Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

15 май 2014 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 90 — Намаляване на данъчната основа — Обхват на задълженията на държавите членки — Непосредствено действие“

По дело C-337/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Kúria (Унгария) с акт от 23 май 2013 г., постъпил в Съда на 20 юни 2013 г., в рамките на производство по дело

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състав, J.-C. Bonichot (докладчик) и Ал. Арабаджиев, съдии,

генерален адвокат: P. Cruz Villalón,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, от T. Garadnai, ügyvéd,

— за унгарското правителство, от M. Z. Fehér и K. Szíjjártó, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от M. Germani, в качеството на представител,

— за правителството на Обединеното кралство, от S. Brighouse, в качеството на представител, подпомагана от R. Hill, barrister,

— за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и A. Sipos, в качеството на представители,

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

* Език на производството: унгарски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (наричано по-нататък „Almos“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Регионална данъчна дирекция, Централна Унгария, към Националната данъчна и митническа администрация, наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод отказа на последната да приеме поправка на фактурите, извършена от Almos с цел да получи намаляване на основата на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) поради неосъществяването на една продажба.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Дял VII от Директивата за ДДС, озаглавен „Данъчна основа“, съдържа по-специално членове 73 и 90.

4 Съгласно член 73 от директивата:

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

5 Съгласно член 90 от посочената директива:

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

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

6 Член 273 от същата директива гласи:

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

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

Унгарското право

7 Съгласно член 77 от Закон CXXVII от 2007 г. за ДДС (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény, наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

„(1) В случай на доставка на стоки и услуги или вътреобщностно придобиване на стоки, от данъчната основа впоследствие се приспада стойността на насрещната престация, която е възстановена или подлежи на възстановяване на правоимащото лице, когато след извършването на сделката

a) в случай на недействителност на сделката:

aa) е възстановено положението, съществувало преди сключването на сделката, или

ab) е обявено, че сделката, макар и да е недействителна, е породила правни последици през периода, предхождащ постановяването на решението за прогласяването на недействителността ѝ, или

ac) сделката е обявена за действителна посредством отпадането на прекомерната облага;

b) в случай на неправилно изпълнение на сделката:

ba) тя се разваля от правоимащото лице, или

bb) при постигане на съгласие правоимащото лице може да намали цената.

(2) Данъчната основа се намалява впоследствие и когато:

a) на основание, че сделката не е извършена, се върнат предварително платените суми;

b) в случай на доставка или наем на имущество по член 10, буква a) от този закон данъчнозадълженото лице е упражнило правото си на разваляне поради пълното неплащане на насрещната престация и страните са възстановили съществуващото преди сключването на сделката положение или, когато това не е възможно, са признали, че сделката е пораждала последици до настъпването на пречката за нейното изпълнение;

c) в момента на връщането на предаденото в залог имущество се върне сумата, платена срещу залога.

(3) В случай на намаление на цената данъчната основа може впоследствие да бъде намалена съгласно член 71, параграф 1, букви a) и b), когато то се извърши след изпълнение на сделката“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

8 През периода август—септември 2008 г. Almos продава семена на рапица на друго унгарско предприятие — Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt (наричано по-нататък „Bio-Ma“). Тези семена са били доставени и поставени в склад, но купувачът не е заплатил цената.

9 Поради това между страните е постигнато съгласие, изразено в споразумение от 1 октомври 2008 г., че семената от рапица са собственост на Almos и че само то разполага с правомощието да се разпорежда с посочената стока, без Bio-Ma да може да я обременява с тежести, да я

продава или да я предава във владение на трето лице. Като краен срок за връщането на рапичните семена е определен 10 октомври 2008 г., докогато Bio-Ma е длъжно да спазва разпоредбите, уреждащи отговорното пазене.

10 На 10 октомври 2008 г. обаче стоката не е върната, тъй като междувременно е запорирана.

11 Almos предявява граждански иск за връщането на рапичните семена. С окончателно съдебно решение на Szegedi Ítélőtábla (Апелативен съд, гр. Сегед) на купувача се разпорежда да върне 2 263,796 тона рапични семена или, в случай на неизпълнение, да заплати сумата от 1 022 783 EUR. В съдебното решение се посочва, че страните са развалили сключения между тях договор, както и че рапичните семена са собственост на Almos.

12 Впоследствие Almos коригира фактурите относно продажбата на Bio-Ma и в месечната данъчна декларация за декември 2009 г. декларира сумата 116 705 000 HUF (унгарски форинти) като подлежащ на възстановяване ДДС.

