Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 19 декември 2024 година [1]

Дело C-794/23

Finanzamt Österreich
срещу
P GmbH

(Преюдициално запитване, отправено от Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия)

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Услуга — Неправилно начисляване на по-висок размер на данък върху добавената стойност във фактурата — Фактури, издадени на данъчно незадължени лица, които нямат право на приспадане на данъка по получени доставки — Отговорност за риска от загуба на данъчни приходи — Установяване на фактурите, за които съществува риск от загуба на данъчни приходи — Процесуална автономия на държавите членки — Тежест на доказване — Право на оценка на данъчните органи — Критерии за обективна оценка“

I. Въведение

1. Настоящото производство показва, че от гледна точка на процесуалната икономия понякога е по-добре не само да се отговори на изрично поставения въпрос, но и да се направи опит да се разреши очевидният проблем, който стои зад него, дори запитващата юрисдикция да не го е поставила изрично.

2. По първото преюдициално запитване Съдът прие, че издадена на краен потребител фактура за посещение на място за игри на закрито не поражда данъчно задължение, когато във фактурата е начислен неправилен и по-висок размер на ДДС [2]. Това е така, тъй като в този случай няма риск от загуба на данъчни приходи, произтичаща от неправомерно приспадане на данъка от тези клиенти. Като се има предвид обаче, че в действителност никога не може да се изключи възможността сред многобройните посетители на място за игри да има и данъчнозадължено лице (търговец), от което все пак евентуално да възникне риск от загуба на данъчни приходи, следва да се постави въпросът как да се разграничат тези две положения. Този въпрос придобива още по-голямо значение предвид факта, че при обичайни сделки с масов характер самоличността на клиентите, в случая — над 20 000, не се записва.

[1] Език на оригиналния текст: немски.

[2] Решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Като се има предвид обаче, че този проблем е разгледан само в заключението [3], но не и в решението, сега следващата инстанция в същото национално производство поставя на Съда въпроса по какъв начин и по какви критерии следва да се разграничат двете положения.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Правната уредба на Съюза се определя от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [4].

5. В член 193 от Директивата за ДДС се определя кой е длъжен да плати този данък:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199б и член 202“.

6. Член 168 от Директивата за ДДС се отнася до правото на приспадане и гласи:

„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; […]“.

7. В член 203 от Директивата за ДДС се урежда данъчното задължение чрез начисляването му във фактура.

„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.

8. В член 220, параграф 1 от Директивата за ДДС се урежда задължението за издаване на фактура:

„Всяко данъчнозадължено лице осигурява издаването на фактура или от самия него, или от негов клиент, или от негово име и за негова сметка от трето лице по отношение на изброените по-долу:

1. доставки на стоки и услуги, които той е извършил на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице; […]“.

[3] Заключение на генерален адвокат Kokott по дело Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:657).

[4] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, глава 9, том 3, стр. 7), в редакцията ѝ, приложима за спорната финансова година (2019 г.), съответно с измененията, въведени последно с Директива 2018/2057 на Съвета от 20 декември 2018 г. (ОВ L 329, 2018 г., стр. 3).

Б. Австрийското право

9. Член 11, параграф 1, точка 1 от Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994) (Федерален закон за данъка върху оборота от 1994 г., наричан по-нататък „UStG“) урежда задължението за издаване на фактура:

„Ако търговецът извършва сделки по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1, той има право да издава фактури. Ако той извършва сделки по отношение на друг търговец за неговата дейност или по отношение на юридическо лице, доколкото то не е търговец, той е длъжен да издава фактури. Ако търговецът извършва облагаема доставка, състояща се в обработка или преработка на чужда вещ, при която главно се използват собствени материали, или в обработка или преработка на чужда вещ, при която главно се използват чужди материали, във връзка с недвижим имот, на лице, което не е търговец, той е длъжен да издаде фактура. Търговецът трябва да изпълни задължението си за издаване на фактура в рамките на шест месеца от извършването на сделката“.

10. Член 11, параграф 6 от UStG се отнася до фактури с ниска стойност и гласи:

„За фактурите, чиято обща стойност не надвишава 400 евро, освен датата на издаване са достатъчни следните данни:

1. името и адресът на търговеца, който доставя стоките или предоставя услугите;

2. количеството и обичайното търговско наименование на доставените стоки или естеството и обхватът на услугата;

3. датата на доставката на стоки или услуги, или на периода, през който се включва услугата;

4. общата сума на цената и размерът на дължимия данък за доставката на стоки или услуги; и

5. данъчната ставка“.

