Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

26 януари 2012 година*

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 90, параграф 1 — Намаляване на цената след момента на извършване на доставката — Национална правна уредба, с която намаляването на данъчната основа се поставя в зависимост от притежаването от доставчика на стоки или услуги на потвърждение за получаването на коригирана фактура от получателя на стоките или услугите — Принцип на неутралитет на ДДС — Принцип на пропорционалност“

По дело C-588/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 16 септември 2010 г., постъпил в Съда на 14 декември 2010 г., в рамките на производство по дело

Minister Finansów

срещу

Kraft Foods Polska SA,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues, председател на състав, г-н U. Lõhmus, г-н A. Rosas, г-н A. Ó Caoimh и г-н Ал. Арабаджиев (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа K. Sztranc-Sławiczek,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 ноември 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Minister Finansów, от г-н J. Kwaśnicki, правен съветник,

— за Kraft Foods Polska SA, от г-н P. Żurowski, данъчен съветник, и г-жа A. Smolińska-Wiśnioch, adwokat,

— за полското правителство, от г-жа A. Kraińska и г-жа A. Kramarczyk, както и от г-н M. Szpunar, в качеството на представители,

— за португалското правителство, от г-н L. Inez Fernandes, в качеството на представител,

* Език на производството: полски.

— за Европейската комисия, от г-жа K. Herrmann и г-жа L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправка ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципа на неутралитет на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) и принципа на пропорционалност.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Minister Finansów (полския министър на финансите) и Kraft Foods Polska SA (наричано по-нататък „KFP“) относно указания за тълкуване, отправени до KFP, в които се установява незаконосъобразността с оглед на националната правна уредба на намаляването въз основа на коригирана фактура, изпратена на съдоговорителя, на данъчната основа, както и на размера на дължимия ДДС, когато към датата на подаване на декларацията за ДДС KFP не притежава потвърждение за получаването на посочената коригирана фактура от този съдоговорител.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

3 Член 1, параграф 2 от Директивата за ДДС предвижда, че „принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данък[ът]“.

4 Съгласно член 73 от тази директива по отношение на „доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

5 Член 79 от посочената директива предвижда:

„Данъчната основа не включва следните елементи:

а) намаленията на цените като отстъпка за предсрочно плащане;

б) отстъпките от цените и намаленията, предоставени на клиента и получени от него към момента на доставката;

в) сумите, които данъчнозадълженото лице получава от клиента като изплащане на разходи, направени от името и за сметка на клиента и отчетени в неговите счетоводни книги по разчетна сметка.

Данъчнозадълженото лице трябва да предостави доказателство за фактическата сума на разходите, посочени в буква в) от алинея първа, и не може да приспада никакъв ДДС, който може да е бил начислен“.

6 Съгласно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС 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“.

7 Член 273 от тази директива гласи:

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

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

8 Съгласно член 183 от Директивата за ДДС:

„Когато за даден данъчен период сумата на приспаданията надвиши сумата на дължимия ДДС, държавите членки могат или да възстановят надвзетия данък или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят.

Въпреки това, държавите членки могат да откажат възстановяване или прехвърляне, ако разликата е незначителна“.

Национална правна уредба

9 Член 29, параграфи 4a—4c от Закона от 11 март 2004 г. за данъка върху добавената стойност върху стоките и услугите (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. № 54, позиция 535, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда:

„4a. В предвидените случаи данъчнозадълженото лице може да намали данъчната основа, посочена във фактурата, при условие че преди изтичането на срока за подаване на данъчната декларация за данъчния период, през който получателят на стоката или услугата е получил [коригираната] фактура, притежава изпратено му от последния потвърждение за това получаване. Когато получателят на стоката или услугата е получил [коригираната] фактура след изтичане на срока за подаване на данъчната декларация за съответния данъчен период, данъчнозадълженото лице има право да вземе предвид тази фактура през данъчния период, през който е получило потвърждението за получаването ѝ от страна на получателя на стоката или услугата.

4b. Условието данъчнозадълженото лице да притежава потвърждение за получаването на фактурата от страна на получателя на стоката или услугата не се прилага:

1) при износ на стоки, при вътреобщностна доставка и при доставка на стоки, по отношение на които мястото на данъчно облагане е извън територията на страната;

2) за клиенти, на които се доставя електрическа или топлинна енергия, газ, далекосъобщителни или телекомуникационни услуги, както и услуги, посочени в позиции 138 и 153 от приложение № 3 към настоящия закон;

4c. Параграф 4a се прилага и в случай на установяване на грешка в посочения във фактурата размер на дължимия данък, както и в случай на изпращане на коригирана фактура за фактура, в която начислената сума надвишава дължимия данък“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

10 KFP осъществява дейност в сектора на производството и дистрибуцията на хранителни продукти. В рамките на продажбата на стоките си на множество съдоговорители то издава значителен брой фактури и коригирани фактури, като последните се издават по-специално за предоставяне на отстъпки от цените, за връщане на стоки и в случай на грешки.

