Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 8 септември 2022 година [1]

Дело C-378/21

P GmbH
Заинтересовани лица:
Finanzamt Österreich (Данъчна служба, Австрия)

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzgericht [Австрия])

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Грешка относно правилния размер на данъчната ставка — Коригиране на данъчното задължение — Фактическа невъзможност за коригиране на вече издадени фактури — Отпадане на необходимостта от коригиране на фактурата, ако получателите на престацията не са данъчнозадължени лица — Липса на риск от загуба на данъчни приходи — Възражение за неоснователно обогатяване“

I. Въведение

1. Правото в областта на ДДС е правна област, създаваща рискове за данъчнозадължените лица, които всъщност трябва да събират този данък от своите клиенти само за държавата. Ако например данъчнозадълженото лице погрешно използва за основа твърде ниска данъчна ставка, то все пак дължи правилния (по-висок) размер на данъка, който трябва да плати на държавата. Това важи и ако поради правни и/или фактически причини то не може впоследствие да прехвърли по-високия ДДС върху своите клиенти.

2. В настоящото дело по преюдициално запитване Съдът трябва да се произнесе по обратния случай, в който данъчнозадълженото лице в продължение на цяла година погрешно е калкулирало твърде висока данъчна ставка, посочвало я е във фактурата и я е платило. Има ли право държавата да задържи този надвзет ДДС, или той трябва да бъде върнат на данъчнозадълженото лице? Все пак данъкът не е възникнал в този размер. От друга страна, фактурите са издавани с посочен твърде висок данък, което е могло да подведе клиентите да приспаднат твърде голям данък. Трябва ли по тази причина фактурите предварително да бъдат коригирани? Важи ли това и в случай че доставките са извършени изключително на крайни потребители, които нямат право да приспадат начисления данък, така че те бездруго не биха могли да поискат приспадане?

[1] Език на оригиналния текст: немски.

3. Предвид естеството на ДДС на данък върху потреблението клиентът всъщност би трябвало да получи от доставчика възстановяване на надвнесения от него ДДС. Ако обаче юридически това не е възможно (например ако е договорена фиксирана цена) или е фактически невъзможно (например защото клиентите не са известни поименно), възниква въпросът кой може да остане окончателно „обогатен“ от грешката относно правилния размер на данъка — държавата или сгрешилото данъчнозадължено лице?

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Рамката на правото на Съюза се определя от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [2].

5. Съгласно член 73 от Директивата за ДДС, който се отнася до данъчната основа:

„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“.

6. В член 78 от Директивата за ДДС се определят елементите, които се включват или изключват от данъчната основа:

„Данъчната основа включва следните елементи:

а) данъци, мита, налози и такси с изключение на самия данък върху добавената стойност; […]“.

7. В член 193 от Директивата за ДДС се определя кой е длъжен да плати този данък:

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

[2] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, глава 9, том 3, стр. 7) в редакцията ѝ, приложима за спорната финансова година (2019 г.); съответно с измененията, въведени последно с Директива 2018/2057 на Съвета от 20 декември 2018 г. (ОВ L 329, 2018 г., стр. 3).

8. Член 168, буква а) от Директивата за ДДС се отнася до правото на приспадане и гласи:

„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; […]“.

9. В член 203 от Директивата за ДДС се урежда данъчното задължение чрез начисляването му във фактура.

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

10. В член 220, параграф 1 от Директивата за ДДС се урежда задължението за издаване на фактура:

„Всяко данъчнозадължено лице осигурява по отношение на изброените по-долу издаването на фактура или от самия него, или от неговия клиент, или на негово име, или в негова полза, от трето лице:

1. доставки на стоки и услуги, които той е извършил на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице;“.

Б. Австрийското право

11. В член 11, параграф 1, точка 1 от Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994) (Федерален закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG 1994“) се урежда задължението за издаване на фактура:

„Ако търговецът извършва сделки по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1, той има право да издава фактури. Ако той извършва сделки по отношение на друг търговец за неговата дейност или по отношение на юридическо лице, доколкото то не е търговец, той е длъжен да издава фактури. Ако търговецът извършва облагаема доставка, състояща се в обработка или преработка на чужда вещ, при която главно се използват собствени материали, или в обработка или преработка на чужда вещ, при която главно се използват чужди материали, във връзка с недвижим имот, на лице, което не е търговец, той е длъжен да издаде фактура. Търговецът трябва да изпълни задължението си за издаване на фактура в рамките на шест месеца от извършването на сделката“.

12. Член 11, параграф 12 от UStG се отнася до данъчните задължения в случай на неправомерно посочване на данък и гласи:

„Ако търговецът е посочил отделно във фактура за доставка на стоки или услуги размер на данъка, който не дължи на основание на този федерален закон за сделката, той дължи тази сума въз основа на фактурата, ако не е коригирал съответно тази сума по отношение на получателя на доставката на стоки или на услуги. В случай на корекция член 16, параграф 1 се прилага по аналогия“.

13. Член 239a от Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung — BAO, Федерален закон за общите разпоредби и производството във връзка с данъците, администрирани от федералните, провинциалните и общинските данъчни органи (Федерален данъчен кодекс, наричан по-нататък „BAO“) предвижда:

„Когато данък, който в съответствие с целта на разпоредбата относно данъците трябва да бъде понесен икономически от лице, различно от данъчнозадълженото лице, е бил понесен икономически от лице, различно от данъчнозадълженото лице, не следва да се извършва следното:

1. кредитиране на сметката за данъци;

2. възстановяване, прехвърляне или преизчисляване на кредитни салда; и

3. използване за погасяване на данъчни задължения,

ако това би довело до неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице“.