11. Член 11, параграф 12 от UStG се отнася до данъчното задължение в случай на неправомерно начисляване на данък и гласи:

„Ако търговецът е посочил отделно във фактура за доставка на стоки или услуги размер на данъка, който не дължи на основание на този федерален закон за сделката, той дължи тази сума въз основа на фактурата, ако не е коригирал съответно тази сума по отношение на получателя на доставката на стоки или на услуги. В случай на корекция член 16, параграф 1 се прилага mutatis mutandis“.

III. Факти и преюдициално запитване

12. P GmbH е дружество с ограничена отговорност по австрийското право. То стопанисва място за игри на закрито. През процесната 2019 г. по отношение на възнаграждението за своите услуги (входни такси за мястото за игри на закрито) P GmbH прилага стандартната ставка на данъка върху оборота в размер на 20 %. В действителност обаче през процесната

2019 г. за тези услуги на P GmbH е била приложима намалената данъчна ставка от 13 % (една от намалените данъчни ставки, действащи в Австрия през процесната година съгласно член 98, параграф 1 от Директивата за ДДС).

13. При плащането на входните такси P GmbH издава на клиентите си касови бележки, които представляват фактури с ниска стойност съгласно член 11, параграф 6 от UStG (опростени фактури съгласно член 238 във връзка с член 226б от Директивата за ДДС). През процесната 2019 г. P GmbH издава общо 22 557 фактури. P GmbH коригира своята справка-декларация по ДДС за 2019 г., за да му бъде възстановен от данъчната администрация недължимо платеният ДДС. Данъчната администрация отказва да възстанови този данък, тъй като P GmbH не е коригирало фактурите, а също и поради това, че ако му бъде възстановен данъкът, който не е законово дължим, дружеството щяло да се обогати неоснователно.

14. P GmbH обжалва това решение. Компетентният Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) отправя до Съда два преюдициални въпроса на основание член 267 ДФЕС. По това производство Съдът отговаря само на първия въпрос, като се произнася, че член 203 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е предоставило услуга и е посочило в издадената от него фактура размер на ДДС, изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи съгласно тази разпоредба неправилно фактурираната част от ДДС, когато не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи, тъй като получателите на посочената услуга са изключително крайни потребители, които не се ползват от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС[5].

15. С обжалваното пред Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд) решение Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) изменя акта за установяване на данъчно задължение за 2019 г. Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) приема, че доставките на P GmbH са използвани „(почти) изключително“ от клиенти, които, като крайни потребители, не биха могли да предявят право на приспадане. Доколкото обаче не е напълно изключено клиенти на P GmbH (основателно или неоснователно) да са приспаднали платения по фактурите данък, следва да се направи оценка. Поради голямата вероятност услугите на P GmbH да са предоставени за лично ползване на клиентите, Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) изчислява данъчно задължение в размер на 0,5 % от общия оборот според счетоводната отчетност. Що се отнася до издадените касови бележки (общо 22 557 фактури), това засяга около 112 фактури, по които (основателно или неоснователно) е извършено приспадане.

16. Данъчната администрация подава ревизионна жалба срещу това решение. Тя твърди, че обжалваното решение се отклонява от практиката на Съда. Решението на Съда не позволявало да се отделят чрез оценка крайните потребители, от една страна, от данъчнозадължените лица, които имат право да приспаднат ДДС по получени доставки, от друга страна.

17. Предвид обстоятелството, че отговорът на Съда в предходното преюдициално производство се основава изрично на факта, че всички клиенти на P GmbH са били крайни потребители, които нямат право на приспадане на ДДС, според запитващата юрисдикция

[5] Решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968, т. 25).

възниква въпросът как следва да се процедира, ако дори малка част от клиентите на P GmbH са данъчнозадължени лица. Следователно рискът от загуба на данъчни приходи не е (при всички положения не изцяло) изключен.

18. Поради това Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд) спира производството и на основание член 267 ДФЕС отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 203 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е предоставило услуга и е посочило в издадената от него фактура размер на данък върху добавената стойност (ДДС), изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи съгласно тази разпоредба неправилно фактурираната част от ДДС, когато посочената в конкретната фактура услуга е предоставена на данъчно незадължено лице, дори ако това данъчнозадължено лице е предоставило други подобни услуги на други данъчнозадължени лица?