13 Въпреки това данъчната администрация приема, че няма правно основание за възстановяването на сумата от 48 043 000 HUF, по отношение на която прилага като санкция увеличение от 10 %. Тя посочва, че макар насрещната престация да не е платена, била е извършена доставка на стоки по смисъла на член 9, параграф 1 от Закона за ДДС. Според администрацията нямало основание за коригиране на фактурите, а сключеното след доставката споразумение между страните е следвало да се счита за нова сделка. Също така приема, че не е било възстановено първоначалното положение, тъй като не е била извършена доставката на рапичните семена, нито плащането на договорената цена. Разпоредбите на член 77, параграфи 1 и 2 от Закона за ДДС предвиждат, когато сделката не е действителна, да се извърши последващото намаляване на данъчната основа, което представлява хипотеза, различна от развалянето на договора, която е настъпила по настоящото дело. Законът за ДДС не съдържа разпоредба, която предоставя възможност за последващото намаляване на данъчната основа само по съображения за цялостна или частична липса на плащане на разглежданите вещи.

14 Първоинстанционният съд отхвърля жалбата на Almos срещу решението на данъчната администрация.

15 В касационната си жалба пред запитващата юрисдикция Almos подчертава, че вследствие от развалянето на договора му е прехвърлена отново собствеността на продадените вещи. Ето защо според това дружество от гледна точка на данъчното право не е извършена отделна сделка, а сделка, която е тясно и неразривно свързана с първоначалния договор за продажба, тъй като купувачът е щял да стане собственик на рапичните семена само ако беше платил продажната цена. То твърди, че с оглед на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС не може да му се вмени никакво неправомерно поведение във връзка с положението, което му е предоставило право да намали данъчната основа.

16 Запитващата юрисдикция отбелязва, че към момента на подаване на молбата за възстановяване на данъка Законът за ДДС не урежда всички изброени в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС хипотези, и по-специално не предвижда възможност за намаляване на данъчната основа в случай на анулиране, разваляне, отказ и пълно или частично неплащане на насрещната престация. Тя поставя въпроса дали този закон не лишава данъчнозадължените лица от права, които те могат да претендират на това основание.

17 При тези условия Kúria (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Съвместим ли е действащият до 31 декември 2010 г. текст на разпоредбите на член 77, параграфи 1 и 2 от Закона [за ДДС] с разпоредбата на член 90, параграф 1 от Директивата [за ДДС], в смисъл дали Законът [за ДДС] обхваща всички хипотези за намаляване на данъчната основа, изброени в тази разпоредба?

2) При отрицателен отговор, като се има предвид разпоредбата на член 90, параграф 1 от Директивата [за ДДС], има ли право данъчнозадължено лице да намали данъчната основа на основание на принципите за данъчен неутралитет и за пропорционалност — ако не е налице национална правна уредба в този смисъл, — когато след извършването на дадена сделка то не е получило насрещната престация по нея?

3) В случай че разпоредбата на член 90, параграф 1 от Директивата [за ДДС] има директен ефект, при какви условия може да се упражни правото да се намали данъчната основа? Достатъчно ли е издаването на коригираща фактура и нейното изпращане на купувача, или освен това е необходимо да се докаже действителното възвръщане на собствеността или фактическото владение върху вещите?

4) При отрицателен отговор на третия въпрос, длъжна ли е държавата членка на основание на правото на Съюза да поправи вредите, които данъчнозадълженото лице е претърпяло поради неизпълнението на нейното задължение за хармонизиране, вследствие на което данъчнозадълженото лице е било лишено от възможността да намали данъчната основа?

5) Може ли член 90, параграф 2 от Директивата [за ДДС] да се тълкува в смисъл, че в случай на пълно или частично неплащане държавите членки имат право да не допуснат намаляването на данъчната основа, и при утвърдителен отговор трябва ли възможността за такова намаляване да е изрично изключена от правило на националното право, или може да се счита, че липсата на приложима правна уредба по този въпрос също така ги оправомощава да откажат въпросното намаление?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и петия въпрос

18 В самото начало следва да се припомни, че установената с член 267 ДФЕС система на сътрудничество се основава на ясно разделение на функциите на националните юрисдикции и на Съда. В рамките на производство, образувано по силата на този член, националните разпоредби се тълкуват от юрисдикциите на държавите членки, а не от Съда, като последният не следва да се произнася относно съвместимостта на норми на вътрешното право с разпоредбите на правото на Съюза. За сметка на това, Съдът е компетентен да предостави на националната юрисдикция всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които ще ѝ позволят да прецени съвместимостта на нормите на вътрешното право с общностната уредба (вж. по-специално решение Placanica и др., C-338/04, C-359/04 и C-360/04, EU:C:2007:133, точка 36).

