Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

28 май 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 90 — Членове184—186 — Принцип на неутралност на ДДС — Корекция на първоначално определената сума на данъка за приспадане — Намаления, предоставени за вътреобщностни и вътрешни доставки на стоки“

По дело C-684/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ, Румъния) с акт от 26 септември 2018 г., постъпил в Съда на 6 ноември 2018 г., в рамките на производство по дело

World Comm Trading Gfz SRL

срещу

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: S. Rodin, председател на състава, K. Jürimäe (докладчик) и N. Piçarra, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за World Comm Trading Gfz SRL, от L. Ionescu-Donoiu, avocată,

– за румънското правителство, първоначално от E. Gane, R. I. Hațieganu и C.-R. Canțăr, впоследствие от E. Gane и R. I. Hațieganu в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от A. Armenia и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: румънски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципите на неутралност на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) и пропорционалност.

2 Запитването е отправено в рамките на спор на World Comm Trading Gfz SRL (наричано по-нататък „World Comm Trading“), дружество със седалище в Румъния, с Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (национална агенция „Данъчна администрация“, Румъния) и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (Генерална регионална дирекция за публични финанси Плоещ, Румъния) по повод на корекцията на ДДС, с която е установено задължение за World Comm Trading вследствие на направени му намаления за вътреобщностни и вътрешни доставки на стоки, подлежащи на облагане с този данък.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 90 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

4 Член 184 от тази директива гласи следното:

„Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.

5 Член 185 от същата директива гласи:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещ, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

6 Съгласно член 186 от същата директива:

„Държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185“.

Румънската правна уредба

7 Член 138, буква c) от Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс) от 22 декември 2003 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 927 от 23 декември 2003 г.), в редакцията му, в сила към момента на настъпване на фактите в главното производство (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), е предвиждал:

„Данъчната основа се намалява […], когато намаленията, отстъпките, връщането на суми и други намаления на цените, предвидени в член 137, параграф 3, буква а), се предоставят след доставката на стоките или услугите“.

8 Според член 138bis, параграф 1 от Данъчния кодекс:

„По отношение на вътреобщностното придобиване на стоки данъчната основа се установява на базата на същите фактори, използвани в съответствие с член 137 за определяне на данъчната основа за доставката на същите стоки на територията на страната. При вътреобщностно придобиване на стоки в съответствие с член 130bis, параграф 2, буква а), данъчната основа се определя в съответствие с разпоредбите на член 137, параграф 1, буква c) и на член 137, параграф 2“.

9 Точка 19, параграф 1 от Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (Решение на правителството № 44/2004, с което се одобряват Методологически норми за прилагане на Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс, *Monitorul Oficial al României*, част I, № 112 от 6 февруари 2004 г.), в редакцията, в сила през декември 2008 г., е предвиждала:

„По смисъла на член 137, параграф 3, буква а) от Данъчния кодекс намаленията, отстъпките, връщането на суми, отбивите и други намаления на цените не се включват в данъчната основа, ако са предоставени от доставчика на стоката/услугата пряко в полза на клиента в момента на доставката на стоката/услугата, и не представляват всъщност възнаграждение за услуга или за доставка. За тази цел в издадената фактура се отбелязва равностойността на доставените стоки или услуги без данъка, а на отделен ред със знак минус („-“) се записва сумата, която се приспада от облагаемата основа. [ДДС] се прилага за получената разлика“.

10 Съгласно точка 20 от посоченото решение на правителството:

„(1) В случаите, предвидени в член 138 от Данъчния кодекс, доставчиците на стоки и/или услуги коригират данъчната си основа след извършване на доставката на стоката/услугата или след фактурирането на доставката на стоката/услугата, дори ако доставката на стоката/услугата не е извършена, но съответният случай, предвиден в член 138 от Данъчния кодекс, е настъпил след фактурирането и отбелязването на данъка в дневниците на облагаемото лице. За тази цел доставчиците на стоки/услуги трябва да издават фактури със стойността, записана със знак минус („-“), когато данъчната основа се намалява, и според случая, без знак минус („-“), ако данъчната основа се увеличава, които фактури се изпращат и на получателя. Разпоредбите на този параграф се прилагат и за вътреобщностните доставки.

(2) Получателите са длъжни да коригират първоначално упражненото право на приспадане по реда на разпоредбите на член 148, буква b) и член 149, параграф), буква е) от Данъчния кодекс само за сделките, предвидени в член 138, букви а)—с) и е) от Данъчния кодекс. Разпоредбите на този параграф се прилагат и за вътреобщностните доставки“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

11 На 1 април 2004 г. World Comm Trading, дружество, установено в Румъния, сключва договор за дистрибуция на стоки за мобилна телефония с Nokia Corporation (наричано по-нататък „Nokia“).