2) Следва ли за „краен потребител, който не се ползва от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС“ по смисъла на решението на Съда на Европейския съюз от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (C-378/21), да се счита само данъчно незадължено лице, или понятието включва и данъчнозадължено лице, което използва конкретната услуга само за лични цели (или за други цели, които не дават право на приспадане на платения по получени доставки ДДС) и поради това няма право на приспадане на платения по получени доставки ДДС?

3) В случай на опростено фактуриране съгласно член 238 от Директива 2006/112/ЕО по какви критерии следва да се прецени (при всички случаи чрез оценка) за кои фактури данъчнозадълженото лице не дължи неправилно фактурирания размер, тъй като не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи?“.

19. В производството пред Съда писмени становища представят Република Австрия, Федерална република Германия, Португалия и Европейската комисия. На основание член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не се провежда съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

IV. Правен анализ

A. Преюдициални въпроси и ход на анализа

20. Първите два въпроса по същество се отнасят до тълкуването на член 203 от Директивата за ДДС и до наличието на данъчно задължение поради неправилно издадена фактура (с начислен по-висок размер на ДДС) и на тях може да се отговори сравнително лесно (вж. раздел Б по-долу).

21. Третият въпрос се отнася до ключовия за практиката проблем: как следва да се процедира при голям брой сгрешени фактури (в случая — общо 22 557), за които предвид предмета на доставката може да се приеме, че в преобладаващата си част са издадени на крайни потребители, които са данъчно незадължени лица? Тъй като риск от загуба на данъчни приходи може да възникне само по отношение на фактурите, издадени на

данъчнозадължени лица, следва да се изяснят критериите за установяване на тези фактури. Всъщност само в този случай може да възникне данъчно задължение по член 203 от Директивата за ДДС.

22. Докато първото преюдициално запитване все пак се основава на допускането, че клиентите са изключително крайни потребители, във второто преюдициално запитване се приема, че е напълно възможно част от фактурите да са били издадени на данъчнозадължени лица, които с тези фактури евентуално биха могли да искат приспадане на по-висок платен по получени доставки данък. След преюдициалното запитване първоинстанционната юрисдикция — вероятно след запознаване с моето заключение[6] — оценява този дял (0,5 %) и за около 112 от 22 557 фактури определя данъчно задължение по член 203 от Директивата за ДДС. Сега запитващата юрисдикция иска да установи по какви критерии от правото на Съюза се прави такава оценка (вж. раздел B по-долу).

Б. По първия и втория въпрос (данъчно задължение по член 203 от Директивата за ДДС)

23. Очевидно не се оспорва фактът, че данъчното задължение по член 203 от Директивата за ДДС се отнася и до неправилен (по-висок), отделно посочен ДДС във фактури с ниска стойност. Всъщност това съответства на досегашната практика на Съда относно целта на член 203 от Директивата за ДДС. Тази цел се състои в това да се отстрани рискът от загуба на данъчни приходи, който може да се породи в резултат от искането на неоснователно приспадане от страна на получателя на фактурата, въз основа на тази фактура[7].

24. Вярно е, че правото на приспадане съществува единствено за данъците, които са свързани с облагаеми с ДДС сделки[8]. Рискът от загуба на данъчни приходи обаче е налице, докато получателят по фактурата, в която неправомерно е начислен ДДС, все още има възможност да я използва, за да упражни правото си на приспадане по член 168 от Директивата за ДДС[9]. Това е така, тъй като не е изключено данъчната администрация да не успее своевременно да установи, че материалноправни съображения не допускат да се упражни формално съществуващото право на приспадане.

25. Ето защо в случая на неправилно начислен (по-висок) ДДС във фактура член 203 от Директивата за ДДС цели да се постигне подобно съвпадане между приспадането на данъка от *получателя* по фактурата и данъчното задължение на *издателя* на фактурата, каквото обикновено би било налице за доставчика и получателя на доставката при правилна фактура[10]. В тази насока съгласно текста на член 203 от Директивата за ДДС не е

[6] Заключение на генерален адвокат Kokott по дело Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:657, т. 41), в което още тогава посочвам възможността да се направи оценка.