19 В замяна на това, дори Съдът да не може не се произнесе по настоящото дело относно съвместимостта на член 77 от Закона за ДДС с член 90 от Директивата за ДДС, той трябва да предостави всички насоки за тълкуване на последно посочената разпоредба, за да позволи на запитващата юрисдикция да прецени тази съвместимост.

20 Също така трябва да се отбележи, че с първия и петия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали разпоредбите на член 90 от Директивата за ДДС изискват транспониращите я национални разпоредби да изброяват изчерпателно всички положения, които предоставят право за намаляване на данъчната основа за ДДС по параграф 1 от този член.

21 Съгласно практиката на Съда транспонирането в националното право на дадена директива не изисква непременно формално и текстово възпроизвеждане на разпоредбите ѝ в изрична и конкретна законова разпоредба, а може, съобразно съдържанието ѝ, да бъде постигнато чрез една обща правна уредба, при условие че същата осигурява ефективно цялостното прилагане на директивата по достатъчно ясен и точен начин, като в случай че директивата цели учредяването на права по отношение на частноправни субекти, да се предостави възможност на ползващите се лица да се запознават с правата си в тяхната пълнота и при необходимост да се позовават на тях пред националните юрисдикции (вж. по-специално решение Комисия/Швеция, C-287/04, EU:C:2005:330, точка 6 и решение Комисия/Ирландия, C-427/07, EU:C:2009:457, точка 54).

22 В това отношение следва да се припомни, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, в който се посочват случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане или намаляване на цената след извършването на доставката, задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решение Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, точки 26 и 27).

23 Параграф 2 от посочения член 90 обаче допуска държавите членки да дерогират посоченото правило в случай на пълно или частично неплащане на цената на доставката. Следователно данъчнозадължените лица не може да се позовават на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС относно правото за намаляване на данъчната им основа за ДДС в случай на неплащане на цената, ако съответната държава членка е решила да приложи предвиденото в член 90, параграф 2 от посочената директива дерогиране.

24 Следва да се приеме, че национална разпоредба, която при изброяване на положенията, при които се намалява данъчната основа, не посочва като такова неплащането на цената на доставката, следва да се разглежда като израз на осъществената от държавата членка възможност за дерогиране, предоставена ѝ съгласно член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС.

25 Всъщност в това отношение следва да се отбележи, че ако има пълно или частично неплащане на покупната цена без разваляне или анулиране на договора, купувачът продължава да дължи заплащане на договорената цена, а продавачът, въпреки че вече не е собственик на вещта, по принцип винаги разполага с правото си на вземане, което може да защити по съдебен ред. Доколкото обаче не може да се изключи хипотезата, че такова вземане в крайна сметка може да стане несъбираемо, законодателят на Съюза е предвидил възможността за всяка държава членка да определи дали положение на неплащане на покупната цена, което само по себе си и за разлика от анулирането или развалянето на договора не възстановява първоначалното положение за страните, предоставя право на съответно намаляване на данъчна основа съгласно определените от нея условия, или при това положение не се допуска намаляване.

26 При тези обстоятелства следва да се приеме, от една страна, че само по себе си обстоятелството, че при изброяване на положенията, при които се намалява данъчната основа, транспониращата национална разпоредба не обхваща всички положения, посочени в член 90, параграф 1 от същата

директива, не позволява да се счита с оглед на общия правен контекст, в който се вписва тази мярка за транспониране, че тя не би могла да осигури ефективно цялостното прилагане на Директивата за ДДС по достатъчно ясен и точен начин.

27 От друга страна, обаче е важно да се посочи, че при положения, различни от свързаните с неплащането на цената, с транспониращите национални разпоредби се вземат предвид всички положения, при които след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация, което националната юрисдикция следва да провери.

28 Предвид всички изложени по-горе съображения на първия и петия въпрос следва да се отговори, че разпоредбите на член 90 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална разпоредба, която не предвижда намаляване на данъчната основа на ДДС в случай на неплащане на цената, ако се прилага предвиденото в параграф 2 от същия член дерогиране. В тази разпоредба обаче трябва да бъдат посочени всички други положения, при които съгласно параграф 1 от посочения член след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация, което националната юрисдикция следва да провери.

По втори до четвърти въпрос

29 С втори до четвърти въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи при положение, при което след извършване на проверката, която трябва да направи, тя приеме, че извън случаите на неплащане на цената разглежданите в главното производство национални разпореди не транспонират правилно разпоредбите на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, какви са правата, на които може да се позовава данъчнозадълженото лице, за да получи намаление на данъчната основа на ДДС или равностойна мярка, и евентуално при какви условия.

30 По този начин запитващата юрисдикция иска, на първо място, да се установи дали член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС отговаря на условията, за да породи директен ефект по отношение на данъчнозадължените лица.