11 Често се случва KFP да получава от клиентите си потвържденията за получаването на коригираните фактури със значително закъснение или въобще да не ги получава. Получаването на тези потвърждения често изисква изпращането на напомняне, както и допълнителна кореспонденция и предполага задължение за въвеждане на текущ контрол за постъпването им.

12 Като счита, че има право да намали данъчната основа и размера на ДДС, дължим въз основа на коригираната фактура, взета предвид в декларацията за ДДС за периода, през който е издадена тази фактура, въпреки че към датата на подаване на тази декларация не е притежавало потвърждение за получаването на посочената коригирана фактура, KFP отправя до Minister Finansów искане за потвърждаване на тълкуването му на член 29 от Закона за ДДС.

13 В указания за тълкуване от 10 април 2009 г. Minister Finansów приема, че от буквалното тълкуване на член 29, параграф 4a от посочения закон следва, че намаляването на размера на ДДС, дължим от продавача, зависи от това дали последният притежава потвърждение за получаването на коригираната фактура от страна на клиента, като практическите трудности, пред които би могло да е изправено KFP с оглед получаването на такова потвърждение, са без значение.

14 След безуспешно обжалване по административен ред KFP сезира Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (административен съд — Варшава), като се позовава на нарушение, първо, на член 29, параграфи 4a и 4c от Закона за ДДС, във връзка с членове 73 и 79 от Директивата за ДДС, произтичащо от нарушение на принципа на неутралитет на ДДС, второ, на принципа на пропорционалност, трето, на принципа на предимство на правото на Съюза и четвърто, на процесуалните правила, по-специално поради отказ за прилагане на практиката на Съда.

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie приема, от една страна, че член 29, параграф 4a от Закона за ДДС задължава данъчнозадълженото лице, което иска да намали данъчната основа, да разполага с доказателство, че коригираната фактура е била връчена на получателя на стоките или услугите.

16 От друга страна, тази юрисдикция счита, че посоченият член 29, параграф 4a противоречи на правото на Съюза, тъй като членове 73—92 от Директивата за ДДС не предвиждат задължение за притежаване на потвърждение за получаването на коригирана фактура, и че въвеждането от националния законодател на подобно задължение противоречи на принципите на неутралитет на ДДС и на пропорционалност. Всъщност в резултат на тази разпоредба на националното право не се взема предвид действителната намалена данъчна основа и се предвиждат формални изисквания, надхвърлящи необходимото за контрола на евентуални злоупотреби.

17 Minister Finansów подава касационна жалба срещу това решение пред запитващата юрисдикция. Според него, като изисква потвърждение за получаването на коригирана фактура, националният законодател се ограничава до използването на признатата му от Директивата за ДДС възможност да избира формите и средствата за прилагането на правото на намаляване на данъчната основа. С това изискване се целяло да се гарантира правомерността на сделките и не се нарушавал нито принципът на неутралитет на ДДС, нито принципът на пропорционалност.

18 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„С оглед на разпоредбата на член 90, параграф 1 от [Директивата за ДДС], според която в случаите, когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки, понятието за тези условия обхваща ли условие като предвиденото в член 29, параграф 4а от [Закона за ДДС], съгласно което правото на намаляване на данъчната основа спрямо посочената в издадената фактура основа зависи от това дали данъчнозадълженото лице притежава потвърждение за получаването на [коригираната] фактура[…] от страна на получателя на стоката или услугата, преди изтичането на срока за подаване на данъчната декларация за данъчния период, през който получателят на стоката или услугата е получил [коригираната] фактура[…], и нарушава ли това условие принципите на неутралитет на ДДС и на пропорционалност?“.

По преюдициалния въпрос

19 С поставения въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали изискването, състоящо се в поставяне на намаляването на произтичащата от първоначална фактура данъчна основа в зависимост от притежаването от данъчнозадълженото лице на потвърждение за получаването на коригирана фактура от получателя на стоките или услугите, се обхваща от понятието за условия по член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС и дали принципите на неутралитет на ДДС и на пропорционалност допускат подобно изискване.