12 Съгласно договора World Comm Trading придобива от Nokia редица стоки за мобилна телефония. Nokia доставя стоките на World Comm Trading от Финландия, Германия, Унгария и Румъния.

13 За вътреобщностните доставки на тези стоки от Финландия, Германия и Унгария Nokia използва съответно финландския, германския и унгарския си идентификационен номер по ДДС. За посочените доставки Nokia издава фактури без ДДС, а World Comm Trading отчита ДДС в Румъния, като прилага механизма за обратно начисляване.

14 За вътрешните доставки на тези стоки от Румъния Nokia издава фактури с нейния румънски идентификационен номер по ДДС, а World Comm Trading отчита съответния ДДС като подлежащ на приспадане.

15 За продажбата на стоки за мобилна телефония Nokia предоставя на World Comm Trading тримесечни количествени намаления под формата на ценови отстъпки, предоставяни при достигане на определен количествен праг. Количественият праг се изчислява независимо от мястото на доставка на стоките.

16 За посочените намаления Nokia издава всяко тримесечие обща фактура, в която се посочва отрицателна сума със знак „-“ (минус). Фактурата посочва нейния финландски идентификационен номер по ДДС, въпреки че част от стоките, за които се отнасят същите намаления, се доставят от Румъния. След това World Comm Trading отчита съответния ДДС, като прилага механизма за обратно начисляване. В действителност World Comm Trading отчита цялата сума на получените намаления като отнасяща се до вътреобщностни сделки.

17 След ревизия румънските данъчни органи констатират, че World Comm Trading отчита неправилно ДДС, тъй като не провежда разграничение между вътрешните и вътреобщностните доставки. Според тези органи World Comm Trading е трябвало да отчете ДДС, съответстващ на намаленията по вътрешните доставки, отделно от ДДС, съответстващ на намаленията по вътреобщностните доставки на въпросните стоки. Поради това данъчните органи издават ревизионен акт, с който се установява задължение в общ размер на 821 377 RON (румънски леи) (около 173 855,84 EUR), също включващо лихви и неустойки за забава.

18 Във връзка с това запитващата юрисдикция, Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ, Румъния), уточнява в отговор на искане за разяснения от Съда, че сумата отговаря на разликата между първоначално определената сума за приспадане и определения впоследствие размер на подлежащия на приспадане ДДС, отчитайки коригираната данъчна основа в резултат от намаленията, получени за вътрешните доставки на стоки за мобилна телефония в Румъния.

19 С решение от 30 октомври 2014 г. национална агенция „Данъчна администрация“ отхвърля жалбата, подадена по административен ред от World Comm Trading против ревизионния акт, упоменат в точка 17 от настоящото решение.

20 След отхвърляне на жалбата му против това решение от Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния), World Comm Trading обжалва съдебното решение по въззивен ред пред запитващата юрисдикция.

21 Пред нея World Comm Trading твърди, че изискването на данъчната администрация за отделно отчитане на ДДС, съответстващ на намаленията по вътрешни доставки, от ДДС, съответстващ на намаленията по вътреобщностни доставки, е прекомерно формалистично. Държавният бюджет не бил засегнат от начина, по който то отчитало предоставените от Nokia намаления. Освен това изискването противоречало на принципа на неутралност на ДДС, като се има предвид, че към момента на данъчната ревизия Nokia вече е преустановила дейността си в Румъния и вече не може да издаде фактура с румънски идентификационен номер по ДДС за количествените намаления по вътрешни доставки на стоки за мобилна телефония в Румъния.

22 С оглед на тези доводи запитващата юрисдикция иска да установи дали на дружество, за което се е считало, че отговаря на материалноправните условия да коригира по размер правото си на приспадане на ДДС, би могла да бъде отказана такава корекция поради това, че националното законодателство или националната административна практика забраняват приспадането на ДДС в случай, че доставчик е издал само една фактура както за стоките, които са били предмет на вътрешни доставки, така и за стоките, които са били предмет на вътреобщностни доставки.

23 В това отношение запитващата юрисдикция иска по-конкретно да установи дали принципът на пропорционалност препятства националните данъчни органи да изискат от World Comm Trading да възстанови разликата между първоначално определената сума за приспадане и впоследствие определения размер на подлежащия на приспадане ДДС. Тя пита специално дали тези органи могат да изискат такова възстановяване в случай като разглеждания в главното производство, при който данъчната основа е коригирана вследствие на намаления, получени за доставките на стоки за мобилна телефония, извършени в Румъния, при положение че Nokia е преустановила дейност в тази държава членка и вече не може да издаде фактура за намаленията по вътрешни доставки, посочваща румънския ѝ идентификационен номер по ДДС.