31 Следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда във всички случаи, когато разпоредбите на дадена директива са безусловни и достатъчно точни по своето съдържание, частноправните субекти имат основание да се позоват на тях пред националните юрисдикции срещу държавата, когато тя не е транспонирала в срок директивата в националния правен ред или когато я е транспонирала неправилно (вж. решения Pfeiffer и др., C-397/01—C-403/01, EU:C:2004:584, точка 103 и Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, точка 31).

32 Една разпоредба на правото на Съюза е безусловна, когато създава задължение, което не е съпроводено от никакво условие, и не зависи в изпълнението или действието си от приемането на никакъв акт било на институциите на Съюза, било на държавите членки (вж. в този смисъл решение Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, точка 41).

33 В случая член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи, че в посочените от него случаи данъчната основа се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

34 Макар така този член да оставя на държавите членки известна свобода на преценка при определянето на мерките, които позволяват да се определи размерът на намаляването, това обстоятелство не засяга въпреки всичко точния и безусловен характер на задължението да се

намали данъчната основа в случаите, изброени от посочената разпоредба. Следователно последната отговаря на условията, за да породи директен ефект (вж. по аналогия по-специално решение Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, точка 33).

35 Следователно, когато данъчнозадължените лица могат да се позоват пред националните юрисдикции на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС срещу държавата, за да получат намаление на данъчната основа на ДДС, без значение е въпросът на запитващата юрисдикция, с който тя иска да установи дали съответната държава членка трябва да поправи вредите, които заинтересованите лица са претърпели, поради факта че, като не е транспонирала правилно посочената директива, тази държава ги е лишила от правото им да намалят данъчната основа.

36 На второ място, относно въпроса на какви формалности може да подлежи упражняването на правото на намаление на данъчната основа, следва да се припомни, че съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да наложат задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчната измама, при условие по-специално че тази възможност за избор не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3 от същата директива.

37 Като се има предвид, че освен ограниченията, които налагат, разпоредбите на член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, се налага изводът, че тези разпоредби предоставят на същите свобода на преценка, по-специално относно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи на посочените държави, за да намалят данъчната основа (вж. в този смисъл решение Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, точка 23).

38 От практиката на Съда обаче е видно, че мерките за предотвратяване на измамите или избягването на данъци могат по принцип да се отклоняват от правилата относно данъчната основа само в строго определените граници, необходими за постигането на тази специфична цел. Всъщност те трябва да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Директивата за ДДС и поради това не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС (вж. в този смисъл решения Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, точка 28 и Petroma Transports и др., C-271/12, EU:C:2013:297, точка 28).

39 Следователно е важно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа на ДДС, да бъдат ограничени до такива, които позволяват да се докаже, че след сключването на сделката в крайна сметка няма да бъде получена отчасти или изцяло насрещната престация. В това отношение националните юрисдикции трябва да преценят дали случаят с изискваните от съответната държава членка формалности е такъв.

40 Предвид всички изложени по-горе съображения на втори до четвърти въпрос следва да се отговори, че данъчнозадължените лица могат да се позоват пред националните юрисдикции на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС срещу държавата членка, за да получат намаление на данъчната основа на ДДС. Макар държавите членки да могат да предвидят, че упражняването на правото за намаляване на такава данъчна основа зависи от изпълнението на определени формалности, които по-специално позволяват да се докаже, че след сключването на сделката данъчнозадълженото лице в крайна сметка не е получило отчасти или изцяло насрещната престация, и че то може да се позове на едно от положенията, посочени в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, така приетите мерки не трябва да надхвърлят необходимото за това доказване, което националната юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

41 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 (седми състав) реши:

1) **Разпоредбите на член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална разпоредба, която не предвижда намаляване на данъчната основа на данъка върху добавената стойност в случай на неплащане на цената, ако се прилага предвиденото в параграф 2 от същия член дерогиране. В тази разпоредба обаче трябва да бъдат посочени всички други положения, при които съгласно параграф 1 от посочения член след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация, което националната юрисдикция следва да провери.**

2) **Данъчнозадължените лица могат да се позоват пред националните юрисдикции на член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 срещу държавата членка, за да получат намаление на данъчната основа на данъка върху добавената стойност. Макар държавите членки да могат да предвидят, че упражняването на правото за намаляване на такава данъчна основа зависи от изпълнението на определени формалности, които по-специално позволяват да се докаже, че след сключването на сделката данъчнозадълженото лице в крайна сметка не е получило отчасти или изцяло насрещната престация, и че то може да се позове на едно от положенията, посочени в член 90, параграф 1 от Директивата 2006/112, така приетите мерки не трябва да надхвърлят необходимото за това доказване, което националната юрисдикция следва да провери.**

Подписи