20 Относно въпроса дали разглежданото в главното производство изискване се обхваща от понятието за условия по член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, трябва да се напомни, че от член 1, параграф 2 и член 73 от Директивата за ДДС следва, че принципът на общата система на ДДС се състои в прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената им, и че данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика на стоки или на услуги срещу посочената доставка от клиента или трето лице.

21 В частност, в случай на намаляване на цената след момента на доставката, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда, че „основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки“.

22 Освен това по силата на член 273 от посочената директива държавите членки могат да наложат задълженията, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите, при условие че е спазено изискването за равно третиране на вътрешните сделки и сделките, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица, че тези задължения не пораждат в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите, и че тази възможност не се използва за налагане на допълнителни задължения към предвидените в глава 3 от същата директива.

23 Като се има предвид, че освен ограниченията, които налагат, член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, се налага изводът, че тези разпоредби предоставят на държавите членки

свобода на преценка, по специално относно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи на посочените държави, за да намалят съответно данъчната основа в случай на намаляване на цената след момента на извършване на доставката.

24 По настоящото дело е безспорно, че в случаите, когато цената е намалена след момента на извършване на доставката, разглежданата по главното производство полска правна уредба поставя съответното намаляване на данъчната основа в зависимост от притежаването от данъчнозадълженото лице на потвърждение за получаването на коригирана фактура от получателя на стоките или услугите и че целта на това изискване, както посочва по-специално полското правителство, е да се осигури правилното събиране на ДДС и да се предотвратят измамите.

25 Това изискване попада едновременно в обхвата на посоченото в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС понятие за условия и на понятието за задължения по член 273 от тази директива.

26 Относно въпроса дали принципите на неутралитет на ДДС и на пропорционалност допускат подобно изискване, следва да се напомни, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС задължава държавите членки да намаляват данъчната основа 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 (вж. Решение от 3 юли 1997 г. по дело Goldsmiths C-330/95, Recueil, стр. I-3801, точка 16).

27 Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл Решение по дело Goldsmiths, посочено по-горе, точка 15).

28 От съдебната практика е видно и че мерките за предотвратяване на измамите или избягването на данъци могат по принцип да се отклоняват от данъчната основа на ДДС само в строго определените граници, необходими за постигането на тази специфична цел. Всъщност те трябва да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Директивата за ДДС и поради това не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от законодателството на Съюза в тази област (вж. в този смисъл Решение по дело Goldsmiths, посочено по-горе, точка 21, Решение от 18 юни 2009 г. по дело Stadeco, C-566/07, Сборник, стр. I-5295, точка 39 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 27 януари 2011 г. по дело Vandoorne, C-489/09, Сборник, стр. I-225, точка 27).

29 Следователно, ако възстановяването на ДДС стане невъзможно или изключително трудно поради условията, при които може да се подаде молба за възстановяване на данък, споменатите принципи могат да изискват от държавите членки да предвидят необходимите инструменти и процесуален ред и условия, за да може данъчнозадълженото лице да си възстанови фактурирания данък, който не е следвало да бъде начислен (Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 40 и цитираната съдебна практика).

30 Освен това относно възможността по силата на член 183 от Директивата за ДДС да се предвиди прехвърлянето към следващия данъчен период или възстановяването на надвзетия ДДС, Съдът е уточнил, че редът и условията, определени от държавите членки в това отношение, не могат да накърняват принципа на данъчен неутралитет, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък (Решение от 28 юли 2011 г. по дело Комисия/Унгария, C-274/10, Сборник, стр. I-7289, точка 45).

31 Съдът подчертава, че споменатите ред и условия трябва да позволяват на данъчнозадълженото лице при адекватни условия изцяло да си получи вземането, което произтича от надвнесения ДДС, което означава, че възстановяването трябва да се направи в разумен срок (Решение по дело Комисия/Унгария, посочено по-горе, точка 45).

32 В настоящия случай трябва да се приеме за установено, че с притежаването от доставчика на стоки или услуги на потвърждение за получаването на коригирана фактура от получателя на стоките или услугите може да се докаже, че този получател е запознат с обстоятелството, че трябва да изчисли евентуалното си право на приспадане на ДДС въз основа на посочената коригирана фактура.

33 Разглежданото изискване по принцип може да спомогне както за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите, така и за отстраняване на опасността от загуба на данъчни приходи. Следователно Република Полша има основание да поддържа, че това изискване преследва законосъобразните цели, посочени в член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС.

34 Република Полша посочва пред Съда, че разглежданото в главното производство изискване, от една страна, се прилага само за вътрешни сделки и от друга страна, не е свързано с каквото и да било условие относно формата и следователно може да бъде спазено с всяко подходящо средство. По принцип би могло да се счита, че това изискване не е прекомерно ограничително за данъчнозадължените лица — доставчици на стоки или услуги.