[7] Така изрично в решения от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968, т. 20), от 18 март 2021 г., P (Карти за гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 27), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 32), от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 24), от 31 януари 2013 г., Строй транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 32), от 31 януари 2013 г., ЛВК (C-643/11, EU:C:2013:55, т. 35 и 36), и от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 28 и сл.).

[8] Решение от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 13).

[9] Така изрично в решение от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 28 и сл.), в което се цитира решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 57). Вж. също решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968, т. 21).

[10] В това отношение вж. също моите заключения по дело EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, т. 31 и сл.) и по дело Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:657, т. 32).

необходимо получателят по фактурата реално да е извършил приспадане. Достатъчно е, че е налице риск да бъде извършено такова приспадане. В случая по принцип е без значение дали приспадането е извършено правомерно, или неправомерно.

26. В това отношение член 203 предвижда елемент на риска. Следователно това обхваща само фактурите (включително фактурите с ниска стойност), издадени на данъчнозадължено лице. Всъщност, както следва от член 168 от Директивата за ДДС, формално само данъчнозадължено лице има (евентуално) право на приспадане на ДДС по получени доставки.

27. Конкретният размер на правото на приспадане от данъчнозадължено лице обаче е материалноправен въпрос и зависи например от използването на получената доставка. Естеството на използването обаче не засяга (абстрактната) възможност за приспадане на платения по получени доставки данък, а оттам и отговорността за риска по член 203 от Директивата за ДДС.

28. Така в съответствие със становището на Комисията и противно на поддържаното от Германия и Австрия в писмените им становища, член 203 от Директивата за ДДС обхваща и такива фактури, издадени на данъчнозадължени лица, които от материалноправна гледна точка нямат право на приспадане поради това, че доставката е използвана за лични нужди. Същото се отнася и за услугите, предоставени на данъчнозадължени лица, които поради факта, че извършват освободени доставки, от материалноправна гледна точка също нямат право на приспадане на данъка по получени доставки.

29. Това тълкуване, от една страна, е приложимо, доколкото е свързано единствено с качеството на получателя на фактурата (данъчнозадължено лице или не), а от друга страна, отчита характера на член 203 от Директивата за ДДС като елемент на риска. Това е така, тъй като и в двата случая — както Съдът вече посочи[11] — не е изключено данъчната администрация да не успее своевременно да установи, че материалноправни съображения не допускат данъчнозадължено лице да упражни формално съществуващото право на приспадане.

30. Вече подробно обосновах[12] — в съответствие с доводите на Германия и противно на поддържаното от Австрия, че от член 203 от Директивата за ДДС не може да се изведе „ефект на заразяване“ на една фактура от друга. Дори да не може да се изключи известен риск в отделни случаи, тъй като фактурата може да е издадена и на данъчнозадължено лице[13], това не означава, че данъчното задължение по член 203 от Директивата за ДДС обхваща всички фактури (в случая — 22 557).

31. Подобна „идея на заразяване“ е чужда на законодателството в областта на ДДС. Данъчното задължение по член 203 от Директивата — както правилно подчертава и Комисията — се отнася до отделната невярна фактура. Освен това подобно „заразяване“ би било съмнително и с оглед на принципа на пропорционалност.

[11] Така изрично в решение от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 29), в което се цитира решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 57).

[12] Моето заключение по дело Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:657, т. 38 и сл.).

[13] Препращам към дадения от мен пример в заключението ми по дело Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:657, т. 39): самонаето лице фотограф посещава това място за игри на закрито заедно със сина си, за да направи снимки, които след това използва като реклама в своето студио.

32. Ето защо на първия и втория въпрос може да се отговори по следния начин: едно лице (в случая — P GmbH) не дължи ДДС на основание член 203 от Директивата за ДДС за погрешно издадените от него фактури на данъчно незадължено лице, дори да е издало други погрешни фактури на други данъчнозадължени лица (независимо дали те от материалноправна гледна точка изцяло, частично, или изобщо нямат право на приспадане), за които в този случай дължи данък по член 203 от Директивата за ДДС.

