РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

18 юни 2009 година *

По дело C-566/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 30 ноември 2007 г., постъпил в Съда на 21 декември 2007 г., в рамките на производство по дело

Staatssecretaris van Financiën

срещу

Stadeco BV,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н A. Ó Caoimh, г-н U. Lõhmus, г-жа P. Lindh и г-н Ал. Арабаджиев (докладчик), съдии,

* Език на производството: нидерландски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 декември 2008 г.,

— като има предвид становищата, представени:

— за Stadeco BV, от адв. A. Fruijtier, advocaat,

— за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels, г-н M. de Grave и г-жа C. ten Dam, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-н S. Spyropoulos, г-жа S. Trekli и г-жа M. Tassopoulou, в качеството на представители,

— за италианското правителство, от г-н R. Adam, в качеството на представител, подпомаган от г-н G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou и г-н W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 март 2009 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110, наричана по-нататък „Шеста директива“), както и на принципа на данъчен неутралитет.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Staatssecretaris van Financiën (наричан по-нататък „Staatssecretaris“) и Stadeco BV (наричано по-нататък „Stadeco“) във връзка с правото на данъчнозадължено лице да коригира данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), посочен във фактурата, издадена на получателя за извършените услуги.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

4 В член 9, параграф 2, буква в) от тази директива се предвижда, че „място на доставката на услуги, свързани с […] културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни и подобни дейности, включително дейностите, извършвани от организаторите на такива дейности, и където е необходимо, доставката на съпътстващи услуги […] е мястото, където физически се извършват услугите“. [неофициален превод]

5 Според член 21, параграф 1, буква в) от посочената директива при вътрешната система ДДС се дължи от „всяко лице, което посочи [ДДС] във фактура или друг документ, служещ за фактура“. [неофициален превод]

Национална правна уредба

6 Съгласно член 1, параграф 1, буква а) от Закона за данъка върху оборота (Wet op de omzetbelasting) от 28 юни 1968 година (Staatsblad 1968 г., № 329), в приложимата му редакция към данъчната година, разглеждана в главното производство (наричан по-нататък „Wet“), „данък върху оборота“ е данъкът, който се събира за […] доставката на стоки или услуги, извършена в Нидерландия от търговеца в рамките на предприятието му.

7 В член 6, параграф 2, буква в), точка 1 от Wet се предвижда, че „място на доставката на услуги, свързани с […] културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни и подобни дейности […] е мястото, където реално се извършват тези дейности или мероприятия“.

8 Член 12, параграф 1 от Wet гласи, че „данъкът се събира от търговеца, който извършва доставката или предоставя услугата“.

9 Член 14, параграф 1 от Wet гласи, че „данъкът, станал изискуем през данъчната година, се заплаща въз основа на декларация“.

10 В член 37 от Wet е предвидено, че „[л]ицето, посочило по какъвто и да е начин във фактура данък върху оборота, на който то не е платец по силата на разпоредба, различна от настоящия член, става платец на този данък от момента, в който предаде фактурата; то е длъжно да внесе този данък съгласно член 14“.

11 От акта за преюдициално запитване е видно, че към момента на настъпване на обстоятелствата в главното производство и както уточнява нидерландското правителство, с оглед коригирането на данъка върху оборота и въз основа на указанията на Staatssecretaris нидерландските данъчни власти изискват от издателя на фактурата, който погрешно е посочил този данък, да поправи фактурата или като издаде нова, или като състави кредитно известие до получателя на извършените услуги.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

12 Stadeco е предприятие, установено в Нидерландия, което извършва дейност по отдаване под наем, изграждане и демонтиране на щандове на панаири и изложения.

13 Между 1993 и 1995 г. Stadeco извършва услуги в Германия и в трети държави за сметка на Economische Voorlichtingsdienst (служба за икономическа информация, наричана по-нататък „EVD"), публичноправен орган със седалище в Нидерландия, подчинен на Министерството на икономиката. EVD ползва услугите на Stadeco само за дейности, които не се облагат с данък върху оборота в Нидерландия, и като част от публичноправен орган няма право на приспадане на този данък.

