Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
М. ВОВЕК
представено на 26 март 2020 година[1]

Дело C-835/18

SC Terracult SRL
срещу
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad — Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(Преюдициално запитване, отправено от Curtea de Apel Timişoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния)

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане — Директива 2006/112/ЕО — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Механизъм за обратно начисляване — Коригиране на неправилно фактуриран данък — Възстановяване на недължимо платен данък — Сделки, отнасящи се до данъчен период, който вече е бил предмет на данъчна ревизия — Принцип на ефективност — Данъчна неутралност — Добросъвестност — Злоупотреба с права — Данъчна измама — Правна сигурност“

I. Въведение

1. Данъчнозадължено лице е било обект на проверка от данъчните органи. След като установяват грешки по отношение на сделка, при която това лице е действало като доставчик, въпросните органи издават ревизионен акт, с който изискват то да заплати допълнителен данък върху добавената стойност (ДДС). Данъчнозадълженото лице изпълнява ревизионния акт и заплаща допълнително изискания ДДС.

2. Впоследствие обаче стават известни нови факти, които задействат различен данъчен режим (механизмът за обратно начисляване) по отношение на въпросната сделка. Могат ли при тези обстоятелства националните данъчни органи да не позволят на данъчнозадълженото лице да коригира съответните фактури и по този начин на практика да му откажат правото на данъчна корекция, тъй като фактурите се отнасят до сделки, осъществени в период, който е бил обект на данъчна ревизия, и издаденият ревизионен акт не е бил оспорен тогава от данъчнозадълженото лице?

1 Език на оригиналния текст: английски.

II. Правна уредба

А. Правото на ЕС

3. Член 193 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност [2] в редакцията, приложима към момента на настъпване на фактите [3], предвижда:

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

4. Член 199а от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Държавите членки могат да предвидят, до 31 декември 2018 г. и за минимален срок от две години, лицето — платец на ДДС, да е данъчнозадълженото лице, за което се извършва която и да е от следните доставки:

[…]

и) доставки на зърнени храни и индустриални култури, в т.ч. маслодайни семена и захарно цвекло, които обикновено не се използват в непреработен вид за крайно потребление;

[…]“

5. Съгласно Решение за изпълнение 2011/363/ЕС на Съвета от 20 юни 2011 г. на Румъния е разрешено да прилага механизма за обратно начисляване за някои житни растения, включително и за семената от рапица [4]. На 20 февруари 2014 г. Румъния уведомява Комисията, че в съответствие с Директива 2013/43 ще продължи да прилага този механизъм за определени зърнени култури до 18 декември 2018 г.

Б. Национално право

6. Съгласно член 7, параграф 2 от Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (Правителствено постановление № 92/2003 относно Данъчно-процесуалния кодекс) данъчният орган е оправомощен да разгледа служебно фактическата обстановка, да получи и ползва всички сведения и документи, необходими за правилното установяване на данъчното положение на данъчнозадълженото лице, както и да установи и вземе предвид всички относими обстоятелства по всеки отделен случай.

7. Съгласно член 205, параграф 1 и член 207, параграф 1 от Данъчно-процесуалния кодекс всеки данъчен административен акт може да се обжалва в срок от 30 дни от връчването на този акт, ако това право не е погасено. Процедурата за подаване на жалба не лишава данъчнозадълженото лице от право на обжалване по съдебен ред в съответствие с предвидените от закона условия.

2 Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година (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“).

3 В резултат на измененията, внесени с Директива 2013/43/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на незадължително и временно прилагане на механизма за обратно начисляване във връзка с доставки на някои стоки и услуги, при които съществува риск от измами (ОВ L 201, 2013 г., стр. 4.)

4 Решение за изпълнение 2011/363/ЕС на Съвета от 20 юни 2011 година за предоставяне на разрешение на Румъния да прилага специална мярка за дерогация от член 193 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 163 г., 2011 г., стр. 26).

8. Член 213, параграф 1 от Данъчно-процесуалния кодекс предвижда:

„Компетентният орган, който се произнася по жалбата, разглежда фактическите и правните основания, на които се основава данъчният административен акт. При анализа на жалбата следва да се вземат предвид доводите на страните, правните разпоредби, на които те се позовават, както и материалите по преписката. Жалбата се разглежда в рамките на производството по обжалване“.

9. Член 159 от Legea nr. 571/2003 privind Codul fiskal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс), изменен и допълнен с Legea nr. 343/2006 (Закон № 343/2006), който в дял VI, транспониращ в националното законодателство, inter alia, Директивата за ДДС, предвижда:

„1) Корекцията на данните, отразени във фактури или в други документи, които заместват фактурата, се извършва, както следва:

[…]

(b) когато документът е изпратен на получателя или се издава нов документ, който трябва да включва, от една страна, данните от първоначалния документ, номера и датата на коригирания документ, отрицателните стойности, а от друга страна, правилните данни и стойности, или се издава нов документ, съдържащ правилните данни и стойности и същевременно се издава нов документ с отрицателните стойности, в който се вписват номерът и датата на коригирания документ.