35 В съдебното заседание KFP обаче посочва, че на практика администрацията приема само една специфична форма на потвърждение за получаване, а именно копие от коригираната фактура с положен печат на получателя на стоките или услугите.

36 Запитващата юрисдикция следва да провери кои форми на потвърждение за получаване приема данъчната администрация като доказателство за спазването на разглежданото в главното производство изискване.

37 От друга страна, като се има предвид че притежаването на въпросното потвърждение за получаване позволява на доставчика на стоки или услуги да изчисли дължимия ДДС въз основа на сумите, посочени в коригираната фактура, или да си възстанови надвнесения към данъчната администрация ДДС, това изискване по принцип не поставя под въпрос неутралитета на ДДС.

38 Тъй като съгласно националното право обаче притежаването на потвърждение за получаване е условие sine qua non за изчисляването на дължимия ДДС въз основа на сумите, посочени в коригираната фактура, или за възстановяването на надвнесения ДДС, налага се изводът, че предвид съдебната практика, напомнена в точки 29—31 от настоящото решение, неутралитетът на ДДС се засяга, когато за доставчика на стоки или услуги е невъзможно или изключително трудно да получи такова потвърждение за получаване в разумен срок.

39 В това отношение KFP уточнява, без твърдението му да е оспорено в този аспект, че за получателя на стоки или услуги полското право не предвижда каквото и да било правно обвързващо задължение за потвърждаване на получаването на коригираната фактура, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

40 Ако възстановяването от страна на доставчика на стоки или услуги в разумен срок на надвнесения към данъчната администрация ДДС въз основа на първоначалната фактура стане невъзможно или изключително трудно вследствие на разглежданото в главното производство условие, принципите на неутралитет на ДДС и на пропорционалност изискват съответната държава членка да даде възможност на данъчнозадълженото лице да установи с други средства пред националните данъчни органи, от една страна, че е проявило дължимата грижа при

обстоятелствата в конкретния случай, за да се увери, че получателят на стоките или услугите притежава коригираната фактура и че е запознат с нея, и от друга страна, че разглежданата сделка действително е осъществена съгласно условията, предвидени в посочената коригирана фактура.

41 В това отношение могат да се използват копия от коригираната фактура и от отправеното до получателя на стоките или услугите напомняне да изпрати потвърждение за получаването ѝ, а също и както посочва KFP в съдебното заседание, без твърдението му да е оспорено в този аспект, доказателства за извършването на плащанията или счетоводни документи, позволяващи да се идентифицира действително платената на данъчнозадълженото лице от получателя на стоките или услугите сума по разглежданата сделка.

42 Предвид всички съображения, изложени по-горе, на поставения въпрос следва да се отговори, че:

— изискване, с което намаляването на произтичащата от първоначална фактура данъчна основа се поставя в зависимост от притежаването от данъчнозадълженото лице на потвърждение за получаването на коригирана фактура от получателя на стоките или услугите, се обхваща от понятието за условия по член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС,

— принципите на неутралитет на ДДС и на пропорционалност по правило допускат подобно изискване. Когато обаче се окаже невъзможно или изключително трудно данъчнозадълженото лице — доставчик на стоки или услуги, да получи в разумен срок такова потвърждение за получаване, не може да му бъде отказано да установи с други средства пред националните данъчни органи, от една страна, че е положило дължимата грижа при обстоятелствата в конкретния случай, за да се увери, че получателят на стоките или услугите притежава коригираната фактура и че е запознат с нея, и от друга страна, че разглежданата сделка действително е осъществена съгласно условията, предвидени в посочената коригирана фактура.

По съдебните разноски

43 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 разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Изискване, с което намаляването на произтичащата от първоначална фактура данъчна основа се поставя в зависимост от притежаването от данъчнозадълженото лице на потвърждение за получаването на коригирана фактура от получателя на стоките или услугите, се обхваща от понятието за условия по член 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Принципите на неутралитет на данъка върху добавената стойност и на пропорционалност по правило допускат подобно изискване. Когато обаче се окаже невъзможно или изключително трудно данъчнозадълженото лице — доставчик на стоки или услуги, да получи в разумен срок такова потвърждение за получаване, не може да му бъде отказано да установи с други средства пред данъчните органи на съответната държава членка, от една страна, че е положило дължимата грижа при обстоятелствата в конкретния случай, за да се увери, че получателят на стоките или услугите притежава коригираната фактура и че е запознат с нея, и от друга страна, че разглежданата сделка действително е осъществена съгласно условията, предвидени в посочената коригирана фактура.

Подписи