14 На фактурите за посочените услуги, извършени извън Нидерландия, са посочени сумите, дължими като данък върху оборота, който би бил наложен за идентични услуги, предоставени в Нидерландия. EVD плаща изцяло тези фактури, а Stadeco внася посочения данък в Нидерландия.

15 През 1996 г. данъчните органи уведомяват Stadeco, че не е платец на данък върху оборота в Нидерландия за разглежданите услуги, предоставени извън Нидерландия. Впоследствие Stadeco моли да му бъде възстановен пълният размер на данъка, внесен на това основание, който възлиза на 230 314 NLG (104 512 EUR). Тъй като данъчните органи поставят поисканото възстановяване в зависимост от поправянето на фактурите, издадени на EVD, във връзка с това Stadeco им представя копие от кредитно известие. Вследствие на това посоченият размер е възстановен на Stadeco.

16 При извършването на ревизия през 2000 г. данъчните органи обаче установяват, че Stadeco нито е съставило кредитно известие на името на EVD, нито е коригирало фактурите, нито е възстановило някаква сума на последната. По тази причина данъчните органи изпращат на Stadeco акт за изменение на данъчно задължение, който се отнася до пълния размер на възстановения данък.

17 След като подадената от Stadeco административна жалба срещу този акт за изменение на данъчно задължение е отхвърлена, Gerechtshof te s-Gravenhage (апелативен съд в Хага) се произнася в полза на Stadeco и отменя посочения акт. Тази юрисдикция постановява, че в случая коригирането на грешките при фактуриране не е от решаващо значение, тъй като не съществувал никакъв риск от загуба на данъчни приходи поради обстоятелството, че качеството на EVD изключвало каквото и да е право на приспадане на данъка върху оборота.

18 Staatsecretaris обжалва решението на Gerechtshof te 's-Gravenhage по касационен ред пред Hoge Raad der Nederlanden. Той твърди, че тъй като Stadeco не е изпълнило условията относно коригирането на грешките при фактуриране, то няма никакво право да задържи възстановения му данък върху оборота.

19 Запитващата юрисдикция счита, че тъй като по силата на материалноправните норми по ДДС мястото на изпълнение на разглежданите доставки не е в Нидерландия, актът за изменение на данъчно задължение може да се основава единствено на член 37 от Wet, който транспонира в нидерландското право член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива.

20 Запитващата юрисдикция обаче има съмнения относно възникването на данъчно задължение съгласно член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива в държавата-членка, в която е установен издателят на фактурата, когато съгласно общата система на ДДС се приема, че мястото на изпълнение на доставката по тази фактура се намира в друга държава членка.

21 Ако случаят е такъв, тя иска да се установи дали коригирането на данъчното задължение може да се постави в зависимост от поправянето на разглежданата фактура, по-конкретно в случаите, когато получателят на предоставените услуги няма право да приспадне данъка по получените доставки. В това отношение тя смята, че не може веднага да се изключи възможността държавите членки да предвидят такива условия, за да не се допусне неоснователно обогатяване.

22 При тези условия Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 21, параграф 1, initio и буква в) от Шеста директива […] да се тълкува в смисъл, че не се дължи никакъв ДДС в държавата членка, в която пребивава или е установен издателят на фактурата, когато същият е посочил във фактурата размера на ДДС за доставка, която според общата система [на ДДС] се счита за извършена в друга държава членка или в трета страна?

2) В случай на отрицателен отговор, когато фактура като посочената в член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива е издадена на получател, който няма право да приспада ДДС (така че няма никакъв риск от загуба на данъчни приходи), могат ли държавите членки да поставят коригирането на погрешно фактуриран ДДС, който съгласно тази разпоредба подлежи на внасяне, в зависимост от условието данъчнозадълженото лице да издаде на клиента си поправена фактура, в която не е посочен ДДС?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

23 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че съгласно тази разпоредба не се дължи никакъв ДДС в държавата членка, в която пребивава или е установен издателят на фактурата, когато същият е посочил ДДС във фактурата за доставка, чието място на изпълнение съгласно Шеста директива се счита, че се намира в друга държава членка или в трета държава.

