Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

11 април 2013 година*

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 203 — Принцип на данъчен неутралитет — Възстановяване на доставчика на платения от него данък, когато на получателя на освободена доставка е отказано правото на приспадане“

По дело C-138/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — град Варна (България) с акт от 6 март 2012 г., постъпил в Съда на 15 март 2012 г., в рамките на производство по дело

„Руседеспред“ ООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: г-н T. von Danwitz (докладчик), председател на състав, г-н A. Rosas, г-н E. Juhász, г-н D. Šváby и г-н C. Vajda, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-жа С. Златева, в качеството на представител,

— за българското правителство, от г-н Цв. Иванов и г-жа Д. Драмбозова, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

* Език на производството: български.

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Руседеспред“ ООД (наричано по-нататък „Руседеспред“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът“) относно отказа на последния да възстанови на Руседеспред данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), който това дружество е фактурирало на своя клиент, след като данъчната администрация е отказала на този клиент правото да приспадне посочения ДДС, по съображение че разглежданата доставка не е облагаема.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, параграф 1 от Директива 2006/112:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

4 Член 203 от споменатата директива предвижда:

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

Българското право

5 Член 12, алинея 1 от Закона за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ЗДДС“) предвижда:

„Облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго“.

6 Съгласно член 45, алинея 3 от ЗДДС:

„Освободена доставка е […] доставката на сгради или на части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях“.

7 По силата на член 70, алинея 5 от ЗДДС не е налице право на данъчен кредит за ДДС, който е начислен неправомерно.

8 Съгласно член 85 от този закон данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по член 112 от същия закон.

9 Член 116 от същия закон предвижда:

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

[…]

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

10 Възстановяването на недължимо платени суми за данъци е уредено в членове 128 и 129 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

11 На 15 август 2009 г. Руседеспред издава на „Еси Трейд“ ЕООД (наричано по-нататък „Еси Трейд“) фактура за продажбата и за реконструкцията на сграда. Във фактурата са посочени стойността на сградата и на реконструкцията, размерът на данъка за придобиване, на таксата вписване, както и размерът на ДДС.

12 Продажбата на тази сграда е счетена за освободена от ДДС, поради което данъкът е изчислен въз основа на останалите три елемента на споменатата фактура, а именно стойността на реконструкцията, данъкът за придобиване и таксата вписване.

13 Впоследствие Руседеспред включва същата фактура в справка-декларацията си за съответния период, а Еси Трейд упражнява правото си на данъчен кредит във връзка с фактурирания ДДС.

14 През 2010 г. Еси Трейд става обект на данъчна ревизия, извършена от данъчната администрация, която с ревизионен акт от 18 юни 2010 г. отказва на това дружество правото на данъчен кредит във връзка с ДДС, посочен в споменатата фактура. Според данъчната администрация цялата доставка, документирана с тази фактура, е освободена, поради което ДДС по фактурата е начислен без основание. Посоченият ревизионен акт е влязъл в сила на 4 април 2011 г.

15 На 9 май 2011 г. Руседеспред подава искане за възстановяване на недължима сума до данъчната администрация, която от своя страна възлага извършването на проверка на това дружество и с акт за прихващане или възстановяване от 2 юни 2011 г. отказва поисканото възстановяване, по съображение че не са установени недължимо платени суми за ДДС. Тя приема, че съгласно член 85 от ЗДДС посоченият в издадената на 15 август 2009 г. фактура ДДС е изискуем от Руседеспред, в качеството му на лице, което е посочило споменатия данък в тази фактура.

16 След като с решение от 25 август 2011 г. директорът потвърждава акта за прихващане или възстановяване от 2 юни 2011 г., Руседеспред подава жалба пред Административен съд — град Варна и твърди, че данъчната администрация неправилно е отказала да възстанови неправомерно начисления ДДС по освободената доставка, като се има предвид, че преди това с влязъл в сила ревизионен акт същата е отказала на получателя на фактурата правото на данъчен кредит във връзка с посочения данък.

17 В хода на главното производство директорът изтъква, че посоченият в процесната фактура данък е изискуем по силата на член 85 от ЗДДС. Според него, ако лицето счита, че с издаването на фактурата е допуснало грешка, член 116 от ЗДДС предвижда възможност тази грешка да бъде коригирана.

18 Запитващата юрисдикция отбелязва, че в конкретния случай правото на Еси Трейд на данъчен кредит във връзка с фактурирания ДДС е отказано с влязъл в сила ревизионен акт. Според тази юрисдикция следва да се приеме, че рискът от загуби на ДДС, възникнал заради правото на приспадане, е „напълно и безспорно“ отстранен. Ето защо тя счита, че да се изисква данъкът от съответния доставчик на основание член 85 от ЗДДС, би било в нарушение на принципа на данъчен неутралитет.

