Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

23 април 2015 година*

„Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Принцип на данъчен неутралитет — Платец на ДДС — Неправилно начисляване на ДДС от страна на получателя — Задължаване на доставчика на услугите да внесе ДДС — Отказ да се възстанови ДДС на доставчика на услугите“

По дело C-111/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Върховен административен съд (България) с акт от 24 февруари 2014 г., постъпил в Съда на 7 март 2014 г., в рамките на производство по дело

„ГСТ — Сървиз АГ Германия“

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Пловдив при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: S. Rodin, председател на състава, A. Borg Barthet (докладчик) и E. Levits, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Пловдив при Централно управление на Националната агенция за приходите — от Г. Арнаудов, в качеството на представител,

— за българското правителство, от Е. Петранова и М. Георгиева, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от K. Georgiadis и I. Kotsoni, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от С. Петрова и C. Soulay, в качеството на представители,

* Език на производството: български.

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 членове 193 и 194 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), изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 г. (ОВ L 326, стр. 1, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и до принципа на неутралитет на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „ГСТ — Сървиз АГ Германия“ (наричано по-нататък „ГСТ — Сървиз“) и директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Пловдив при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът на ОДОП“) по повод на отказа на последния да възстанови ДДС на „ГСТ — Сървиз“.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 193 от Директивата за ДДС предвижда:

„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—199 и член 202“.

4 Член 194 от Директивата гласи:

„1. Когато облагаемата доставка на стоки или услуги се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е дължим ДДС, държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е лицето, на което са доставени стоките или услугите.

2. Държавите членки определят условията за прилагане на параграф 1“.

Българското право

5 Член 82 от българския Закон за ДДС (ДВ бр. 63, 4 август 2006 г.), в приложимата му в главното производство редакция (наричан по-нататък „ЗДДС“), определя от кого е изискуем ДДС при облагаеми доставки.

6 Член 82, алинея 1 от ЗДДС предвижда:

„Данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице — доставчик по облагаема доставка, с изключение на случаите по ал. 4 и 5“.

7 Съгласно член 82, алинея 2 „[к]огато доставчикът е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и доставката е с място на изпълнение на територията на страната и е облагаема, данъкът е изискуем от получателя по доставката при:

[…]

3. доставка на услуги — когато получателят е данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6“.

8 Съгласно член 71, алинея 1, точка 1 от ЗДДС „[л]ицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от следните условия: […] притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред — по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател […]“.

9 Член 102, алинея 1 от ЗДДС гласи:

„Когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налице“.

10 Член 129, алинеи 1, 5 и 7 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс гласи:

„(1) Прихващането или възстановяването може да се извършва по инициатива на органа по приходите или по писмено искане на лицето. Искането за прихващане или възстановяване се разглежда, ако е подадено до изтичането на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване, освен ако в закон е предвидено друго.

[…]

(5) Органът по приходите е длъжен в 30-дневен срок от предявяването пред него на влязъл в сила съдебен или административен акт да възстанови или прихване по реда на ал. 2, т. 2 изцяло посочените в акта суми, заедно с дължимата по ал. 6 лихва, когато с акта в полза на задълженото лице е признато правото на получаване на: 1. суми за неправилно или недължимо платени, внесени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, такси, глоби, имуществени санкции, установени, събрани или наложени от органите по приходите, включително внесени по писмено указание или становище; 2. незаконосъобразно отказани за възстановяване суми; 3. присъдени суми, обезщетения и направените разноски.

[…]

(7) Актовете за прихващане или възстановяване могат да се обжалват по реда за обжалване на ревизионните актове“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

11 От 15 февруари до 29 декември 2010 г. „ГСТ — Сървиз“, което е установено в Германия, извършва технически и консултантски услуги за „ГСТ Скафолдинг България“ ЕООД (наричано по-нататък „ГСТ Скафолдинг“), което е установено в България. Тъй като смята, че при предоставянето на услугите през спорния период „ГСТ — Сървиз“ не е разполагало с постоянен обект на територията на България, „ГСТ Скафолдинг“ внася ДДС за тези услуги по реда за самоначисляване, предвиден в член 82, алинея 2 от ЗДДС. За тази цел дружеството издава протоколи по член 117, алинея 1 от ЗДДС към фактурите на „ГСТ — Сървиз“, като протоколите са отразени в дневника за продажбите.