24 В това отношение от самото начало следва да се отбележи, обратно на твърдяното от Stadeco, че обстоятелството, че член 21, параграф 1 от Шеста директива цели единствено да се определят лицата — платци на дължимия „при вътрешната система“ ДДС — докато в главното производство Stadeco не е предоставило разглежданите услуги на EVD на територията на Нидерландия, — не е пречка за възможността буква в) от тази разпоредба да се приложи спрямо фактите в главното производство.

25 От една страна, както отбелязва генералният адвокат в точка 12 от заключението си, от член 7, параграф 1 и член 21, параграф 2 от Шеста директива по-конкретно следва, че изразът „при вътрешната система“ се отнася до цялата територия на Европейската общност, както тази територия е определена в член 3 от Шеста директива.

26 От друга страна, следва да се подчертае, че съгласно член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива лице — платец на този данък, е всяко лице, което посочи ДДС във фактура или друг документ, служещ за фактура. Тези лица по-конкретно са платци на посочения във фактурата ДДС независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка. (вж. в този смисъл Решение от 13 декември 1989 г. по дело Genius, C-342/87, Recueil, стр. 4227, точка 19, Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точка 53, както и Решение от 15 март 2007 г. по дело Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Сборник, стр. I-2425, точка 23).

27 Ето защо, обратно на хипотезата на данъчно задължение, което евентуално възниква поради облагаема по ДДС сделка, мястото на изпълнение на доставката на услуги, въз основа на която е издадена фактурата, не е релевантно с оглед възникването на предвиденото в член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива данъчно задължение, което се дължи само поради посочването на ДДС в тази фактура.

28 Предвиждайки, че посоченият във фактурата ДДС се дължи независимо от това дали е налице задължение за плащане на данъка въз основа на облагаема по ДДС сделка, член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива цели да отстрани риска

от загуба на данъчни приходи, който може да породи предвиденото в член 17 от Шеста директива право на приспадане (вж. в този смисъл Решение по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, посочено по-горе, точки 57 и 61, Решение от 6 ноември 2003 г. по дело Karageorgou и др., C-78/02—C-80/02, Recueil, стр. I-13295, точки 50 и 53, както и Решение по дело Reemtsma Cigarettenfabriken, посочено по-горе, точка 23).

29 Всъщност, въпреки че упражняването на посоченото право на приспадане се ограничава само до данъка по облагаема с ДДС сделка (вж. Решение по дело Genius, посочено по-горе, точка 13), рискът от загуба на данъчни приходи по принцип не е напълно отстранен докато получателят на фактурата, в която не е следвало да бъде начислен ДДС, все още има възможност да я използва с цел такова упражняване, в съответствие с член 18, параграф 1, буква а) от Шеста директива (вж. в този смисъл Решение по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, посочено по-горе, точка 57).

30 Според тази разпоредба, когато данъчнозадълженото лице разполага с фактура, която отговаря на изискванията на член 22, параграф 3 от посочената директива, то може да предяви пред данъчната администрация правото си на приспадане на ДДС. Както обаче изтъкват нидерландското и германското правителство, не може да се изключи възможността сложни обстоятелства и правоотношения да попречат на данъчната администрация своевременно да установи, че други съображения не допускат да се упражни правото на приспадане.

31 Като се има предвид, че рискът от загуба на данъчни приходи, който може да породи упражняването на правото на приспадане от получателя по фактурата, се носи от държавата членка, за която се отнася посоченият в разглежданата фактура ДДС, ДДС се дължи в тази държава членка по силата на член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива.

32 Във връзка с това следва да се уточни, че запитващата юрисдикция трябва да провери, като вземе предвид всички релевантни обстоятелства, в коя държава-членка се дължи посоченият върху разглежданата фактура ДДС. В това

отношение релевантни могат по-конкретно да бъдат посочената ставка, паричната единица, в която е изразен размерът, подлежащ на плащане, езикът, на който е съставена, съдържанието и контекстът на разглежданата фактура, мястото на установяване на издателя на тази фактура и на получателя на извършените услуги, както и поведението им.