B. По данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС, в случай че не може да бъде изключен риск от загуба на данъчни приходи (трети въпрос)

1. Общи положения

33. Както беше изяснено по-горе, данъчното задължение по член 203 от Директивата се отнася до отделната невярна фактура, издадена на данъчнозадължено лице. Въпросът сега е „само“ как трябва да се определи тази фактура при голям брой фактури, по-специално когато — както в случая при сделки с масов характер — самоличността на получателите на фактурата е неизвестна. В крайна сметка въпросът е кой носи тежестта за представяне и доказване на фактите в данъчното производство. Директивата за ДДС не съдържа конкретни разпоредби по този въпрос. Член 273 от Директивата за ДДС (правомощие на държавите членки да въвеждат други задължения за целите на правилното събиране на ДДС и предотвратяването на избягването на данъчно облагане) — противно на поддържаното от Португалия в писменото ѝ становище — също не съдържа разпоредби в това отношение.

34. Въпреки това по-внимателното разглеждане на Директивата за ДДС всъщност позволява в определени случаи да не се вземат предвид някои маловажни факти. Така например при определянето на съответната подлежаща на приспадане част от ДДС по получени доставки (пропорционално приспадане) в съответствие с член 173, параграф 2, буква д) от Директивата за ДДС може да се предвиди, че незначителните суми се третират като нулеви. Въпреки че тази разпоредба е неотносима в случая, тя показва, че по въпроси, свързани с класификацията на много сделки в различни подвидове, Директивата за ДДС допуска възможността да не се отчитат незначителни суми. Това също вероятно се дължи на принципа на пропорционалност.

2. Процесуална автономия на държавите членки

35. В крайна сметка обаче точното определяне на фактурите, при които съществува риск от загуба на данъчни приходи, и на тези, за които този риск е изключен, остава въпрос, свързан с това кой носи тежестта за представяне и доказване на фактите в данъчното производство на съответната държава членка.

36. При липсата на съответна разпоредба в Директивата за ДДС установяването на правилата относно тежестта за представяне и доказване на фактите — както подчертават и Германия, и Комисията — е от компетентността на държавите членки (принцип на процесуална автономия)[14]. Въпреки това конкретните правила относно тежестта за

[14] Решения от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 35), от 6 ноември 2003 г., Karageorgou и др. (C-78/02—C-80/02, EU:C:2003:604, т. 49), от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 49), и от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 18), относно сходното положение при коригирането на фактурите.

представяне и доказване на фактите не трябва да са по-неблагоприятни от тези, които уреждат подобни вътрешни положения (принцип на равностойност). Няма налице данни в това отношение, дори Австрия, за съжаление, не посочва нищо по този въпрос в становището си.

37. Освен това конкретната уредба не трябва да прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективност)[15]. В приложното поле на Директивата за ДДС последното означава също така, че държавите членки са длъжни да упражняват своята компетентност при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, и по-специално при спазване на принципа на пропорционалност и на данъчна неутралност[16].

38. За административното производство в областта на публичното право (това включва и данъчното право) обикновено е характерен принципът на служебното начало в производството. Това означава, че по принцип данъчните органи извършват служебна проверка на фактите. В областта на данъчното право това обикновено се допълва от различни задължения за съдействие от страна на данъчнозадълженото лице. Колкото по-малко дължимо съдействие оказва данъчнозадълженото лице, толкова повече се ограничава задължението за установяване на фактите от страна на данъчната администрация. От настоящото (и предходното) преюдициално запитване обаче не може да се направи изводът, че в случая P GmbH може да бъде упрекнато в някакво бездействие, следователно данъчната администрация има принципното задължение да установи фактите.

39. Ако фактите по даден случай не могат да бъдат изяснени с достатъчна сигурност, се прилагат правилата за обективната тежест за доказване. Съгласно тези правила обикновено данъчната администрация носи обективната тежест за доказване на фактите, обосноваващи възникването на данъчно задължение или увеличаващи размера на данъка, когато данъчнозадълженото лице е изпълнило задълженията си за оказване на съдействие, докато последиците от недоказването на факти, водещи до намаляване на размера на данъка, са за сметка на данъчнозадълженото лице.

40. Ако обаче издадените на данъчно незадължени лица неправилни фактури не пораждат данъчно задължение по член 203 от Директивата за ДДС, тъй като не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи[17], то тогава само издадените на данъчнозадължени лица неверни фактури могат да доведат до възникване на данъчно задължение по посочения член.

