Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

21 ноември 2024 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕС — Приспадане на ДДС — Принцип на неутралност на ДДС — Късно подаване на заявка за регистрация — Издаване и съдържание на фактурите — Фактура, в която не е начислен ДДС за получени доставки — Данък, изчислен въз основа на протокол — Липса на коригираща фактура — Право на приспадане — Изключване“

По дело C-624/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Варна (България) с акт от 27 септември 2023 г., постъпил в Съда на 10 октомври 2023 г., в рамките на производство по дело

„СЕМ Ремонт“ ЕООД

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на първи състав, изпълняващ функцията на председател на седми състав, M. L. Arastey Sahún (докладчик), председател на пети състав, и J. Passer, съдии,

генерален адвокат: A. M. Collins,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за „СЕМ Ремонт“ ЕООД, от A. Bochu, M. Gouraud и B. Le Bret, адвокати,

– за директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от Д. Желязков,

* Език на производството: български.

– за българското правителство, от Цв. Митова и Т. Цингилева, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от Д. Драмбозова и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1, и поправка в ОВ L 146, 2021 г., стр. 78) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципа на неутралност на данъка върху добавената стойност (ДДС).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „CEM Ремонт“ ЕООД и директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (България) по повод отказано право на приспадане на ДДС на това дружество.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 63 от Директивата за ДДС предвижда:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

4 Член 167 от тази директива гласи:

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

5 Член 168 от посочената директива има следния текст:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

6 Член 176 от същата директива предвижда:

„Съветът [на Европейския съюз] единодушно, по предложение на [Европейската комисия] определя разхода, по отношение на който ДДС не подлежи на приспадане. […]

До влизането в сила на разпоредбите, посочени в първа алинея, държавите членки могат да запазят в сила всичките изключения, предвидени по националното им законодателство към 1 януари 1979 г., или в случаите на държавите членки, които са се присъединили след тази дата — към датата на тяхното присъединяване“.

7 Член 178 от Директивата за ДДС предвижда:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за целите на приспадане съгласно член 168, буква а), по отношение на доставката на стоки или услуги, то трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6;

[…]“.

8 Член 179 от тази директива гласи:

„Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС[,] по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178.

Въпреки това, държавите членки могат да изискват данъчнозадължени лица, които инцидентно извършват сделките, определени в член 12, да упражняват правото си на приспадане само по време на доставката“.

9 Член 203 от посочената директива има следния текст:

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

10 Според член 218 от същата директива:

„За целите на настоящата директива държавите членки приемат като фактури документи или съобщения на хартиен носител или в електронен вид, ако същите отговарят на условията, установени в настоящата глава“.

11 Член 219 от Директивата за ДДС предвижда:

„Всеки документ или съобщение, което изменя и се отнася специално и недвусмислено за първоначалната фактура, се третира като фактура“.

12 Член 226 от тази директива, който се съдържа в дял XI, глава 3, раздел 4, гласи:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[…]

3. идентификационният номер по ДДС, посочен в член 214, под който данъчнозадълженото лице е доставило стоките или услугите;

[…]

6. количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги;

7. датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги, или датата, на която е извършено авансовото плащане, посочено в точки 4 и 5 от член 220, доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на издаване на фактурата;

[…]

8. данъчната основа на база на ставка или освобождаване от данък, единичната цена без ДДС и всякакви отстъпки и намаления, ако същите не са включени в единичната цена;

9. прилаганата ставка на ДДС;

10. размер на дължимия ДДС, освен когато се прилага специален режим, според който съгласно настоящата директива, подобна информация се изключва;

[…]“.

Българското право

13 Член 25 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г.) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „ЗДДС“), гласи:

„(1) Данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16.

(2) […] Данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена“.

14 Член 71 от ЗДДС предвижда:

„Лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от следните условия:

1. 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;

[…]“.

15 Според член 96, алинея 1 от ЗДДС:

„Всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната, с облагаем оборот 50 000 [български лева (BGN) (около 25 600 евро)] или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът“.

16 Член 102 от ЗДДС гласи:

„(1) 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.

(2) В акта по ал. 1 се посочват основанието и датата, на която е възникнало задължението за регистрация.