33 С оглед на горепосоченото на първия въпрос следва да се отговори, че член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че съгласно тази разпоредба ДДС се дължи в държавата членка, за която се отнася посоченият във фактурата или друг документ, служещ за фактура, ДДС, дори ако разглежданата сделка не е подлежала на облагане в тази държава членка. Запитващата юрисдикция трябва да провери, като вземе предвид всички релевантни обстоятелства, за ДДС на коя държава членка се отнася посоченият в разглежданата фактура ДДС. Във връзка с това релевантни могат по-конкретно да бъдат посочената ставка, паричната единица, в която е изразен размерът, подлежащ на плащане, езикът, на който е съставена, съдържанието и контекстът на разглежданата фактура, мястото на установяване на издателя на тази фактура и на получателя на извършените услуги, както и поведението им.

По втория въпрос

34 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали принципът на данъчен неутралитет допуска възможността държава членка да постави коригирането на ДДС, дължим в тази държава членка само поради факта, че е погрешно посочен в издадената фактура, в зависимост от условието данъчнозадълженото лице да издаде на получателя на извършените услуги поправена фактура, в която не е посочен споменатият ДДС, когато този получател няма право на приспадане на ДДС, така че няма никакъв риск от загуба на данъчни приходи.

35 В това отношение следва да се напомни, че в Шеста директива не е изрично предвидена хипотезата, при която ДДС е погрешно посочен във фактурата, при положение че той не се дължи поради облагана с този данък сделка. Ето защо, докато общностният законодател не запълни тази празнота, държавите членки

следва да предвидят разрешение на посочения случай (Решение по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, посочено по-горе, точки 48 и 49, както и Решение по дело Karageorgou и др., точка 49).

36 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 (Решение по дело Genius, посочено по-горе, точка 18).

37 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 (вж. посочените по-горе Решение по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, точка 58, както и Решение по дело Karageorgou и др., точка 50).

38 Освен това споменатото коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация (Решение по дело Schmeink & Cofreth et Strobel, посочено по-горе, точка 68).

39 В това отношение важно е да се напомни, че мерките, които държавите-членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели. Ето защо те не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС — основен принцип на общата

система на ДДС, въведен от общностното законодателство в тази област (вж. по аналогия Решение по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, посочено по-горе, точка 59 и цитираната съдебна практика).

40 Следователно, ако възстановяването на ДДС стане невъзможно или изключително трудно поради условията, при които може да се подаде молба за възстановяване на данък, споменатите принципи 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. в този смисъл и по аналогия Решение по дело Reemtsma Cigarettenfabriken, посочено по-горе, точка 41).

41 В главното производство, съгласно общи указания в този смисъл на Staatssecretaris, нидерландските данъчни органи очевидно са поставили коригирането на платения от Stadeco ДДС в зависимост от поправянето от последния на връчените на EVD фактури или като издаде нови фактури, в които не се посочва ДДС, или като състави кредитно известие.

42 Като се има предвид, че както поправената фактура, така и кредитното известие посочват ясно на получателя на извършените услуги, че в разглежданата държава членка не се дължи никакъв ДДС и че при това положение този получател в това отношение не разполага с никакво право на приспадане на ДДС, трябва да се приеме, че такова условие по принцип може да осигури отстраняването на риска от загуба на данъчни приходи. Освен това следва да се посочи, че това условие не поставя възстановяването на посочения данък в зависимост от свободното усмотрение на данъчната администрация.

43 В допълнение, въпреки че в главното производство запитващата юрисдикция трябва да провери дали Stadeco е доказало, че самото то своевременно е отстранило напълно риска от загуба на данъчни приходи, все пак, за да е полезен със своя отговор, Съдът може да ѝ предостави указанията, които счита за необходими (вж. в този смисъл по-конкретно Решение от 1 юли 2008 г. по дело

МОТОЕ, C-49/07, Сборник, стр. I-4863, точка 30 и Решение от 22 декември 2008 г. по дело Magoora, C-414/07, Сборник, стр. I-10921, точка 33).

44 От акта за преюдициално запитване е видно, че Stadeco е представило на нидерландските данъчни органи копие от кредитно известие на името на EVD, докато в действителност Stadeco нито е съставило такова известие, нито е коригирало фактурите, разглеждани в главното производство.