41. От това следва, че за да може да се потвърди наличието на данъчно задължение по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС, данъчната администрация по принцип трябва да установи колко от фактурите за посещение на мястото за игри на закрито са издадени на данъчнозадължени лица. Като се има предвид обаче, че за областта на данъчното право е

[15] Решения от 9 септември 2021 г., GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, т. 59), от 16 юли 2020 г., UR (Облагане на адвокатите с ДДС) (C-424/19, EU:C:2020:581, т. 25), от 4 март 2020 г., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, т. 58), от 10 юли 2014 г., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, т. 54), от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 20), от 21 януари 2010 г., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, т. 17), и от 3 септември 2009 г., Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, т. 24).

[16] В този смисъл вече и решения от 16 май 2024 г., Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, т. 51 и сл.), от 29 февруари 2024 г., Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, т. 84 и сл.), и от 13 октомври 2022 г., HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, т. 39 и сл.).

[17] Решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968).

характерно управлението на много голям брой сделки, данъчнозадължени лица и административни актове (т.нар. „масова процедура“), обичайна практика в държавите членки[18] е възможността данъчната администрация да определя данъчната основа чрез оценка, когато същата не може да бъде установена.

3. Право на оценка на данъчната администрация и право на Съюза

42. Както правилно подчертава и Комисията, правото на Съюза допуска това. Условието обаче е това право на оценка да се упражнява в съответствие с принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност[19].

43. Във връзка с оценката на оборота на данъчнозадължено лице Съдът е постановил[20], че „Директивата за ДДС и принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба […], която дава право на данъчната администрация, когато установи съществени несъответствия между декларираните и очакваните съгласно секторни проучвания приходи, да използва основан на тези секторни проучвания метод за определяне на размера на оборота на данъчнозадълженото лице“.

44. Това не е нищо друго освен оценка на оборота, тъй като според данъчната администрация съществуват съмнения относно достоверността на подадената от данъчнозадълженото лице декларация за оборота. Условие за това е, както посочва по-нататък Съдът, „тази правна уредба и прилагането ѝ [да] позволяват при спазване на принципа на данъчна неутралност, принципа на пропорционалност и правото на защита данъчнозадълженото лице да оспори получените по посочения метод резултати, като се основе на всички доказателства в обратен смисъл, с които разполага“.

45. Принципът на пропорционалност не допуска целта (събиране на данъка поради отговорност за риска от загуба на данъчни приходи) да оправдава средствата (оценка, според която всички фактури са издадени на данъчнозадължени лица).

46. В това отношение обстоятелствата като цяло в конкретния случай са от решаващо значение, като например фактът в случая, че клиентите на място за игри на закрито рядко са данъчнозадължени лица по смисъла на правото в областта на ДДС. Както Съдът вече е посочил, оценката на оборота трябва да бъде точна, надеждна и актуална[21]. Същото се отнася и за оценката на фактурите с рисков потенциал. Оценката трябва да отразява действителността и общия житейски опит, ето защо оценка от 50 % в случая изглежда непропорционална.

[18] В Германия член 162, параграф 1 от Abgabenordnung (Данъчен кодекс) изрично предвижда право на оценка на държавите членки. В Италия член 62 sexies, параграф 3 и член 62 bis от Decreto legge (Декрет-закон) № 331/93, изменен със Закон № 427 от 29 октомври 1993 г., допускат общият оборот на предприятие да бъде установен индуктивно (т.е. чрез оценка). В Австрия член 184 от Bundesabgabenordnung (Федерален данъчен кодекс) урежда съответно право на оценка.

[19] Решение от 21 ноември 2018 г., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, т. 37), в което се цитира решение от 5 октомври 2016 г., Мая Маринова (C-576/15, EU:C:2016:740, т. 44).

[20] Решение от 21 ноември 2018 г., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, т. 46).

[21] Решение от 21 ноември 2018 г., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, т. 42 — въпреки че в него това се определя като „установяване на оборота по метода на индукцията“, което според мен не е нищо друго освен описание на оценка).

47. Общата система на ДДС гарантира „пълна неутралност на данъка спрямо всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че самите дейности подлежат на облагане с ДДС“[22]. Следователно принципът на неутралност предвижда изискването, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, по принцип следва да бъде освободено изцяло от тежестта на ДДС[23], при условие че самата му стопанска дейност обслужва извършването на (по принцип) облагаеми доставки[24]. Настоящият случай е такъв.