12 С ревизионен акт от 12 март 2012 г. българският орган по приходите констатира, че „ГСТ — Сървиз“ е имало постоянен обект по смисъла на § 1, точка 10 от допълнителните разпоредби на ЗДДС за периода, през който е предоставяло услуги на „ГСТ Скафолдинг“, и че „ГСТ — Сървиз“ дължи ДДС за тези услуги. Органът по приходите стига до заключението, че това дружество е трябвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС най-късно до 15 февруари 2010 г. Поради това органът по приходите установява задължение на това дружество за довнасяне на ДДС във връзка с услугите, които е предоставило между 15 февруари и 29 декември 2010 г., като размерът на задължението е определен на 224 914,89 BGN (лева) ведно с лихви за просрочие.

13 „ГСТ — Сървиз“ заплаща определената от органа по приходите сума на 26 март 2012 г., а на 5 септември 2012 г. подава искане за прихващане или възстановяване на платения данък на основание член 129, алинея 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

14 С акт за прихващане или възстановяване от 1 октомври 2012 г. органът по приходите отказва възстановяване по съображението, че в случая не са изпълнени законовите условия за възстановяване на ДДС. Според органа по приходите, след като ревизионният акт е стабилен и няма влязъл в сила съдебен или административен акт по смисъла на член 129, алинея 5 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, платеният данък не може да се смята за недължимо внесен и подлежащ на възстановяване.

15 „ГСТ — Сървиз“ обжалва пред директора на ОДОП. С решение от 21 декември 2012 г. директорът на ОДОП отхвърля жалбата, като приема, че обжалваният акт е законосъобразен по съображенията, възприети от издалия го орган. Решението е оспорено пред Административен съд Пловдив. Той също отхвърля жалбата с мотиви, аналогични на тези на органите по приходите. „ГСТ — Сървиз“ подава касационна жалба пред Върховния административен съд.

16 Запитващата юрисдикция подчертава, че органите по приходите отказват на „ГСТ Скафолдинг“ право на данъчен кредит за платения от него ДДС, тъй като то не притежава съответния данъчен документ, изискван съгласно член 71, алинея 1, точка 1 от ЗДДС. Всъщност съгласно българското законодателство наличието на ревизионен акт като разглеждания в случая акт от 12 март 2012 г. води до невъзможност за корекция на данъчните документи. Поради това „ГСТ Скафолдинг“ не е в състояние да се снабди с надлежен данъчен документ, който да му дава право на данъчен кредит.

17 Запитващата юрисдикция също така отбелязва, че е в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС този данък да се събира два пъти — веднъж от доставчика и веднъж от получателя, и да се отказва възстановяване на доставчика и приспадане на данъчен кредит на получателя. Според тази юрисдикция отказът да се възстанови ДДС води до изместване на данъчната тежест върху доставчика.

18 Макар да посочва, че не е давано тълкуване на членове 193 и 194 от Директивата за ДДС, което да е от полза с оглед на конкретната фактическа обстановка, запитващата юрисдикция цитира решение ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), съгласно което при липсата на процесуални норми в националния правен ред правото на доставчика и на получателя на доставката да бъдат третирани по идентичен начин при преценката относно облагаемостта на тази доставка и относно дължимия за нея ДДС, на практика би било лишено от всякакво полезно действие. Що се отнася до принципа на данъчния неутралитет, запитващата юрисдикция се позовава на тълкуването, дадено от Съда в решение Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 При тези обстоятелства Върховният административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Разпоредбата на чл. 193 от Директива 2006/112/ЕО трябва ли да се тълкува в смисъл, че ДДС се дължи единствено и само от данъчнозадълженото лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, или от лицето, на което са доставени стоките или услугите, в случаите, когато облагаемата доставка на стоки или услуги се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е дължим ДДС, доколкото това е предвидено от съответната държава членка, но не и от двете едновременно?

2) Ако се приеме, че ДДС се дължи само от едното от двете лица — или доставчика, или получателя, в случаите, когато това е предвидено от съответната държава членка, то следва ли правилото на чл. 194 от Директивата да бъде спазено и в случаите, когато получателят на услугите е прилагал неправилно механизма за самоначисляване, воден от презумпцията, че доставчикът не е формирал постоянен обект за целите на ДДС на територията на Република България, а в крайна сметка доставчикът е формирал постоянен обект относно предоставените услуги?

3) Принципът на данъчния неутралитет като основен принцип, имащ значение за изграждането и функционирането на общата система на ДДС, следва ли да се тълкува в смисъл, че допуска данъчна ревизионна практика като тази по главния спор, според която въпреки приложеното самоначисляване от страна на получателя на услугите, ДДС е начислен втори път и на доставчика по сделката, като се вземе предвид, че за доставката данък вече е начислен от получателя, рискът от загуба на данъчни приходи е отстранен и предвиденият в националния закон режим на корекция на данъчните документи е неприложим?