24 Освен това, позовавайки се на член 90 от Директивата за ДДС, който възлага на държавите членки задачата да определят конкретните условия, при които се намалява данъчната основа, запитващата юрисдикция иска да установи дали тази разпоредба ги задължава да приемат ясно и предвидимо законодателство по отношение на материалноправните и формалните изисквания за упражняване на правото на приспадане. В отсъствието на такова национално законодателство посочената юрисдикция желае да установи дали е възможно да бъде отказано правото на приспадане на ДДС.

25 При тези обстоятелства Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допускат ли член 90 от [Директивата за ДДС] и принципът на неутралност на ДДС национално законодателство (или административна практика, основаваща се на неясно законодателство), които отказват на дружество право на приспадане на ДДС пропорционално на стойността на отстъпката, направена при доставката на стоки на вътрешния пазар, с мотива че в данъчната фактура, издадена от вътреобщностния доставчик (в качеството му на представител на икономическа група), отстъпката е отразена общо за стоките [предмет на вътреобщностни доставки] и за стоките [предмет на вътрешни доставки], доставени въз основа на един и същ рамков договор, но осчетоводени като покупка с произход от въпросната държава членка (закупени при членуващо в групата дружество с идентификационен номер по ДДС, различен от посочения във фактурата за отстъпката)?

2) Ако отговорът на първия въпрос е отрицателен, допуска ли принципът на пропорционалност да се откаже на получателя право на приспадане на ДДС пропорционално на общата стойност на отстъпката, предоставена от вътреобщностния доставчик, когато местният доставчик (член на същата група) е прекратил стопанската си дейност и вече не може да намали данъчната основа на доставката чрез издаването на фактура със собствен идентификационен номер по ДДС с цел възстановяване на разликата от допълнително събрания ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

26 Най-напред следва да се припомни, че в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество между националните юрисдикции и Съда, той трябва да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран. С оглед на това при необходимост Съдът трябва да преформулира въпросите, които са му зададени (решение от 11 март 2020 г., Rensen Shipbuilding, C-192/19, EU:C:2020:194, т. 25).

27 В случая следва да се отбележи, че първият въпрос е свързан с тълкуването на член 90 от Директивата за ДДС, който в параграф 1 посочва случаите на анулиране, разваляне, отказ, пълно или частично неплащане или намаляване на цената след извършването на доставката, и задължава държавите членки да намаляват данъчната основа по ДДС и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация (решение от 3 юли 2019 г., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, т. 37 и цитираната съдебна практика).

28 Видно от данните, представени от запитващата юрисдикция, целта на първия въпрос е да се установи дали националните данъчни органи основателно издават на данъчнозадължено лице ревизионен акт за установяване на данъчно задължение в резултат от корекция на първоначално определена сума за приспадане след получаването на намаления за вътрешни доставки на стоки.

29 Член 185 от Директивата за ДДС урежда именно корекцията на първоначално определената сума за приспадане, в случай по-специално на намаления, получени след изготвяне на справка-декларацията по ДДС.

30 Поради това следва първият въпрос да се разбира като насочен към това да определи дали член 185 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че националните данъчни органи могат да наложат на данъчнозадължено лице корекция на първоначално определената сума на ДДС за приспадане, когато след като е получило намаления за вътрешни доставки на стоки, тези органи счетат, че първоначално определената сума на ДДС за приспадане надвишава тази, на която това данъчнозадължено лице е имало право.

31 В това отношение следва да се припомни, че членове 184—186 от Директивата за ДДС определят условията, при които данъчната администрация може да изисква корекция от страна на данъчнозадълженото лице. Всъщност механизмът на корекциите, предвиден в посочените членове, е неразделна част от установения с тази директива режим на приспадане на ДДС. Той цели да увеличи точността на приспаданията така, че да се осигури неутралността на ДДС (вж. в този смисъл решение от 13 март 2014 г., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, т. 48 и 50).

32 Що се отнася до корекцията на приспаднатия платен по получени доставки ДДС, член 184 от Директивата за ДДС предвижда, че първоначално определената сума за приспадане трябва да се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

33 От член 185, параграф 1 от тази директива е видно, че корекция на първоначално определената сума за приспадане трябва да се направи по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, по-конкретно когато се получат намаления на цените.