[…]

(3) Тъй като данъчнозадължените лица, които са обект на данъчна ревизия, при която са установени грешки при правилното определяне на подлежащия на събиране данък, са длъжни да платят тези суми въз основа на административния акт, издаден от компетентния данъчен орган, те могат да издават коригиращи фактури на получателите по реда на алинея (1), буква (b). В издадените фактури се посочва, че са издадени след ревизия, и се вписват в отделна графа в справка-декларацията. Получателите имат право на приспадане на данъка, вписан в тези фактури в рамките и при условията, предвидени в членове 145—147[2]“.

III. Фактите, производството и преюдициалният въпрос

10. Donauland SRL, дружество, което впоследствие се влива в Terracult SRL (наричано по-нататък „Terracult“), е обект на данъчна ревизия от румънските данъчни органи, приключила през март 2014 г. Ревизията установява, че в периода 10—14 октомври 2013 г. Donauland е доставило семена от рапица за Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Германия) (наричано по-нататък „Almos“). Като установяват, че Donauland не може да представи оправдателни документи, удостоверяващи, че стоките са напуснали територията на Румъния, данъчните органи преценяват, че по отношение на него не е приложимо приспадането на ДДС за вътреобщностните доставки на стоки.

11. На 4 март 2014 г. тези органи издават ревизионен акт (наричан по-нататък „първоначалният ревизионен акт“) и доклад за данъчна ревизия, с който в тежест на Donauland се определят допълнителни задължения, сред които е и ДДС в размер на 440 241 RON (румънски леи), за доставки на семена от рапица за Almos през октомври 2013 г., като тези доставки са третирани като национални доставки и е приложена стандартната данъчна ставка на ДДС от 24 %.

12. Donauland не оспорва първоначалния ревизионен акт.

13. На 28 март 2014 г. Almos уведомява Donauland за констатацията си, че издадените от Donauland фактури съдържат данъчния идентификационен номер на Almos („ДИН“) за Германия. Almos информира Donauland, че стоката не е напуснала територията на Румъния, и иска коригиращите фактури с вписани идентификационни данни на данъчния представител на Almos в Румъния.

14. Въз основа на издадените от Almos документи Donauland вписва в счетоводните си документи 180 коригиращи фактури на основание член 159, параграф 3 от Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс. Коригиращите фактури са издадени на Almos (изпратени както на Almos в Германия, така и на данъчния му представител в Румъния) и отразяват: 1) сторниране на реализираните вътреобщностни сделки и прекласирането им в категорията на националните сделки с прилагане на стандартната ставка на ДДС от 24 %, и 2) отмяна на тези национални доставки, за които е приложена стандартната ставка на ДДС, и включването им в категорията на сделките за доставки на стоки, по отношение на които се прилага механизмът за обратно начисляване, въз основа на това, че в резултат на уведомлението от 28 март 2014 г. е установена неправилна идентификация на купувача.

15. Коригиращите фактури, издадени от Donauland, са включени в справка-декларацията по ДДС за март 2014 г. За тях Donauland приспада ДДС от дължимия за съответния период ДДС.

16. В резултат на искането за възстановяване на ДДС в периода от ноември 2016 г. до февруари 2017 г. се провежда нова данъчна ревизия, при приключването на която е издаден ревизионен акт от 10 февруари 2017 г. (наричан по-нататък „вторият ревизионен акт“). С него в тежест на Terracult е определено задължение за плащане на сумата от 440 241 RON, представляваща допълнително начислен ДДС.

17. Terracult подава жалба по административен ред срещу втория ревизионен акт, която на 14 юли 2017 г. е отхвърлена от Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Регионална генерална дирекция за публични финанси, Тимишоара, Румъния).

18. На 2 февруари 2018 г. Terracult завежда съдебно производство пред Tribunalul Arad (Окръжен съд Арад, Румъния) с искане, inter alia, за частична отмяна на втория ревизионен акт и възстановяване на сумата, платена от дружеството въз основа на първоначалния ревизионен акт. Този съд отхвърля жалбата.

19. На 29 юни 2018 г. Terracult обжалва решението пред Curtea de Apel Timișoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния). Тъй като изпитва съмнения относно съвместимостта на разглежданото национално законодателство с правото на Съюза, този съд решава да спре производството и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли Директивата за ДДС и принципите на данъчна неутралност, на ефективност и на пропорционалност при обстоятелства като тези в главното производство административна практика и/или тълкуване на разпоредби от националното законодателство, които не разрешават коригирането на някои фактури, и вследствие на това включването на коригираните фактури в справка-декларацията по ДДС за периода, през който се извършва корекцията, за сделки, осъществени в период, който е бил предмет на данъчна ревизия, приключила с издаването на окончателен ревизионен акт от страна на данъчните органи, когато след издаването на ревизионния акт се установяват допълнителни данни и сведения, обуславящи прилагането на различен данъчен режим?“.