45 Всъщност в главното производство е видно, че рискът от загуба на данъчни приходи е бил отстранен единствено поради двата елемента на обстоятелството, от една страна, че EVD има качеството на публичноправен орган и от друга страна, че EVD ползва услугите на Stadeco само за дейности, които не се облагат с данък върху оборота в Нидерландия, които елементи изключват каквото и да е право на приспадане на този данък.

46 Както обаче бе отбелязано в точка 30 от настоящото решение, не може по общ начин да се изключи възможността сложни обстоятелства и правоотношения да попречат на данъчната администрация своевременно да установи, че подобни съображения не допускат да се упражни правото на приспадане.

47 При това положение следва да се приеме, че поставянето на коригирането на ДДС, погрешно посочен във фактура, в зависимост от условието да се поправи тази фактура по принцип не надхвърля това, което е необходимо, за да се постигне целта напълно да се отстрани рискът от загуба на данъчни приходи.

48 Освен това, доколкото от обстоятелствата по главното производство е видно, че нидерландските данъчни органи изглежда също така обвързват коригирането на ДДС с връщането на размера на платения данък, който не е следвало да бъде начислен, от издателя на разглежданата фактура на получателя на извършените услуги, следва да се напомни, че общностното право не създава пречка национална правна система да откаже възстановяване на събран данък, който не е следвало да бъде начислен, при условие че това би довело до неоснователно обогатяване на правоимащите (Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer, C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 41 и цитираната съдебна практика).

49 Наличието и степента на неоснователното обогатяване — което възстановяването на данък, който не е следвало да бъде начислен и събран от гледна точка на общностното право, би породило за данъчнозадълженото лице — обаче биха могли да се установят само след анализ, като се вземат предвид всички релевантни обстоятелства (вж. в този смисъл Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 43).

50 В това отношение е необходимо да се отбележи, че запитващата юрисдикция трябва да извърши такъв анализ. В този контекст по-конкретно може да е релевантен въпросът дали сключените между Stadeco и EVD договори сочат фиксиран размер на възнаграждението за извършените услуги или базисен размер, евентуално увеличен с приложимия данък. Всъщност в първия пример може да не е налице неоснователно обогатяване на Stadeco.

51 С оглед на изложеното дотук на втория въпрос следва да се отговори, че принципът на данъчен неутралитет допуска по принцип възможността държава-членка да постави коригирането на ДДС, дължим в тази държава членка само поради факта, че е погрешно посочен в издадената фактура, в зависимост от условието данъчнозадълженото лице да издаде на получателя на извършените

услуги поправена фактура, в която не е посочен споменатият ДДС, ако това данъчнозадължено лице своевременно не е отстранило напълно риска от загуба на данъчни приходи.

По съдебните разноски

52 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 (трети състав) реши:

1) Член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година, трябва да се тълкува в смисъл, че съгласно тази разпоредба данъкът върху добавената стойност се дължи в държавата членка, за която се отнася посоченият във фактурата или друг документ, служещ за фактура, данък върху добавената стойност, дори ако разглежданата сделка не е подлежала на облагане в тази държава членка. Запитващата юрисдикция трябва да провери, като вземе предвид всички релевантни обстоятелства, за данъка върху добавената стойност на коя държава членка се отнася посоченият върху разглежданата фактура данък върху добавената стойност. Във връзка с това релевантни могат по-конкретно да бъдат посочената ставка, паричната единица, в която е изразен размерът, подлежащ на плащане, езикът, на който е съставена, съдържанието и контекстът на разглежданата фактура, мястото на установяване на издателя на тази фактура и на получателя на извършените услуги, както и поведението им.

2) Принципът на данъчен неутралитет допуска по принцип възможността държава членка да постави коригирането на данъка върху добавената стойност, дължим в тази държава членка само поради факта, че е погрешно посочен в издадената фактура, в зависимост от условието данъчнозадълженото лице да издаде на получателя на извършените услуги поправена фактура, в която не е посочен споменатият данък, ако това данъчнозадължено лице своевременно не е отстранило напълно риска от загуба на данъчни приходи.

Подписи