(3) […] За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя:

1. […] за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите;

2. […] за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация.

(4) […] За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв. [около 25 600 евро], от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. За облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Лицето дължи данък и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, и за облагаемите вътреобщностни придобивания, осъществени през този период.

[…]“.

17 Член 114, алинея 1 от ЗДДС има следния текст:

„Фактурата задължително съдържа:

[…]

11. единичната цена без данъка и данъчната основа на доставката, както и предоставените търговски отстъпки и намаления, ако те не са включени в единичната цена;

12. ставката на данъка, а когато ставката е нулева - основанието за прилагането ѝ, както и основанието за неначисляване на данък;

13. размера на данъка;

14. сумата за плащане, ако тя се различава от сумата на данъчната основа и на данъка;

[…]“.

18 Член 116 от ЗДДС гласи:

„(1) Поправки и добавки във фактурите и известията към тях не се разрешават. Погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови.

(2) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които не е начислен данък, въпреки че е следвало да бъде начислен.

[…]

(4) Когато погрешно съставени документи или поправени документи са отразени в отчетните регистри на доставчика или получателя, за анулирането се съставя и протокол - за всяка от страните, който съдържа:

1. основанието за анулирането;

2. номера и датата на документа, който се анулира;

3. номера и датата на издадения нов документ;

4. подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните.

(5) Всички екземпляри на анулираните документи се съхраняват при издателя, а отчитането им от доставчика и получателя се извършва по ред, определен с правилника за прилагане на закона.

[…]

(7) […] Корекция на фактури и известия при наличие на влязъл в сила акт, издаден от орган по приходите, се извършва по ал. 1 - 6, когато установеното задължение с акта е внесено в държавния бюджет по сметка на компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите [България] или прихванато от орган по приходите“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

19 „CEM Ремонт“ е дружество, учредено по българското право, което извършва дейност по строителство на подземни и надземни релсови пътища. За целите на ДДС то е данъчнозадължено лице.

20 На 4 август 2020 г. това дружество сключва с „Гидрострой-Русия“ ООД — дружество, учредено по руското право, специализирано в предоставянето на кораби за изпълнение на драгажни дейности, договор за извършване на драгажни работи на акваторията на пристанище Варна (България). По силата на този договор „Гидрострой-Русия“ е доставчик, а „CEM Ремонт“ — получател.

21 На 31 октомври и 15 ноември 2020 г. „Гидрострой-Русия“ издава две фактури на „CEM Ремонт“ за извършените дейности по договора на стойност съответно 1 320 542,97 BGN (около 675 200 евро) и 2 440 972,26 BGN (около 1 248 100 евро). Към датите на издаване на тези фактури „Гидрострой-Русия“ не е регистрирано по ДДС в България по силата на ЗДДС и поради това не е начислило ДДС във въпросните фактури. Впоследствие разглежданите работи са извършени с получател ЕС БИЛД — дружество, образувано като обединение на „CEM Ремонт“ и „ЕИС-Строителна компания“ АД, представител на „Гидрострой-Русия“ в България.

22 На 26 ноември 2020 г. „Гидрострой-Русия“ подава заявлението си за регистрация по ДДС. На 10 декември 2020 г. му е издаден акт за регистрация, който му е връчен на 11 декември 2020 г.

23 „Гидрострой-Русия“ е обект на данъчна ревизия, въз основа на която се установява, че още на 9 декември 2019 г. дружеството е надхвърлило предвидения в член 96, алинея 1 от ЗДДС праг за облагаем оборот, което е основание за регистрацията му по ДДС, и че следователно в приложение на тази разпоредба е трябвало да подаде заявление за регистрация по този закон най-късно на 16 декември 2019 г. След като не е изпълнило това задължение, се приема, че въпросното дружество дължи ДДС за доставките, при които този праг е надвишен за периода от 9 декември 2019 г. до датата на фактическата му регистрация по реда на член 96, алинея 1 от ЗДДС, а именно 11 декември 2020 г.