4) Принципът на неутралитет на данъка върху добавена стойност, трябва ли да се тълкува в смисъл, че не допуска на основание на национална разпоредба данъчната администрация да откаже да възстанови повторно начисления ДДС на доставчика по доставка, за която получателят е начислявал ДДС по реда на чл. 82, ал. 2 от ЗДДС, при положение, че данъчната администрация е отказала правото на получателя да приспадне повторно начисления данък върху добавената стойност поради липса на съответен данъчен документ, а режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим поради наличие на влязъл в сила ревизионен акт?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

20 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 193 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато се извършва доставка на услуги чрез постоянен обект на територията на държавата членка, в която е дължим ДДС, платец на ДДС е или само данъчнозадълженото лице, извършващо доставката на услугите, или само получателят на доставката.

21 Съгласно член 193 от Директивата ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на услуги, освен когато е платим от друго лице в частност в случаите по член 194 от Директивата. Съгласно член 194, когато облагаемата доставка на услуги се

извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е дължим ДДС, държавите членки могат да предвидят, че в такъв случай лице — платец на ДДС, е лицето, на което са доставени услугите.

22 Оттук следва, че съгласно Директивата за ДДС по принцип само доставчикът на услугите е лице — платец на ДДС, освен в случаите, когато той не е установен в държавата членка, в която е дължим ДДС, и тази държава е предвидила, че платец на ДДС е получателят на услугите.

23 В настоящия случай от акта за преюдициално запитване следва, че на 12 март 2012 г. в резултат на проверка българските органи по приходите издават ревизионен акт, в който констатират, че доставчикът, „ГСТ — Сървиз“, е имал постоянен обект в България, чрез който е извършил техническите и консултантските услуги за „ГСТ Скафолдинг“.

24 При тези обстоятелства се налага изводът, че съгласно Директивата за ДДС само доставчикът на услугите, тоест „ГСТ — Сървиз“, има задължение да заплати на българските органи по приходите дължимия ДДС за услугите, които е извършил в България между 15 февруари и 29 декември 2010 г.

25 Ето защо на първия въпрос следва да се отговори, че член 193 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато се извършва доставка на услуги чрез постоянен обект на територията на държавата членка, в която е дължим ДДС, платец на ДДС е само данъчнозадълженото лице, извършващо доставката.

По втория въпрос

26 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 194 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчната администрация на държава членка да разглежда като платец на ДДС получателя на услугите, извършени чрез постоянен обект на доставчика, когато както доставчикът, така и получателят на услугите са установени на територията на същата държава членка, ако получателят вече е внесъл данъка, воден от неправилното предположение, че доставчикът няма постоянен обект в тази държава.

27 Както бе припомнено в точка 21 от настоящото решение, съгласно член 194 от Директивата за ДДС държавите членки имат възможността да предвидят прилагане на механизма за самоначисляване единствено в хипотезата, в която доставчикът на услугите не е установен в държавата членка, в която е дължим ДДС.

28 Оттук следва, че когато услугите се извършват чрез постоянен обект на доставчика на територията на държавата членка, в която е дължим ДДС, получателят на услугите не може да се разглежда като лице — платец на ДДС.

29 В това отношение обстоятелството, че получателят на услугите е внесъл ДДС, воден от неправилното предположение, че доставчикът няма постоянен обект по смисъла на Директивата за ДДС, не дава основание на данъчната администрация да се отклонява от това правило и да разглежда като платец на ДДС получателя вместо доставчика.

30 Ето защо на втория въпрос следва да се отговори, че член 194 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държава членка да разглежда като платец на ДДС получателя на услугите, извършени чрез постоянен обект на доставчика, когато както доставчикът, така и получателят на услугите са установени на територията на същата държава членка, дори ако получателят вече е внесъл данъка, воден от неправилното предположение, че доставчикът няма постоянен обект в тази държава.

По третия и четвъртия въпрос

31 С третия и четвъртия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали принципът на неутралитет на ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, която позволява на данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика на услугите внесения от него данък, въпреки че на получателя на услугите, който също е внесъл ДДС за тези услуги, е отказано правото да приспадне данъка, тъй като не разполага със съответен данъчен документ, а националният закон не позволява корекция на данъчните документи при наличието на влязъл в сила ревизионен акт.

32 На първо място, следва да се припомни, че както Съдът многократно е постановявал, принципът на неутралитет на ДДС се отразява в режима на приспадане, режим, който цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на дължимия или платен ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41 и цитираната съдебна практика).

