документите не биха могли да изпълнят разгледаната контролна функция на фактурата**********.

92. Въз основа на тези критерии запитващата юрисдикция по делото в главното производство евентуално следва да провери дали представените от жалбоподателя в рамките на данъчната ревизия документи могат да бъдат счетени за част от съответната фактура, когато и те изхождат от издателя на фактурата.

********** Вж. точка 80 по-горе.

********** Решения Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, т. 43 и 44) и Petroma Transports и др. (C-271/12, EU:C:2013:297, т. 34).

********** Вж. точки 32—57 по-горе.

б) Принцип на пропорционалност

93. Ако обаче запитващата юрисдикция установи, че допълнително представените документи не могат да бъдат счетени за част от фактура по смисъла на член 226 от Директивата за ДДС, се поставя въпросът дали съдържанието на понастоящем разглежданите непълни фактури все пак не може да бъде допълнено с друга информация, за да може да се упражни право на приспадане.

94. Действително вече се установи, че член 178, буква а) от Директивата за ДДС по принцип не допуска приспадане на данъка, когато данъчнозадълженото лице не притежава надлежна фактура, така че щом това лице иска да приспадне ДДС, то първо трябва да получи коригирана фактура от нейния издател**********. При тълкуването на тази разпоредба трябва обаче да се държи сметка и за принципа на пропорционалност**********. В съответствие с този принцип, когато приемат разпоредби, органите на Съюза не могат да надхвърлят необходимото за постигането на целта на тези разпоредби**********.

95. Ако в случаи като настоящия материалноправните предпоставки за правото на приспадане по член 168, буква а) от Директивата за ДДС не са под въпрос, тъй като е представена допълнителна информация, допълнителното изискване по член 178, буква а) за притежаването на фактура, съответстваща на изискванията по член 226, трябва да има и друга конкретна цел и освен това не може прекомерно да утежнява положението на данъчнозадълженото лице.

96. На първо място, следва да се констатира, че когато наличието на материалноправните предпоставки за приспадането на данъка вече не е под въпрос, контролната функция на фактурата очевидно не е необходима, доколкото тя служи за контрол на правото на приспадане**********. Следователно в това отношение не би било пропорционално да се иска от данъчнозадължено лице, което упражнява правото си на приспадане, да осигури допълване на фактурата от нейния издател.

97. Както обаче стана ясно, фактурата служи и за извършването на контрола за заплащането на приложимия данък от нейния издател**********. В настоящия случай той притежава само копие от фактура, която не отговаря на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС. В това отношение фактурата и по-специално нейната корекция изпълняват още една контролна функция. От една страна, молбата на получателя на фактурата за нейното коригиране задължава издателя да извърши сам контрол дали е начислил правилно данъка върху отчетената доставка. От друга страна, корекцията на фактурата създава по-добра основа за компетентния по отношение на издателя на фактурата данъчен орган да направи проверка дали издателят е начислил правилно данъка върху своята доставка.

98. Като се има предвид тази контролна функция на фактурата по отношение на нейния издател, в случай като настоящия изискването към данъчнозадълженото лице да осигури коригиране на фактурата от насрещната страна по договора, за да може да упражни своето право на приспадане, е по принцип пропорционално. Това е безспорно в случаите, в които изискването за подобна корекция не води до изменение в съдържанието на правото на приспадане. В този аспект при определени обстоятелства евентуално може се наложи и друг извод, ако по едно

********** Вж. точка 87 по-горе.

********** Вж. относно изискването за тълкуване в съответствие с първичното право само решения Sturgeon и др. (C-402/07, EU:C:2009:716, т. 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, т. 43), Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, т. 32) и Комисия/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, т. 40).

********** Вж. по-специално решения Omega Air и др. (C-27/00 и C-122/00, EU:C:2002:161, т. 62), Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, т. 45) и Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, т. 29).

********** Вж. точки 46—57 по-горе.

********** Вж. точки 32—45 по-горе.

паралелно водено дело********** Съдът би достигнал до извод, че коригирането на фактура — prima facie в нарушение на член 167 от Директивата за ДДС — може да доведе до по-късна изискуемост на правото на приспадане**********.

99. Независимо от това обаче може да се окаже необходимо да се допусне изключение от изискването за коригиране на фактурата като предпоставка за упражняването на правото на приспадане, когато коригирането на фактурата вече не може да изпълни контролната си функция по отношение на издателя на фактурата. Следва по-специално да се приеме, че случаят е такъв, когато дружеството издател вече е прекратено поради липса на имущество. В подобен случай контролът за заплащането на правилния ДДС от издателя на фактурата става излишен. В този случай би било непропорционално да се изисква корекция, която е лишена от смисъл**********. В настоящия случай не е необходимо да се разглежда въпросът дали същото важи и когато издателят на фактурата отказва да я коригира.

100. Изложените от запитващата юрисдикция обстоятелства не съдържат никакви данни, които да обосновават такова изключение. Поради това в настоящия случай не е пропорционално да се изисква от жалбоподателя по спора в главното производство да осигури коригиране на фактурите от издателя с цел да бъдат приведени в съответствие с изискванията по член 226 от директивата за ДДС, за да може да упражни правото си на приспадане.

3. Заключение

101. Въз основа на изложеното в заключение следва да се установи, че съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС за упражняването на правото на приспадане по принцип не е достатъчно получателят на фактурата, който иска приспадане, да допълни липсващите във фактурата данни с допълнителна информация, ако допълването не става посредством документи, които са част от самата фактура. Изключение от това правило е допустимо само когато коригирането на фактурата вече не може да изпълни своята контролна функция по отношение на издателя на фактурата.

VI – **Заключение**

102. С оглед на всички гореизложени съображения на преюдициалния въпрос, отправен от Tribunal Arbitral Tributário (Арбитражен съд по данъчни дела, Португалия), следва да се отговори по следния начин:

„1) Фактура, която съдържа като данни за естеството на услуга само описанието „предоставяне на правни услуги“, отговаря на изискванията по член 226, точка 6 от Директива 2006/112/ЕО, освен ако по начин, който е съобразен с правото на Съюза, националното право не предвижда различно третиране за целите на данъка върху добавената стойност на някои правни услуги.

2) Фактура, която съдържа като данни за обхвата на услуга само описанието „правни услуги, предоставени от определена дата до момента“, или „правни услуги, предоставени до момента“, не отговаря на изискванията по член 226, точка 6 от Директива 2006/112/ЕО.

********** Дело Senatex (C-518/14; ОВ C 34, 2015 г., стр. 12).

********** Например на основание на правомощията на държавите членки по членове 180 и 182 от Директивата за ДДС.

********** Констатациите в решение Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) не изключват това, тъй като в него само на пръв поглед се разглеждат последиците от нередовни фактури, докато всъщност се разглеждат материалноправните предпоставки за правото на приспадане.

3) Фактура, която съдържа като данни за датата на услуга само описанието „правни услуги, предоставени до момента“, не отговаря на изискванията по член 226, точка 7 от Директива 2006/112/ЕО.

4) Съгласно член 178, буква а) от Директива 2006/112/ЕО за упражняването на правото на приспадане на данъка по принцип не е достатъчно получателят на фактура, който иска приспадане на данъка, да допълни с друга информация данни, които липсват във фактурата в нарушение на изискванията по член 226, точка 6 или точка 7 от Директива 2006/112/ЕО, ако допълването не става посредством документи, които следва да се считат за част от самата фактура. В този случай, ако фактурата не бъде коригирана, упражняването на правото на приспадане е възможно когато коригирането и бездруго вече не може да изпълни своята контролна функция по отношение на издателя на фактурата“.