24 На 11 декември 2020 г. данъчният орган приканва „Гидрострой-Русия“ да начисли ДДС върху облагаемите сделки за този период и в приложение на член 117, алинея 1, точка 1 от ЗДДС да издаде протокол. С писмо от 12 юли 2021 г. това дружество уведомява данъчния орган за издадения протокол с дата 29 юни 2021 г., в който е начислен този ДДС, и в който то е вписано като доставчик и получател по тези сделки. Във въпросния протокол са посочени по-специално двете фактури от 31 октомври и 15 ноември 2020 г. за общ размер на ДДС от 752 303,05 BGN (около 384 650 евро).

25 На 13 юли 2021 г. „ЕИС-Строителна компания“ — представител на „Гидрострой-Русия“ в България, чиято банкова сметка е използвана за плащане на данъчните задължения на това дружество в тази държава членка, сключва със „CEM Ремонт“ договор, с който последното му отпуска заем в размер на 752 303,05 BGN, идентичен по размер със сумата на ДДС, начислен в протокола по тези две фактури. Сумата на заема действително е използвана от „ЕИС-Строителна компания“ за плащане на този ДДС в българската държавна хазна.

26 Въз основа на протокола в дневника си за покупките и в декларацията за ДДС за данъчния период на декември 2021 г. „CEM Ремонт“ е отразило право на приспадане на ДДС в размер на 753 390,12 BGN (около 385 200 евро).

27 Данъчният орган обаче констатира, че към датата на издаване на протокола не е налице настъпило данъчно събитие за възникване на данъчното задължение и следователно ДДС не е изискуем. При тези условия посоченият орган стига до извода, че „CEM Ремонт“ не изпълнява условията за приспадане на ДДС, посочени в член 71 от ЗДДС, тъй като не притежава фактури с начислен ДДС. В това отношение данъчният орган приема, че посоченият протокол не е годен документ, удостоверяващ наличието на право на приспадане.

28 Ето защо в приложение на член 25, алинеи 1 и 4 във връзка с член 71, алинея 1 от ЗДДС данъчният орган отказва да признае на „CEM Ремонт“ въпросното право на приспадане на ДДС.

29 Отказът на данъчния орган е мотивиран и с обстоятелството, че ДДС по доставките, получени от Гидрострой-Русия, е начислен в хода на ревизионно производство на това дружество съгласно член 102, алинея 4 от ЗДДС. В това отношение данъчният орган възприема тълкуването на тази разпоредба, дадено от Конституционния съд (България), според което доставчикът по облагаема доставка, който не е подал заявление за регистрация в определения срок, е длъжен да плати ДДС по тази доставка, но няма право да коригира фактурите, издадени в периода между датата, на която е достигнал прага на облагаемия оборот, над който регистрацията по ДДС е задължителна, и датата, на която фактически е бил регистриран по ДДС.

30 „CEM Ремонт“ обжалва решението на данъчния орган, с което му е отказано право на приспадане на ДДС пред Административен съд Варна (България), който е запитващата юрисдикция. Тази юрисдикция поставя въпроса съвместими ли са с Директивата за ДДС и с принципа на неутралност на ДДС разпоредбите на националното право и практиката на националната администрация, по силата на които в положение като разглежданото по главното производство на получателя на доставка се отказва право на приспадане на ДДС, когато доставчикът, който не е регистриран по ДДС, е издал фактура, в която не е начислен ДДС, но по искане на данъчния орган е бил регистриран по ДДС, след като доставката е извършена, и след ревизия издава не коригираща фактура, а протокол, в който той е указан като доставчик и получател по тази сделка, и в който са посочени въпросната фактура, данъчната основа и наложеният му ДДС.

31 При тези обстоятелства Административен съд Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Допустима ли е съгласно член 63, член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), както и членове 218—220, член 226 и член 228 от [Директивата за ДДС] практика на органа по приходите по приложението на националната уредба, и по-конкретно на чл. 71, ал. 1 от [ЗДДС] [във връзка с] чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, [с] чл. 102, ал. 4, чл. 114, чл. 116 и 117 от ЗДДС[, с] чл. 125 ЗДДС и чл. 126 ЗДДС, при която на получателя по доставка, облагаема с ДДС, е отказано правото да [приспадне] [ДДС], както за периода на извършване на доставката, така и в периода на деклариранѐто ѝ, [по] съображения, че издадената му от доставчика фактура не включва ДДС и че на по-късен етап (в хода на извършената ревизия на доставчика) е издаден документ, който не отговаря на изискванията за съдържанието на фактура (издаден е протокол и в него за доставчик и получател по протокола е посочен издателят на протокола), като в съдържанието му е посочена издадената на получателя фактура и е начислен върху посочената в нея данъчна основа ДДС, [който ДДС е внесен], като едва след това получателят по доставката е декларирал право на приспадане на [ДДС] („право на ползване на данъчен кредит“ съгласно ЗДДС) въз основа на протокола, съставен от доставчика, и прави ли такава практика практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на [ДДС] от страна на данъчнозадълженото лице?