33 На второ място, Съдът също така приема, че за да осигурят неутралитета на ДДС, държавите членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се коригира фактуриран данък, който не е следвало да бъде начислен, при положение че издателят на фактурата докаже своята добросъвестност. Когато обаче издателят на фактурата своевременно отстрани напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралитет на ДДС изисква фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен, да може да се коригира, без държавите членки да могат да поставят тази корекция в зависимост от добросъвестността на издателя на посочената фактура. Това коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация (решение Руседеспред, C-138/12, EU:C:2013:233, т. 26 и 27, както и цитираната съдебна практика).

34 На трето място, важно е да се припомни, че мерките, които държавите членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Следователно тези мерки не могат да бъдат използвани по такъв начин, че да поставят под въпрос неутралитета на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от правото на Съюза в тази област (решение Руседеспред, C-138/12, EU:C:2013:233, т. 28 и 29, както и цитираната съдебна практика).

35 Що се отнася до делото в главното производство, от акта за преюдициално запитване личи, от една страна, че по силата на приложимото национално право доставчикът на услугите вече няма възможност да коригира издадените от него фактури, тъй като спрямо него е налице влезлият в сила ревизионен акт, издаден от органите по приходите на 12 март 2012 г. От друга страна, не се оспорва, че доставчикът надлежно е внесъл определения в този акт ДДС с платежно нареждане от 26 март 2012 г.

36 Освен това, както посочва запитващата юрисдикция, тъй като данъчната администрация окончателно е отказала да признае на получателя по фактурите правото да си приспадне данъка, който е платил по механизма за самоначисляване, свързаният с упражняването на това право риск от загуба на данъчни приходи е напълно отстранен.

37 При такива обстоятелства, щом доставчикът на услугите не може да коригира фактурите и съответно няма как да изиска от получателя на услугите да му заплати ДДС, с отказа да му възстанови този ДДС данъчната администрация на практика го принуждава да понесе тежестта на данъка, поради което този отказ е в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС.

38 Това не би било така обаче, ако след като надлежно заплаща дължимия ДДС въз основа на влезлия в сила ревизионен акт, доставчикът на услугите можеше по силата на националното законодателство да коригира издадените фактури и да събере този ДДС от получателя на услугите, който щеше да поиска от данъчната администрация да си приспадне данъка.

39 Освен това при обстоятелствата по делото в главното производство, при които рискът от загуба на данъчни приходи е окончателно отстранен, невъзможността за коригиране на данъчните документи не е необходима, за да се осигури събирането на ДДС и да се предотвратят измамите.

40 Накрая следва също така да се припомни, че принципът на общата система на ДДС се състои в прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на тяхната цена, поради което данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ така изчисления размер на данъка (вж. в този смисъл решение Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 32 и 36, както и цитираната съдебна практика).

41 При обстоятелства като разглежданите в главното производство обаче отказът да се възстанови ДДС на доставчика на услугите, на практика принуждава както доставчика, така и получателя на тези услуги да понесат тежестта на данъка и в резултат от това данъчната администрация получава ДДС в размер, надвишаващ този, който доставчикът по принцип би събрал от получателя, ако имаше възможност да коригира издадените фактури, доколкото администрацията събира ДДС два пъти — от една страна, от получателя на услугите и от друга, от доставчика на тези услуги.

42 По изложените по-горе съображения на третия и четвъртия въпрос следва да се отговори, че принципът на неутралитет на ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, която позволява на данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика на услугите внесения от него данък, въпреки че на получателя на услугите, който също е внесъл ДДС за тези услуги, е отказано правото да приспадне данъка, тъй като не разполага със съответен данъчен документ, а националният закон не позволява корекция на данъчните документи при наличието на влязъл в сила ревизионен акт.

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 (шести състав) реши:

1) **Член 193 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 г., трябва да се тълкува в смисъл, че когато се извършва доставка на услуги чрез постоянен обект на територията на държавата членка, в която е дължим данъкът върху добавената стойност, платец на данъка е само данъчнозадълженото лице, извършващо доставката.**

2) **Член 194 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/88, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държава членка да разглежда като платец на данъка върху добавената стойност получателя на услугите, извършени чрез постоянен обект на доставчика, когато както доставчикът, така и получателят на**

услугите са установени на територията на същата държава членка, дори ако получателят вече е внесъл данъка, воден от неправилното предположение, че доставчикът няма постоянен обект в тази държава.

3) **Принципът на неутралитет на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, която позволява на данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика на услугите внесения от него данък, въпреки че на получателя на услугите, който също е внесъл данъка върху добавената стойност за тези услуги, е отказано правото да приспадне данъка, тъй като не разполага със съответен данъчен документ, а националният закон не позволява корекция на данъчните документи при наличието на влязъл в сила ревизионен акт.**

Подписи