20. Писмени становища представят Terracult, румънското правителство и Европейската комисия. Тези страни са изслушани от Съда и в съдебното заседание на 5 февруари 2020 г.

IV. Анализ

21. Със своя въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали разпоредбите на Директивата за ДДС, както и принципите на данъчна неутралност, на ефективност и на пропорционалност не допускат разпоредба или практика на държава членка, която не позволява коригиране на фактури за сделки, осъществени в период, който е бил предмет на данъчна ревизия, приключила с издаването на окончателен ревизионен акт от страна на данъчните органи, когато след издаването на ревизионния акт се установяват допълнителни сведения, обуславящи прилагането на механизма за обратно начисляване.

22. Според мен подобна практика е несъвместима с правото на ЕС. За да обоснова този извод, е необходимо първо да определя кое е лицето — платец на ДДС при спорната сделка (А). След това ще подчертая значението на правото на коригиране на данъка и на получаване на възстановяване на недължимо платени данъци (Б). И накрая, ще премина към оценката на основанията, на които румънските органи се позовават, за да откажат коригирането на данъка и възстановяването на недължимо платения данък в настоящия случай (В).

А. По лицето — платец на ДДС

23. Съгласно член 193 от Директивата за ДДС „ДДС е [дължим] от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, *освен когато е [дължим] от друго лице* в случаите, посочени в членове 194—199б и член 202“ [5].

24. С Решение за изпълнение 2011/363 на Съвета на Румъния е разрешено — през релевантния период — да прилага механизма за обратно начисляване при продажбата на семена от рапица. В съответствие с член 199а, параграф 1 от Директивата за ДДС в такъв случай „лицето — платец на ДДС, […] е *данъчнозадълженото лице, за което се извършва[т доставките]*“ [6].

25. В това отношение Съдът е приел, че „при режима на обратно начисляване не се извършва никакво плащане на ДДС между доставчика и получателя на услугите, като последният следва да плати данъка за извършените доставки при тяхното получаване и по принцип може в същото време да приспадне същия този данък така, че на данъчната администрация да не се дължи никаква сума“ [7].

26. След като между страните (вече) няма спор, че по отношение на разглежданата сделка се прилага механизмът за обратно начисляване, лицето — платец на ДДС, е получателят, а не доставчикът. Обстоятелството, че доставчикът е внесъл ДДС, воден от неправилното предположение, че механизмът за обратно начисляване не се прилага, не дава основание на данъчната администрация да се отклонява от механизма за обратно начисляване и да приема като платец на ДДС доставчика вместо получателя [8].

27. Следователно следващият въпрос, който трябва да бъде разгледан, е дали по принцип доставчикът има право да коригира неправилно фактурирания данък и да му бъде възстановен данъкът, който е недължимо платен.

5 Курсивът е мой.

6 Курсивът е мой.

7 Вж. в този смисъл решения от 13 юни 2013 г., Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, т. 23), от 26 април 2017 г., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, т. 41), и от 11 април 2019 г., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, т. 30).

8 Вж. по аналогия решение от 23 април 2015 г., ГСТ — Сървиз Германия (C-111/14, EU:C:2015:267, т. 29).

Б. По правото на коригиране на неправилно фактуриран данък и на възстановяване на недължимо платен данък

28. Съгласно постоянната съдебна практика, „за да осигурят [неутралността] 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“ [9].

29. Също така съгласно постоянната съдебна практика правото да се получи възстановяване на данъци, платени в държава членка в нарушение на нормите на Съюза, е последица и допълнение към правата, които правните субекти черпят от разпоредбите на правото на Съюза, както са тълкувани от Съда. Следователно държавите членки по принцип са задължени да възстановят събраните в нарушение на правото на Съюза данъци [10].

30. При липса на правна уредба на ЕС относно реда и условията за коригиране от издателя на фактурата по неправилно фактуриран ДДС [11] и за възстановяване на данъци [12], подробните процесуални правила за тази цел попадат във вътрешния правен ред на всяка държава членка в съответствие с принципа на процесуална автономия. Тези национални норми обаче трябва да съблюдават принципите на равностойност и на ефективност: те не трябва да са по-неблагоприятни от условията, предвидени за подобни искания, основани на разпоредби на вътрешното право, нито установени така, че да правят практически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза.

31. Следователно на данъчнозадължено лице, което неправилно е фактурирало ДДС, следва да бъде разрешено да извърши корекция и, когато е необходимо, да поиска възстановяване. Редът и условията, по които това лице може да извърши данъчна корекция и да поиска възстановяване, са тези, предвидени в националното законодателство.

32. В разглеждания случай не се твърди, че националните процедури не съблюдават принципа на равнопоставеност. Terracult обаче твърди, че тези процедури нарушават, inter alia, принципа на ефективност, тъй като те не му позволяват да извърши корекция и да поиска възстановяване.