2. Ако отговорът на първия въпрос е отрицателен, то към кой момент следва да бъде упражнено правото на данъчен кредит — към момента на издаването на фактурата без включен в нея [ДДС] или към момента на издаването на протокола от доставчика?

3. Допустима ли е съгласно член 203 [във връзка с] член 178, б. а) и член 176 от Директивата за ДДС и принципа за неутралност уредба като предвидената в чл. 102, ал. 4 от ЗДДС и практика на националната приходна администрация, съгласно които доставчикът по доставки, облагаеми с ДДС, при условие че не е подал заявление за регистрация по ЗДДС в законоустановения срок от настъпването на задължението му за задължителна регистрация по ЗДДС, е единствено задължен за внасяне на ДДС върху доставките, осъществени от него в периода от датата, на която е възникнало задължението му за регистрация, до датата, на която е регистриран от органа по приходите, и не е предвидена възможност доставчикът, на който е установено задължението за [регистрация по] ДДС по реда на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, да издаде коригиращи фактури (или друг документ) на получателите по доставките, за да могат последните да ползват право на приспадане на ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

32 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, в съответствие с която получателят по облагаема с ДДС доставка е лишен от предвиденото в тази директива право на приспадане на този данък, в случай че доставчикът, от една страна, не е изпълнил предвиденото в националната правна уредба задължение да подаде заявление за регистрация по ДДС и е издал на получателя фактури, в които не е начислен ДДС, а от друга страна, в хода на данъчна ревизия е издал протокол, в който този ДДС е начислен и в който доставчикът е представен и като получател на доставката.

33 Съгласно постоянната съдебна практика предвиденото в член 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решение от 13 януари 2022 г., Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, т. 21 и цитираната съдебна практика).

34 Това право на приспадане обаче се обуславя от изпълнението на определени изисквания, и по-специално на предвиденото в член 168, буква а) от Директивата за ДДС изискване ДДС, чието приспадане се иска, да бъде дължим или платен (решение от 13 януари 2022 г., Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, т. 22).

35 Безспорно Съдът вече е постановил, че когато цената е определена от страните, без изобщо да се споменава ДДС, и лицето — платец на дължимия за обложената сделка ДДС, е доставчикът, уговорената цена, в случай че доставчикът няма възможност да получи от клиента изисквания от данъчната администрация ДДС, трябва да се счита за цена с вече включен ДДС (решения от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 43, и от 13 януари 2022 г., Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, т. 23; вж. в този смисъл решение от 1 юли 2021 г., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, т. 30—34).

36 Същевременно в случая, както става ясно от акта за преюдициално запитване, в разглежданите фактури е посочена само данъчната основа без ДДС, като този данък е начислен единствено в протокола, издаден в хода на данъчната ревизия от доставчика, а именно „Гидрострой-Русия“.

37 При тези условия презумпцията, предвидена в съдебната практика, посочена в точка 35 от настоящото решение, не намира приложение в главното производство.

38 Що се отнася до този протокол, следва да се отбележи, че действително в решение от 29 септември 2022 г., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, т. 46), Съдът е постановил, че член 203 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че договор, след чието сключване не е издадена от страните данъчна фактура, може да се счита за фактура по смисъла на тази разпоредба, в случай че този договор съдържа всички необходими данни, за да може данъчната администрация на държава членка да установи дали материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС са изпълнени в конкретния случай.

39 От една страна обаче разглежданият по настоящото дело протокол, издаден от „Гидрострой-Русия“, в който е посочено, че това дружество е едновременно доставчик и получател по съответната сделка и който е издаден не на „СЕМ Ремонт“, а на данъчния орган в хода на извършена от него ревизия, не може да се приравни на договор между страните, какъвто е договорът, предмет на посоченото в предходната точка решение.