48. В случай на издаване на сгрешени фактури, които включват по-висок начислен ДДС, спазването на принципа на неутралност се гарантира посредством възможността, която държавите членки следва да предвидят, за корекция на всеки неправомерно начислен данък, когато издателят на фактурата докаже, че е действал добросъвестно или че своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи[25]. Една прекомерна оценка обаче би осуетила това. Ето защо от принципите на неутралност и на пропорционалност следва, че в случай като настоящия, в който според общия житейски опит по-скоро малка част от клиентите на P GmbH са данъчнозадължени лица, данъчната администрация може да направи само предпазлива оценка.

49. Следователно, както правилно признава Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) в обжалваното решение, конкретните критерии за оценка на дела от фактурите, за които съществува риск от загуба на данъчни приходи, са свързани с естеството на доставката и кръга на обичайните клиенти. За услуги, които обикновено се използват от данъчнозадължени лица, оценката може да е по-завишена, ако издателят на фактурата не може да предостави доказателства защо определен процент от фактурите са издадени на данъчно незадължени лица. В случай на услуги, които, както в случая, се предоставят главно на данъчно незадължени лица, следва да се извърши по-предпазлива оценка, ако данъчната администрация не може да предостави доказателства защо част от фактурите все пак са издадени на данъчнозадължени лица.

50. Евентуално от последващ анализ — в рамките на един ден всички посетители са запитвани дали са регистрирани като данъчнозадължени лица за целите на ДДС — може да бъдат получени доказателства за тази оценка. В крайна сметка обаче това е въпрос на преценка на фактите и доказателствата в конкретния случай, която следва да се извърши от националния съд. При всички положения възприетата от Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) в обжалваното съдебно решение хипотеза, според която само 0,5 % от услугите са предоставени на данъчнозадължени лица, според мен не е неоснователна, а не изглежда и непропорционална.

[22] Решения от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, т. 38), от 13 март 2014 г., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41), от 3 март 2005 г., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, т. 25 и цитираната съдебна практика), и от 14 февруари 1985 г., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, т. 19).

[23] Постоянна съдебна практика, вж. например решения от 13 март 2008 г., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25), и от 1 април 2004 г., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 39).

[24] Вж. решения от 13 март 2014 г., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41), от 15 декември 2005 г., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 51), от 21 април 2005 г., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, т. 57), и моето заключение по дело Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, т. 42).

[25] Решения от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 28), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33), от 31 януари 2013 г., ЛВК (C-643/11, EU:C:2013:55, т. 37), от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 37), от 6 ноември 2003 г., Karageorgou и др. (C-78/02—C-80/02, EU:C:2003:604, т. 50), и от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 58).

51. Би било възможно да се предвиди и допълнителен процент за обезпечаване на данъчните приходи (например 5 %), за да се изключи всякакъв риск от загуба на такива. Този допълнителен процент обаче би трябвало да отчита и обстоятелството кой е отговорен за риска, който трябва да бъде „обезпечен“. Всъщност, ако допуснатата при издаването на фактурата грешка се основава на неправилни становища на самата данъчна администрация или произтича от изменена едва по-късно съдебна практика, тази грешка, а следователно и евентуалният риск от загуба на данъчни приходи не попадат в сферата на отговорност на издателя на фактурата. Като се има предвид, че последният, както правилно посочва Съдът, действа само като лице, което събира данъка за сметка на държавата, тогава не би имало основания за предвиждане на допълнителен процент за обезпечаване на данъчните приходи. Ако обаче предприемачът е допуснал грешка при определянето на правилната данъчна ставка, при оценката е напълно възможно да бъде взет предвид рискът от загуба на данъчни приходи посредством допълнителен процент за тяхното обезпечаване.

V. Заключение

52. Предвид изложеното по-горе предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия), както следва:

„1. Едно лице не дължи ДДС на основание член 203 от Директивата за ДДС за погрешно издадените от него фактури на данъчно незадължено лице, дори да е издало други погрешни фактури на други данъчнозадължени лица, за които в този случай дължи данък по този член. Ако е необходимо, делът на тези фактури трябва да се определи чрез оценка.

2. Критериите за оценка на дела от фактурите, за които съществува риск от загуба на данъчни приходи, са свързани с естеството на доставката и кръга на обичайните клиенти. Обстоятелствата, свързани с това кой е отговорен за грешката и как издателят на фактурата е съдействал при изясняването на фактите, също може да са релевантен критерий за оценка“.