34 От тълкуването на член 184 и на член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС в тяхната взаимна връзка следва, че когато вследствие на промяна в някой от факторите, взети първоначално предвид с оглед на изчисляването на приспаданията, се оказва необходимо да се направи корекция, изчисляването на размера на последната следва да доведе до размер на окончателно извършените приспадания, който да съответства на размера на приспадането, което данъчнозадълженото лице би имало право да извърши, ако тази промяна е била взета предвид от самото начало (вж. в този смисъл решение от 16 юни 2016 г., Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, т. 47).

35 В случая, видно от данните, представени от запитващата юрисдикция, намаленията, получени от World Comm Trading във връзка с вътрешните доставки на стоките за мобилна телефония в Румъния, са редуцирали размера на подлежащия на приспадане ДДС във връзка с тези доставки, който първоначално е бил изчислен от данъчните органи.

36 В такъв случай, видно от практиката на Съда, припомнена в точка 34 от настоящото решение, следва да се коригира първоначално определеният размер на сумата на ДДС за приспадане, така че в резултат от тази промяна окончателният размер на приспадането да съответства на размера на приспадането, което данъчнозадълженото лице би имало право да извърши, ако тази промяна е била взета предвид от самото начало.

37 Обстоятелството, че данъчнозадълженото лице няма отделна фактура за намаленията, предоставени за вътрешните доставки, изготвена от националния доставчик, а само обща фактура, издадена от вътреобщностния доставчик, която засяга и данъчната основа на вътрешните доставки, не го освобождава от спазване на изискването да коригира първоначално определената сума на ДДС за приспадане в резултат от полученото намаляване на цената, тъй като това изискване е неразделна част от режима на приспадане на ДДС, въведен с Директивата за ДДС.

38 С оглед на изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 185 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че националните данъчни органи трябва да наложат на данъчнозадължено лице корекция на първоначално определената сума на ДДС за приспадане, когато, след като е получило намаления за вътрешни доставки на стоки, тези органи считат, че първоначално определената сума на ДДС за приспадане надвишава тази, на която това данъчнозадължено лице е имало право.

По втория въпрос

39 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 185 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че корекцията на първоначално определената сума на ДДС за приспадане е задължителна по отношение на установено в държава членка данъчнозадължено лице дори когато неговият доставчик е преустановил дейността си в тази държава членка и поради това последният вече не може да изисква възстановяването на част от внесения от него ДДС.

40 В случая от данните, представени от запитващата юрисдикция, е видно, че за да възрази срещу корекцията на ДДС, пред нея World Comm Trading сочи довода, че неговият доставчик, който е преустановил дейността си в Румъния, вече не е регистриран по ДДС в тази държава членка и следователно вече не може да издаде фактура за намаленията за националните доставки, посочваща румънски номер по ДДС, нито да поиска от румънските данъчни органи да му възстановят част от платения от него ДДС.

41 В това отношение следва да се констатира, че липсата на корекция на самия дължим от доставчика на данъчнозадълженото лице ДДС не оказва никакво въздействие върху правото на компетентната национална данъчна администрация да изисква корекция на приспаднатия от данъчнозадължено лице ДДС.

42 Действително, от една страна, подобно обстоятелство не се съдържа сред дерогациите, предвидени в член 185, параграф 2 от Директивата за ДДС, който изброява различни случаи, в които не се прави корекция на първоначално определената сума за приспадане.

43 От друга страна, в съответствие с практиката на Съда, липсата на корекция на самия дължим от доставчика на данъчнозадължено лице ДДС е без значение за правото на данъчната администрация да получи възстановяване на ДДС, приспаднат от данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 13 март 2014 г., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, т. 57).

44 С оглед на изложените обстоятелства на втория въпрос следва да се отговори, че член 185 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че корекцията на първоначално определената сума на ДДС за приспадане е задължителна по отношение на установено в държава членка данъчнозадължено лице дори когато неговият доставчик е преустановил дейността си в тази държава членка и поради това последният вече не може да изисква възстановяването на част от внесения от него ДДС.

По съдебните разноски

45 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (девети състав) реши:

1) **Член 185 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че националните данъчни органи трябва да наложат на данъчнозадължено лице корекция на първоначално определената сума на данъка върху добавена стойност за приспадане, когато след като е получило намаления за вътрешни доставки на стоки, тези органи считат, че първоначално определената сума на ДДС за приспадане надвишава тази, на която това данъчнозадължено лице е имало право.**

2) **Член 185 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че корекцията на първоначално определената сума на данъка върху добавената стойност (ДДС) за приспадане е задължителна по отношение на установено в държава членка данъчнозадължено лице дори когато неговият доставчик е преустановил дейността си в тази държава членка и поради това последният вече не може да изисква възстановяването на част от внесения от него ДДС.**

Подписи