33. Това становище се оспорва от румънското правителство. То твърди, че в конкретния случай органите са можели на законно основание да възпрепятстват доставчика да извърши корекция и да поиска възстановяване. За това има две основания. Първо, доставчикът не е оспорил първоначалния ревизионен акт в предвидения срок. Второ, румънското правителство изглежда твърди, че доставчикът не е действал добросъвестно или е злоупотребил с правата си. Ще разгледам един след друг тези два довода.

В. Могат ли данъчните органи да откажат корекцията и възстановяването?

1. По сроковете

34. Румънското правителство твърди, че Terracult не е оспорило първоначалния ревизионен акт в определения срок. Следователно той е влязъл в сила и повече не можело да бъде оспорван.

9 Вж. решение от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 26 и цитираната съдебна практика) (курсивът е мой).

10 Вж., наред с много други, решение от 16 май 2013 г., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, т. 22 и цитираната съдебна практика).

11 Вж., inter alia, решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 48 и 49).

12 Вж. например решение от 11 април 2019 г., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, т. 39 и цитираната съдебна практика).

35. Според мен доводът, изтъкнат от румънското правителство, смесва две хипотези. От една страна, налице е хипотезата, при която някои факти и/или правната им преценка са били подложени на ревизия от административен орган. Метафорично казано, кутия, съдържаща определени елементи, е била отворена, ревизирана и затворена. От друга страна, налице е доста различната хипотеза, при която впоследствие възникват нови факти, които не са били в „кутията“ по време на ревизията. При това положение тези конкретни елементи изобщо не са можели да бъдат разгледани по простата причина, че не са били налични в съответния момент.

36. По отношение на първата хипотеза съм склонен да приема, че ако данъчният ревизионен акт е бил грешен към момента на неговото издаване, Terracult несъмнено е трябвало да го оспори в срока, определен от националното право. Ако това не е направено, актът може да е станал окончателен, и — независимо от неговата точност или законосъобразност — вече не може да бъде обжалван от данъчнозадълженото лице.

37. Съдът нееднократно е признал за съвместимо с правото на Съюза определянето на разумни преклузивни срокове в интерес на правната сигурност, осигуряващи закрила едновременно на данъчнозадълженото лице и на съответната администрация. В действителност такива срокове не могат да направят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза, макар по дефиниция изтичането на тези срокове да води до частично или пълно отхвърляне на предявения иск [13].

38. Прилагайки този принцип, Съдът е приел във връзка с механизма за обратно начисляване, че преклузивен срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадължено лице, което не е положило достатъчна грижа, не може да се смята за несъвместим с режима по Директивата за ДДС [14]. Всъщност възможността да се подаде искане за възстановяване на надвзетия ДДС без никакво ограничение във времето би била в противоречие с принципа на правна сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация [15].

39. Настоящият случай обаче изглежда от различно естество. Той явно попада във втората от двете хипотези, описани по-горе. В разглеждания случай данъчният ревизионен акт, доколкото може да се установи от преписката по делото, не е бил погрешен, когато е издаден от данъчните органи. Актът отразява данните, предоставени във фактурите, и резултатите от извършената от тези органи ревизия. Едва по-късно, след искането на Almos до Donauland, входящите данни се променят.

40. По този начин положението се е променило едва *след* издаването на данъчния ревизионен акт и след изпълнението му от Terracult [16]. Искането на получателя да използва румънския си номер по ДДС води до промяна на правния режим. При тези обстоятелства Terracult трудно би могло да бъде упреквано за това, че е решило да прибегне до най-очевидния механизъм за коригиране на неправилно фактуриран ДДС, вместо да оспорва законосъобразността на данъчния ревизионен акт.

13 Вж. по-специално решение от 14 февруари 2019 г., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, т. 41 и цитираната съдебна практика).

14 Вж. в този смисъл решение от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 49 и цитираната съдебна практика).

15 Вж. решение от 14 февруари 2019 г., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, т. 41 и цитираната съдебна практика).

16 В този смисъл едва ли може да се счита, че Terracult е действало, без да упражни дължимата грижа, когато с оглед на изпълнение на ревизионния акт е заплатило наложения данък. Независимо от горното положение, то е било длъжно да направи това съгласно член 203 от Директивата за ДДС, според който „ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.

41. Разбирам, че вероятно Terracult би могло да оспори първоначалния данъчен ревизионен акт в съответствие с националното право, независимо че не е бил незаконосъобразен, когато е бил издаден, въз основа на възникнали след това нови факти [17]. Предвид разпоредбите от правото на Съюза и от националното право това би било обаче някак си необичаен подход за Terracult.