40 От друга страна, както следва от практиката на Съда, Директивата за ДДС и основният принцип на неутралност на ДДС налагат приспадането на ДДС за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните предпоставки, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални предпоставки (вж. в този смисъл решение от 29 септември 2022 г., Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, т. 38 и цитираната съдебна практика).

41 В същото време се налага констатацията, че в делото по главното производство ДДС не е платен от „СЕМ Ремонт“ и не се дължи от това дружество. Всъщност данъчният орган констатира, че разглежданите фактури са издадени за извършена впоследствие от „Гидрострой-Русия“ доставка, като получателят по тази доставка е дружеството ЕС БИЛД, образувано като обединение на „СЕМ Ремонт“ и „ЕИС-Строителна компания“.

42 Тази констатация не се поставя под въпрос от наличието на договор за заем за сумата, за която на „СЕМ Ремонт“ е отказано приспадане на ДДС, сключен между последното дружество и „ЕИС-Строителна компания“ като представител на „Гидрострой-Русия“, тъй като такъв договор не поражда задължение за „СЕМ Ремонт“ да плати ДДС на доставчика и не представлява корекция на фактурите, издадени от „Гидрострой-Русия“ на „СЕМ Ремонт“.

43 При тези условия посочените в точка 34 от настоящото решение изисквания, от които зависи правото на приспадане на ДДС, не могат да се приемат за изпълнени.

44 С оглед на гореизложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, в съответствие с която получателят по облагаема с ДДС доставка е лишен от предвиденото в тази директива право на приспадане на този данък, в случай че доставчикът, от една страна, не е изпълнил предвиденото в националната правна уредба задължение да подаде заявление за регистрация по ДДС и е издал на получателя фактури, в които не е начислен ДДС, а от друга страна, в хода на данъчна ревизия е издал протокол, в който този ДДС е начислен и в който доставчикът е представен и като получател на доставката.

По втория въпрос

45 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали в случая, посочен в първия въпрос, правото на приспадане на ДДС възниква в момента на издаването на фактурата, в която не е начислен този данък, или в момента на издаване на протокола от доставчика.

46 Предвид отговора на първия въпрос вторият въпрос е безпредметен и поради това не следва да му се отговаря.

По третия въпрос

47 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС и принципът на неутралност на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, която изключва възможността за коригиране на фактура, когато, от една страна, във фактурата, издадена от доставчика на получателя по облагаема с ДДС доставка, не е начислен този данък, а от друга страна, в хода на данъчна ревизия на този доставчик последният издава протокол, в който е начислен ДДС и в който въпросният доставчик е представен и като получател на доставката.

48 Съдът действително е признал, че основният принцип на неутралност на ДДС налага приспадането или възстановяването на ДДС по получени доставки да се разрешава, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания, но все пак при условие че са изпълнени материалноправните изисквания (решение от 8 декември 2022 г., Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, т. 59 и цитираната съдебна практика).

49 Същевременно практиката на Съда относно коригирането на фактури със задна дата се отнася до приспадането на платения по получени доставки ДДС.

50 В това отношение в решение от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 43), Съдът постановява, че член 167, член 178, буква а), член 179 и член 226, точка 3 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която коригирането на задължителни данни на фактура, а именно идентификационния номер по ДДС, не поражда обратно действие, така че правото на приспадане на ДДС във връзка с коригираната фактура може да се упражни не за годината, в която тази фактура е била първоначално съставена, а за годината, в която тя е била коригирана.

51 По делото, по което е постановено това решение, обаче ДДС е бил платен по получени доставки от дружеството, което е посочило в данъчните си декларации приспадане на този ДДС.

52 Както следва от решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 44), данъчната администрация не може да сведе проверката единствено до самата фактура. Тя трябва да вземе предвид и допълнителната информация, предоставена от данъчнозадълженото лице. Тази констатация се потвърждава от член 219 от Директивата за ДДС, съгласно който всеки документ или съобщение, което изменя и се отнася специално и недвусмислено за първоначалната фактура, се третира като фактура.