19 Що се отнася до възможността за Руседеспред да коригира сгрешената фактура, запитващата юрисдикция посочва — за разлика от твърдяното от данъчната администрация, — че в случая това е невъзможно. Тя отбелязва, че процедурата по коригиране на погрешно съставени данъчни документи, регламентирана в член 116 от ЗДДС, изисква анулиране на погрешно съставения данъчен документ. Такова анулиране на фактурата обаче според нея е недопустимо, тъй като доставката вече е била предмет на данъчна ревизия и по фактурата е бил отказан данъчен кредит на получателя с влязъл в сила ревизионен акт.

20 При така очертаните обстоятелства запитващата юрисдикция иска да разбере дали данъчнозадължено лице може да обосновава правото си на възстановяване на неправилно фактурирания ДДС с принципите на правото на Съюза, управляващи общата система на ДДС.

Тъй като намира, че решението на спора по главното производство зависи от тълкуването на правото на Съюза, Административен съд — град Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) По силата на принципа на данъчен неутралитет данъчнозадължено лице има ли право в рамките на установения давностен срок да иска възстановяване на погрешно фактуриран и недължим ДДС, когато според националното право доставката, за която е начислен данъкът, е освободена, рискът от загуба на данъчни приходи е отстранен и предвиденият в националния закон режим на корекция на фактурата е неприложим?

2) Общата система на ДДС, както и принципите на неутралност, ефективност и равно третиране противопоставят ли се на отказ на орган по приходите,основан на национална разпоредба, транспонираща чл. 203 от Директива 2006/112, да възстанови на данъчнозадължено лице посочения от него ДДС във фактура, когато този данък поради необлагаемия характер на доставката не е дължим, но е погрешно фактуриран, начислен и платен, при положение че вече с влязъл в сила ревизионен акт, на получателя е отказано правото на данъчен кредит за същата доставка, по съображения че е начислен от доставчика неправомерно?

3) Може ли данъчнозадължено лице да се позове директно на принципите, управляващи общата система на ДДС, и по-конкретно на принципите на данъчен неутралитет и ефективност, за да се противопостави на национална правна уредба или прилагането ѝ от данъчните и съдебните органи, съответно на липсата на такава правна уредба, нарушаващи посочените принципи?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

21 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали принципът на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска на основание на национална разпоредба за транспониране на посочения член данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент ДДС, по съображение че този доставчик не е коригирал сгрешената фактура, при положение че данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да приспадне посочения ДДС, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.

22 За да се отговори на тези въпроси, на първо място, трябва да се отбележи, че съгласно член 203 от Директива 2006/112 ДДС е дължим от всяко лице, което начислява този данък във фактура.

23 В това отношение от практиката на Съда следва, че тези лица са платци на начисления във фактурата ДДС независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка (вж. Решение от 18 юни 2009 г. по дело Stadeco, C-566/07, Сборник, стр. I-5295, точка 26 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 31 януари 2013 г. по дело Строй транс, C-642/11, точка 29).

24 Като предвижда, че начисленият във фактура ДДС е дължим, член 203 от Директива 2006/112 цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който може да породи предвиденото в член 167 и сл. от същата директива право на приспадане (вж. в този смисъл посочените по-горе решения по дело Stadeco, точка 28 и по дело Строй транс, точка 32). В това отношение от акта за

преюдициално запитване следва, че в случая по главното производство не е налице такъв риск, след като данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала на получателя на процесната фактура право на приспадане.

25 На второ място, по отношение на възстановяването на неправилно фактурирания ДДС следва да се напомни, че Директива 2006/112 не съдържа разпоредби, свързани с коригирането от издателя на фактурата на фактурирания ДДС, който не е следвало да бъде начислен, и че при това положение държавите членки по принцип са тези, които определят условията, при които може да се коригира фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен (вж. в този смисъл Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точки 48 и 49, както и Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 35).

26 Съдът е постановил, че за да осигурят неутралитета на ДДС, държавите членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се коригира фактуриран данък, който не е следвало да бъде начислен, при положение че издателят на фактурата докаже своята добросъвестност (вж. Решение от 13 декември 1989 г. по дело Genius, C-342/87, Recueil, стр. 4227, точка 18 и Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 36).

27 Когато обаче издателят на фактурата своевременно отстрани напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралитет на ДДС изисква фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен, да може да се коригира, без държавите членки да могат да поставят тази корекция в зависимост от добросъвестността на издателя на посочената фактура. Това коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация (вж. посочените по-горе решения по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, точки 58 и 68, както и по дело Stadeco, точки 37 и 38).

28 На трето място, следва да се напомни, че действително държавите членки могат да приемат мерки, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите (вж. Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 39). В частност условието сгрешената фактура да бъде коригирана, за да е възможно възстановяването на неправилно фактурирания ДДС, по принцип може да осигури отстраняването на риска от загуба на данъчни приходи (вж. Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 42).

29 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 неутралитета на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от правото на Съюза в тази област (вж. Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 39 и цитираната съдебна практика).

30 Следователно, ако възстановяването на ДДС стане невъзможно или прекомерно трудно поради условията, при които може да се подаде молба за възстановяване на данък, принципът на неутралитет и принципът на ефективност могат да изискват от държавите членки да предвидят необходимите инструменти и процесуален ред и условия, за да може данъчнозадълженото лице да си възстанови фактурирания данък, който не е следвало да бъде начислен (вж. Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 40 и цитираната съдебна практика).