42. Всъщност конкретен механизъм за поправяне на положение като разглежданото в главното производство е изрично предвиден от националното право в член 159 от Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс. Съществуването на такъв механизъм — може би си струва да се подчертае — е задължително съгласно правото на Съюза. Съдът вече ясно се е произнасял, че принципът на данъчна неутралност и принципът на ефективност *изискват* от държавите членки да предвидят инструментите и процесуалния ред и условия, необходими да гарантират, че данъчнозадължените лица имат възможност да коригират всеки данък, който е неправилно фактуриран, както и че имат право на възстановяване на събрани в нарушение на правото на Съюза данъци [18].

43. Доводите, приведени от румънското правителство срещу възможността Terracult да подходи по този начин, не са убедителни. Правителството застъпва тезата, че разглежданият случай поражда потенциален сблъсък между, от една страна, принципа на правната сигурност (произтичащ от необходимостта да се запази валидността на неоспорени в срок актове), и от друга — принципа на данъчна неутралност (произтичащ от необходимостта да се гарантира, че данъчнозадълженото лице няма да заплаща данък, за който не е задължено), както и че това може на законно основание да даде предимство на първия принцип спрямо втория.

44. Според мен това не е съвсем точният начин да се очертае рамката на настоящото дело. Както вече бе отбелязано по-горе в точка 35 от настоящото заключение, още веднъж ще подчертая, че разглежданият случай не засяга предполагаем погрешен или незаконосъобразен данъчен ревизионен акт, който не е бил оспорен в предвидения срок. Той се отнася до сделка, която е била преквалифицирана след издаване на ревизионен акт поради установяването на нови факти. Изискването данъчнозадълженото лице да оспори (предполагаемо законосъобразен и действителен) данъчен ревизионен акт при тези обстоятелства не само е нелогично, но и поражда редица съмнения от гледна точка на данъчната неутралност, равенството и правото на ефективни правни средства за защита.

45. Първо, тълкувано по този начин, националното право би третирало по много различен начин данъчнозадължените лица, които според мен са в сходно положение. Продължителността на срока, в който данъчнозадължено лице има право да коригира данни, вписани във фактури, и да извърши корекция, би зависила от това дали данъчните органи са извършили ревизия или не и дали са издали данъчен ревизионен акт. Данъчнозадължените лица, които са били обект на ревизия, биха имали само 30 дни за коригиране на фактурите чрез оспорване на законосъобразността на данъчния ревизионен акт. Тези, които не са били обект на ревизия, биха разполагали с обичайния срок от пет години. Следователно издаването на данъчен ревизионен акт би означавало, че един 30-дневен срок замества обичайния 5-годишен срок.

17 Румънското правителство твърди, че в действителност това е възможно, и тази гледна точка изглежда се потвърждава от отговорите на запитващата юрисдикция на въпросите, поставени от Съда. Ще отбележа обаче, че Terracult не споделя тази позиция, като твърди, че този въпрос не е уреден в националното право.

18 Вж. в този смисъл решение от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 30 и цитираната съдебна практика).

46. Тази разлика изглежда невъзможно да бъде оправдана, тъй като по отношение на нови факти, станали известни по-късно, и двете данъчнозадължени лица биха могли да се окажат в абсолютно едно и също положение. Във връзка това бих припомнил, че съгласно постоянната съдебна практика „принципът на равно третиране, чието отражение в областта на ДДС е принципът на данъчна неутралност, изисква да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако това не е обективно оправдано“ [19].

47. Второ, да се задължи данъчнозадължено лице да оспори ревизионен акт в срок от 30 дни, дори когато обстоятелства, които могат да предизвикат корекция, станат известни след издаването на този акт, поражда риск да се изпразни от съдържание правото на ефективни правни средства за защита: в зависимост от това кога е узнато за тези обстоятелства, възможно е данъчнозадълженото лице да разполага с много малко време да оспори ревизионния акт или дори правото му може да се окаже погасено по давност. Например, конкретно в разглежданото дело Terracult би имало само няколко дни, за да оспори първоначалния ревизионен акт (издаден на 4 март 2014 г.) след узнаването на новите факти (28 март 2014 г.). При липса на ревизия и на ревизионен акт Terracult е щяло да може да коригира фактурите и данъка в рамките на по-дългия срок от пет години.

48. Трето, и последно, тези доста странни последици подчертават проблемната отправна точка. Трябва да обърна внимание, че по принцип национална разпоредба, съгласно която разглеждането на вече решен (по административен или съдебен ред) въпрос не трябва да подлежи на възобновяване, е обоснована и правилна. Този принцип обаче логично може да се приложи само по отношение на онези правни или фактически въпроси, които действително са били предмет на контрол. За разлика от това, преклудирането не може да се разпростре върху нови обстоятелства, които не са били и не са могли да бъдат предмет на такъв контрол, тъй като не са съществували към релевантния момент [20].

49. С оглед на гореизложеното ще заключа, че разпоредбите на Директива 2006/112, както и принципите на данъчна неутралност, на ефективност и на пропорционалност не допускат разпоредба или практика на държава членка, която не разрешава коригиране на фактури за сделки, осъществени в период, който е бил предмет на данъчна ревизия, приключила с издаването на окончателен ревизионен акт от страна на данъчните органи, когато след издаването на ревизионния акт се установяват допълнителни сведения, обуславящи прилагането на различен данъчен режим (механизмът за обратно начисляване).