53 Ето защо в последното решение Съдът постановява, че член 178, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността националните данъчни органи да откажат правото на приспадане на ДДС само на основание че данъчнозадълженото лице притежава фактура, която не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от тази директива, при положение че тези органи разполагат с цялата информация, която е необходима, за да проверят дали материалноправните предпоставки за упражняването на това право са изпълнени.

54 Отново по делото, по което е постановено решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), ДДС за получени доставки е платен от дружеството, получател на услугите, подлежащи на облагане с ДДС, което е поискало приспадането на този данък.

55 С оглед на съображенията, свързани с първия въпрос по настоящото дело, относно липсата на право на „CEM Ремонт“ да приспадне ДДС, следва да се подчертае, че в съответствие с практиката на Съда механизмът за корекция на неправомерното приспадане на ДДС, предвиден в Директивата за ДДС, не е приложим, когато първоначално приспадането е извършено, без да има каквото и да било право на приспадане (вж. в този смисъл решение от 11 април 2018 г., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, т. 42 и 43).

56 По-нататък, в решение от 8 май 2013 г., Petroma Transports и др. (C-271/12, EU:C:2013:297, т. 34 и 35), Съдът приема, че макар общата система на ДДС да не забранява коригирането на погрешно съставени фактури, това не променя факта, що се отнася до спора в главното производство по делото, по което е постановено това решение, че необходимата информация за допълването и коригирането на фактурите е предоставена на данъчната администрация едва след като същата вече е приела решението си да откаже правото на приспадане на ДДС. Следователно преди приемането на това решение представените на администрацията фактури все още не са били коригирани, за да ѝ позволят да гарантира точното събиране на ДДС, както и контрола му.

57 В точка 36 от посоченото решение Съдът приема, че хармонизираната система на ДДС допуска национална правна уредба, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки.

58 В решение от 23 април 2015 г., ГСТ — Сървиз Германия (C-111/14, EU:C:2015:267, т. 39), относно българската правна уредба Съдът е постановил, че когато всякакъв риск 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.

59 В делото, по което е постановено това решение, обаче както доставчикът, така и получателят на разглежданите услуги са платили ДДС, в резултат на което данъчната администрация е събрала този данък два пъти. Следователно не е съществувал никакъв риск от загуба на данъчни приходи.

60 За разлика от това, в положение като разглежданото по главното производство случаят не е такъв, тъй като, както бе посочено в точка 41 от настоящото решение, ДДС по получени доставки не е бил платен от „CEM Ремонт“ и не се дължи от него.

61 С оглед на всички гореизложени съображения на третия въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС и принципът на неутралност на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат правна уредба на държава членка, която изключва възможността за коригиране на фактура, когато, от една страна, във фактурата, издадена от доставчика на получателя по облагаема с ДДС доставка, не е начислен този данък, а от друга страна, в

хода на данъчна ревизия на този доставчик последният издава протокол, в който е начислен ДДС и в който въпросният доставчик е представен и като получател на доставката.

По съдебните разноски

62 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.

Поради изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

1) Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г.,

трябва да се тълкува в смисъл, че

допуска правна уредба на държава членка, в съответствие с която получателят по облагаема с данък върху добавената стойност (ДДС) доставка е лишен от предвиденото в тази директива право на приспадане на този данък, в случай че доставчикът, от една страна, не е изпълнил предвиденото в националната правна уредба задължение да подаде заявление за регистрация по ДДС и е издал на получателя фактури, в които не е начислен ДДС, а от друга страна, в хода на данъчна ревизия е издал протокол, в който този ДДС е начислен, и в който доставчикът е представен и като получател на доставката.

2) Директива 2006/112/ЕО, изменена с Директива 2010/45, и принципът на неутралност на данъка върху добавената стойност (ДДС)

трябва да се тълкуват в смисъл, че

допускат правна уредба на държава членка, която изключва възможността за коригиране на фактура, когато, от една страна, във фактурата, издадена от доставчика на получателя по облагаема с ДДС доставка, не е начислен този данък, а от друга страна, в хода на данъчна ревизия на този доставчик последният издава протокол, в който е начислен ДДС и в който въпросният доставчик е представен и като получател на доставката.

Biltgen Arastey Sahún Passer

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 21 ноември 2024 година.

Секретар
A. Calot Escobar

Председател
K. Lenaerts