31 Що се отнася до случая по главното производство, от акта за преюдициално запитване следва, че българското право по принцип предвижда възможност за възстановяване на неправилно фактурирания ДДС, но за да може тази възможност да бъде използвана, то изисква сгрешената фактура преди това да бъде коригирана. Както бе отбелязано в точка 28 от настоящото решение, такова изискване може да осигури отстраняването на риска от загуба на данъчни приходи.

32 Пак от акта за преюдициално запитване обаче следва, че по силата на приложимото национално право Руседеспред повече няма възможност да коригира процесната фактура, след като данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала на получателя на тази фактура правото на данъчен кредит във връзка с начисления в нея ДДС.

33 Освен това, както отбелязва запитващата юрисдикция, доколкото данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала на получателя на процесната фактура правото на данъчен кредит, рискът от данъчни загуби, свързан с упражняването на това право, е напълно отстранен.

34 При това положение следва да се приеме, че обвързването на коригирането на ДДС, погрешно начислен във фактура, с изискването да се поправи тази фактура — изискване, станало неизпълнимо — надхвърля това, което е необходимо, за да се постигне преследваната с член 203 от Директива 2006/112 цел да се отстрани рискът от загуба на данъчни приходи.

35 С оглед на изложените дотук съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че принципът на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска на основание на национална разпоредба за транспониране на посочения член данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент ДДС, по съображение че този доставчик не е коригирал сгрешената фактура, при положение че данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да приспадне посочения ДДС, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.

По третия въпрос

36 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали данъчнозадължено лице може да се позове на принципа на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, за да се противопостави на разпоредба на националното право, съгласно която за възстановяването на неправилно фактурирания ДДС е необходимо сгрешената фактура да бъде коригирана, при положение че правото на приспадане на посочения ДДС е отказано с влязъл в сила акт, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.

37 Като начало следва да се напомни, че според постоянната съдебна практика от националните юрисдикции се изисква при прилагане на вътрешното право да го тълкуват, доколкото е възможно, в светлината на текста и целите на съответната директива, за да постигнат предвидения от последната резултат и следователно да спазят член 288, трета алинея ДФЕС. Това задължение за съответстващо на директивите тълкуване на националното право всъщност е присъщо за системата на Договора за функционирането на Европейския съюз, доколкото дава възможност на националните юрисдикции в рамките на своята компетентност да осигурят пълната ефикасност на правото на Съюза, когато се произнасят по споровете, с които са сезирани (вж. по-специално Решение от 24 януари 2012 г. по дело Dominguez, C-282/10, точка 24 и цитираната съдебна практика).

38 Що се отнася до възможността за позоваване спрямо държава членка на принципа на неутралитет на ДДС, най-напред следва да се отбележи, че този принцип е основен принцип на общия режим на ДДС, уреден по-специално с Директива 2006/112 (вж. в този смисъл по-конкретно Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 39 и цитираната съдебна практика).

39 На следващо място, както следва от точка 35 от настоящото решение, принципът на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент ДДС, по съображение че този доставчик не е коригирал сгрешената фактура, при положение че данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да приспадне посочения ДДС, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.

40 Според съдебната практика данъчнозадължено лице може, ако е необходимо, да се позове на принципа на неутралитет на ДДС срещу национална разпоредба или срещу прилагането на такава разпоредба, която не спазва този принцип (вж. в този смисъл Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer, C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 34). При обстоятелства като очертаните в точка 35 от настоящото решение може да се прави позоваване на принципа на неутралитет на ДДС — конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112 и предвиждащ за съответната държава членка безусловно и достатъчно точно задължение — срещу разпоредба на националното право, която не спазва този принцип.

41 С оглед на предходното на третия въпрос следва да се отговори, че данъчнозадължено лице може да се позове на принципа на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, за да се противопостави на разпоредба на националното право, съгласно която за възстановяването на неправилно фактурирания ДДС е необходимо сгрешената фактура да бъде коригирана, при положение че правото на приспадане на посочения ДДС е отказано с влязъл в сила акт, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.

По съдебните разноски

42 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 (пети състав) реши:

1) **Принципът на неутралитет на данъка върху добавената стойност, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска на основание на национална разпоредба за транспониране на посочения член данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент данък върху добавената стойност, по съображение че този доставчик не е коригирал сгрешената фактура, при положение че данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да приспадне посочения данък върху добавената стойност, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.**

2) **Данъчнозадължено лице може да се позове на принципа на неутралитет на данъка върху добавената стойност, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, за да се противопостави на разпоредба на националното право, съгласно която за възстановяването на неправилно фактурирания данък върху добавената стойност е необходимо сгрешената фактура да**

бъде коригирана, при положение че правото на приспадане на посочения данък върху добавената стойност е отказано с влязъл в сила акт, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.

Подписи