2. По добросъвестността, злоупотребата с права и измамата

50. Румънското правителство също така твърди, че правата да се коригира и иска възстановяване, които обикновено са предвидени в националното законодателство, могат да бъдат ограничени при обстоятелства като тези в главното производство, тъй като доставчикът не е действал добросъвестно или при всички положения е злоупотребил с правата си. В това отношение въпросното правителство подчертава, че корекцията на фактурите всъщност обезсилва резултатите от първоначалния ревизионен акт. Освен това то посочва, че след като са продадени от Terracult на Almos, стоките са били предмет на някои съмнителни сделки между Almos и трета страна.

19 Вж. например решение от 13 март 2014 г., Jetair и BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, т. 53).

20 Може да се направи по-широка аналогия с прилагането на същата логика в рамките на съдебния контрол. В този контекст е още по-наложително обезпечаването на стабилност и неизменност на правоотношенията, след като те са създадени с окончателно съдебно решение, което безусловно е по-важно, отколкото в случаите на административни или данъчни решения. Дори в този контекст обаче фактът, че по дадено дело е подадена жалба или дори повторна жалба, не е пречка за възобновяване на делото, ако впоследствие бъдат узнати нови факти, които оправдават такава извънредна мярка. Това са просто различни въпроси и различни правни средства за защита. Следователно подобна логика трябва да се прилага a fortiori по отношение на системата на ДДС, която вече предвижда и допуска много по-висока степен на ex post гъвкавост и възможност за коригиране в името на данъчната неутралност.

а) По добросъвестността

51. Преди всичко трябва да се има предвид, че макар и да трябва да бъде предоставено право на коригиране на неправилно фактуриран данък, когато данъчнозадължено лице е действало добросъвестно, добросъвестността не е необходимо условие за правото на корекция. Всъщност Съдът се е произнесъл, че когато издателят на фактурата своевременно отстрани напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралност 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 съответната фактура. Това коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация [21].

52. Във връзка с това следва да отбележа, че в отговора си на въпросите на Съда запитващата юрисдикция посочва, че видно от преписката по делото, данъчните органи никога не са изисквали плащане на дължимия данък от получателя (Almos). Не е ясно защо те не са направили опит да проверят дали данъкът може да бъде платен от получателя, така че сумата, недължимо платена от доставчика (Terracult), да може да бъде възстановена без загуба за държавния бюджет. Запитано относно причината за това в съдебното заседание, румънското правителство не бе в състояние да даде обяснение.

53. Независимо от този аспект, и което е по-важното, не съм убеден в доказателствата, на които румънското правителство се позовава в контекста на настоящото производство, за да предположи, че Terracult не е действало добросъвестно.

54. По-специално, не успявам да схвана логиката, лежаща в основата на довода, според който фактът, че ефектът от корекцията на фактурите се свежда до обезсилване на констатациите в данъчния ревизионен акт, получени в резултат от данъчната ревизия, сам по себе си е индикация за това, че данъчнозадълженото лице не е действало добросъвестно.

55. Самата цел на коригирането на фактурите е да се промени предишно положение, което въз основа на установени впоследствие обстоятелства се счита за неправилно. Следователно самият факт, че коригираните фактури обезсилват последиците от първоначалния ревизионен акт, не е нито годен, нито достатъчен да докаже липса на добросъвестност от страна на данъчнозадълженото лице. За тази цел се изисква нещо повече. В това отношение следва да се припомни, че понятието „добросъвестност“ предполага данъчнозадълженото лице да е положило грижата на добър търговец [22].

56. Следователно данъчните органи могат да се позоват на липса на добросъвестност само ако изрично твърдят, че има небрежно поведение от страна на данъчнозадълженото лице, обяснят правните и фактическите основания в подкрепа на това становище и при необходимост приведат потвърждаващи тези им твърдения доказателства [23]. И все пак в настоящото дело със сигурност изглежда, че няма никакво ясно и обосновано твърдение в това отношение, що се отнася до фактите и становищата, представени пред Съда.

57. Следва да се припомни, че не е от значение фактът, съгласно който обезсилването на първоначалния ревизионен акт фактически е станало след извършване на данъчната ревизия. Всъщност в делото Zabrus Siret [24] — скорошно дело, което също се отнася до национално законодателство, разглеждано в главното производство — Съдът недвусмислено заявява, че

21 Вж. в този смисъл решения от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 58 и 68), от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EC:C:2009:380, т. 37 и 38), и от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EC:C:2013:233, т. 27).

22 Решение от 21 декември 2011 г., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, т. 26).

23 За повече информация по този въпрос вж. моето заключение по дело Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, и по-специално т. 33—36).

24 Решение от 26 април 2018 г., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283).

„[разпоредбите на Директивата за ДДС], както и принципите на ефективност, на [данъчна неутралност] и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че те не допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която, в отклонение от петгодишния давностен срок, установен от националното законодателство за внасяне на корекции в декларациите за ДДС, препятства при обстоятелства като разглежданите в главното производство данъчнозадълженото лице да внася такива корекции с цел да упражни правото си на приспадане единствено поради обстоятелството, че корекциите се отнасят за период, който вече е бил предмет на данъчна ревизия“ [25].

58. Всъщност в преюдициалното си запитване запитващата юрисдикция се позовава на това решение, тъй като счита, че произтичащите от него принципи следва да бъдат приложими към разглеждания в главното производство случай.

59. Съгласен съм с това. Предвид доводите, изложени от румънското правителство в неговите писмени и устни становища, основният проблем в разглеждания случай изглежда е, че данъчните органи вече са проверили спорната сделка и следователно не приемат, че впоследствие данъчнозадълженото лице може да отмени резултатите от ревизията им, без да следва „общия ред“: жалба по административен ред, а след това евентуално и съдебно производство. В точки 34—49 по-горе обаче обясних защо в конкретния случай тази позиция е несъстоятелна.

б) По злоупотребата с права

60. Същите съображения важат и по отношение на твърденията на румънското правителство, че Terracult е злоупотребило с правата си.

61. В този контекст следва да се припомни, че констатирането на съществуваща практика на злоупотреба е свързано с наличието на две условия. От една страна, в резултат от разглежданите сделки, въпреки че формално са били изпълнени условията, предвидени в съответните разпоредби от Директивата за ДДС и в транспониращото тази директива национално законодателство, трябва да е било получено данъчно предимство, предоставянето на което би противоречало на преследваната от тези разпоредби цел. От друга страна, от определена съвкупност от обективни доказателства трябва да е видно, че основната цел на разглежданата сделка е получаването на данъчно предимство [26].

62. Въз основа на материалите в преписката по делото обаче не виждам данъчните органи да са установили наличието на каквато и да е злоупотреба.

63. Първо, не е ясно кое „данъчно предимство, предоставянето на което би противоречало на преследваната от [разпоредбите за ДДС] цел“, Terracult би могло да се стреми да получи чрез своето поведение. Както бе посочено в точки 23—26 по-горе, Terracult не е дължало платения от него данък. При все това обаче, след първата данъчна ревизия то надлежно е платило данъка. Впоследствие, както Terracult отбеляза в съдебното заседание, то попада „между два стола“: от една страна, е заплатило на държавата ДДС, който, макар че не е дължим, не може да му бъде възстановен, а от друга страна, получателят отказва да възстанови този данък на Terracult, тъй като разглежданата сделка не подлежи на обичайния данъчен режим, а на механизма за обратно начисляване. По същество Terracult в крайна сметка е трябвало да понесе тежестта на данък, който не е дължало.

25 Пак там, точка 56 и диспозитивът.

26 Вж. в този смисъл решения от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 74 и 75), и от 22 март 2012 г., Клуб (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 49).

64. Въз основа на това ми се струва, че Terracult не се стреми да получи каквото и да е неоснователно предимство. То просто се опитва да възстанови неутралността по отношение на въпросната сделка.

65. Второ, следва да се припомни, че за да докажат злоупотреба, данъчните органи трябва да установят конкретни обстоятелства, които да им позволят да счетат, че страните са използвали проводна сделка, за да заобиколят прилагането на съответните правила за ДДС и да получат иначе неоснователна облага[27]. И все пак нищо в преписката по делото, както несъмнено и в акта за преюдициално запитване не поставя под съмнение достоверния характер на корекциите в свързаните с разглежданата сделка фактури. Самият факт, че втората корекция на фактурите е довела до обезсилване на резултатите от предходния ревизионен акт, не може да представлява, както вече беше обяснено, доказателство за сделка, която не е реална.

66. В светлината на тези съображения това, което наистина има значение в положение като разглежданото в главното производство, е дали коригирането на фактурите е обосновано с оглед на новите приведени от Terracult обстоятелства, или обратното — дали е извършено с цел измама. Това ме насочва към следващия аспект, изтъкван от румънското правителство в този контекст.

в) По измамата

67. В своето становище румънското правителство се позовава на факта, че семената от рапица, продадени от Terracult на Almos, след тази продажба са станали предмет на някои съмнителни сделки между Almos и трета страна.

68. Във връзка с това бих искал да припомня, че съгласно постоянната съдебна практика данъчнозадълженото лице губи правото на приспадане, когато е знаело или е трябвало да знае, че чрез действията си участва в сделка, свързана с измама с ДДС. Когато констатира, че даден търговец е извършил измама или е допуснал нередности, данъчният орган трябва въз основа на обективни данни и без да изисква от другия търговец да е извършил проверки, които не са негова задача, да установи, че последният е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от измама с ДДС[28].

69. Когато обаче са налице материалноправните и формалните предпоставки за възникването и упражняването на правото на приспадане, не е съвместимо с Директивата за ДДС да се наложи санкция чрез отказ да се признае това право на данъчнозадължено лице, което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от измама, извършена от неговия търговски партньор или от друг търговец, действащ нагоре или надолу по веригата от доставки[29].

70. В този контекст, за да бъдат изтъкнатите от румънското правителство факти релевантни по отношение на Terracult, данъчните органи е трябвало да установят, че това дружество е било част от измамна схема или че поне е знаело или е трябвало да знае за нея. Все пак, поне в контекста на настоящото производство, румънското правителство бързо спира да твърди, че има измама или друго неправомерно поведение. Нещо повече, то не привежда никакви доказателства в подкрепа на предположението си, че Terracult е знаело или е трябвало да знае за съмнителните сделки, осъществени с въпросните стоки след извършването на продажбата на Almos.

27 За повече подробности по този въпрос вж. моето заключение по дело Cussens и др. (C-251/16, EU:C:2017:648, т. 23—31 и 58—107).

28 Вж. в този смисъл решения от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 48 и 50) и от 3 октомври 2019 г., Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, т. 30 и 31).

29 Вж. в този смисъл решения от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 45 и 46) и от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 49).

71. В съдебното заседание румънското правителство бе приканено да обясни по-ясно защо според него Terracult не е действало с необходимата грижа по отношение на тези сделки и кои разпоредби на националното законодателство или правото на ЕС биха могли да бъдат основание да се наложи на това дружество изискването за полагане на по-голяма грижа. Все пак румънското правителство изпитва затруднения да даде ясен отговор на този въпрос. То се позовава само на неотзивчивостта на Terracult в търсенето на документи относно мястото на доставка на продадените на Almos стоки, и в по-общ план — на (неуточнени) недостатъци в счетоводството.

72. Намирам този отговор за озадачаващ, още повече че Terracult (а впоследствие Almos) приема констатациите на данъчните инспектори по отношение на преквалифицирането на продажбата като национална доставка, а и преди съдебното заседание не са излагани никакви твърдения относно счетоводни недостатъци при Terracult. Във всеки случай не съм убеден, че какъвто и да е подобен недостатък — който, както Комисията правилно отбелязва, вероятно е незначителен и чисто формален — би могъл да обоснове цялостно загубване на правата за корекция и за получаване на възстановяване от Terracult.

73. Съгласно постоянната съдебна практика държавите членки могат да приемат мерки, за да осигурят правилното налагане и събиране на ДДС и да предотвратят измамите. Тези мерки обаче не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на така преследваните цели и следователно не могат да бъдат използвани по такъв начин, че да поставят под въпрос неутралността на ДДС[30]. Съдът по-специално е приел, че санкция, състояща се в пълен отказ на правото на приспадане, е непропорционална в случай, при който не са установени нито злоупотреба, нито вреда за бюджета на държавата[31]. Подобен принцип трябва несъмнено да е валиден по отношение на абсолютния отказ да се позволи на данъчнозадължено лице да коригира данък, който е неправилно фактуриран, и да получи възстановяване на данък, който е недължимо платен.

74. Следователно държава членка може да откаже корекцията и възстановяването, поискани от данъчнозадължено лице, само когато въз основа на обективни обстоятелства данъчните органи могат надлежно да установят, че корекцията на фактурите, водещи до прилагането на механизма за обратно начисляване, е извършена недобросъвестно, представлявала е злоупотреба с права или е била свързана с данъчна измама, за която доставчикът е знаел или е трябвало да знае.

75. Очевидно запитващата юрисдикция е тази, която следва да прецени дали случаят в главното производство е такъв.

V. Заключение

76. Предлагам на Съда да отговори на поставения от Curtea de Apel Timișoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния) преюдициален въпрос по следния начин:

„– Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчна неутралност, на ефективност и на пропорционалност не допускат разпоредба или практика на държава членка, която не разрешава коригиране на фактури за сделки, осъществени в период, който е бил предмет на данъчна ревизия, приключила с издаването на окончателен ревизионен акт от страна на данъчните органи, когато след издаването на ревизионния акт се установяват допълнителни сведения, обуславящи прилагането на механизма за обратно начисляване.

30 Вж. в този смисъл решение от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 28 и 29).

31 Вж. в този смисъл решение от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 68 и 70).

– Държава членка може да откаже корекцията на данъка и възстановяването на недължимо платения данък от доставчика само когато въз основа на обективни обстоятелства данъчните органи могат надлежно да установят, че корекцията на фактурите, водещи до прилагането на механизма за обратно начисляване, е извършена недобросъвестно, представлявала е злоупотреба с права или е била свързана с данъчна измама, за която доставчикът е знаел или е трябвало да знае. Запитващата юрисдикция следва да прецени дали случаят в главното производство е такъв“.