III. Факти и преюдициално запитване

14. Жалбоподателят пред запитващата юрисдикция (наричан по-нататък „P GmbH“) е дружество с ограничена отговорност по австрийското право.

15. То стопанисва място за игри на закрито. През процесната 2019 г. P GmbH начислява върху възнаграждението за своите услуги (входни такси за мястото за игри на закрито) австрийската стандартна ставка на данъка върху оборота в размер на 20 %. В действителност обаче през процесната 2019 година за тези услуги на P GmbH е била приложима намалената данъчна ставка от 13 % (една от намалените данъчни ставки в Австрия през процесната година съгласно член 98, параграф 1 от Директивата за ДДС).

16. При плащането на входните такси P GmbH издава на клиентите си касови бележки, които представляват фактури с ниска стойност съгласно член 11, параграф 6 от UStG 1994 (опростени фактури съгласно член 238 във връзка с член 226б от Директивата за ДДС). През процесната 2019 г. P GmbH издава общо 22 557 фактури. Клиентите на P GmbH през процесната 2019 г. са само крайни потребители, които нямат право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

17. P GmbH коригира справка-декларацията си по ДДС за 2019 г., за да получи от Finanzamt кредит за недължимо платен ДДС.

18. Данъчната служба отказва да извърши корекция по две причини: (1) P GmbH дължало по-високия данък върху оборота поради фактурирането, ако не коригира фактурите си. (2) Данъкът върху оборота бил понесен не от P GmbH, а от неговите клиенти. Следователно P GmbH щяло да се обогати в случай на корекция на данъка върху оборота.

19. P GmbH подава жалба срещу това решение. Компетентният Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) спира производството и отправя до Съда следните преюдициални въпроси на основание член 267 ДФЕС:

„1. Дължи ли се данъкът върху добавена стойност от издателя на фактура съгласно член 203 от Директивата за ДДС, когато, както в настоящия случай, няма опасност от загуба на данъчни приходи, тъй като получателите на услугите са крайни потребители, които нямат право да приспадат този данък?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос и ако съгласно член 203 от Директивата за ДДС издателят на фактура дължи ДДС:

а) Възможно ли е фактурите да не бъдат коригирани по отношение на получателите на услугите, ако, от една страна, е изключен рискът от загуба на данъчни приходи и от друга страна, коригирането на фактурите е фактически невъзможно?

б) Допустима ли е корекцията на данъка върху добавената стойност, ако крайните потребители са заплатили данъка при плащането на цената и поради това чрез коригирането на ДДС данъчнозадълженото лице се обогатява?“.

20. В производството пред Съда писмени становища представят Република Австрия и Европейската комисия. В съответствие с член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не провежда съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

IV. Правен анализ

A. Преюдициални въпроси и ход на анализа

21. С двата си преюдициални въпроса запитващата юрисдикция иска тълкуване на член 203 от Директивата за ДДС. С този член се налага данъчно задължение на всяко лице, което начислява ДДС.

22. Видно от въпросите и информацията за фактите по делото, е изключено клиентите на P GmbH да имат право на приспадане на начисления ДДС, тъй като те са изключително крайни потребители (т.е. не са данъчнозадължени лица). В случая на възмездно ползване на място за игри на закрито също така едва ли може да се предположи, че данъчнозадължено лице е използвало продадения от P GmbH входен билет за целите на облагаемите си сделки (вж. член 168 от Директивата за ДДС).

23. От друга страна, през процесната година P GmbH е издало 22 557 фактури вероятно на 22 557 различни ползватели на мястото за игра. Възможно е сред тях все пак да е имало данъчнозадължено лице, което да е използвало фактурата — правилно или не — за да поиска съответното приспадане на данъка. Макар във въпросите на запитващата юрисдикция тази хипотеза да се изключва, тя е по-релевантната в практиката.

24. Ето защо член 203 от Директивата за ДДС ще се тълкува първо с презумпцията, че въпросните 22 557 фактури с посочен завишен ДДС не представляват риск от загуба на данъчните приходи (вж. Б.). След това ще се допусне, че определен риск от загуба на данъчните приходи все пак не може да бъде изключен (вж. В.). По-нататък ще се разгледа

въпросът за корекция на данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС, който включва и необходимостта от корекция на 22 557 фактури (вж. Г.). Накрая ще се провери дали срещу P GmbH може да бъде повдигнато възражение за неоснователно обогатяване, ако клиентите са платили изцяло цената (вж. Д.).

Б. По данъчното задължение по член 203 от Директивата за ДДС, без риск от загуба на данъчните приходи

1. Неправилно начислен ДДС във фактура

25. Съгласно член 203 от Директивата за ДДС, ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура. Съгласно член 193 от Директивата за ДДС обаче ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги. Тъй като това данъчнозадължено лице е задължено съгласно член 220, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС да издаде фактура поне по отношение на други данъчнозадължени лица, това би довело до второ данъчно задължение за една и съща сделка. Ето защо член 203 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува стеснително.

26. В противен случай данъчнозадължено лице, което правилно фактурира облагаема доставка, би дължало ДДС два пъти: веднъж съгласно член 203 и веднъж съгласно член 193 от Директивата за ДДС. Законодателят не може да е имал такова намерение. Член 203 от Директивата за ДДС има самостоятелен смисъл само ако предвижда данъчно задължение, което надхвърля обхвата на член 193 от Директивата. Тъй като целта на член 203 от Директивата е да отстрани риска от загуба на данъчните приходи [3] (вж. по-долу т. 30 и сл.), той няма как да обхваща „нормалния случай“, при който данъчнозадълженото лице издава правилна фактура. Следователно член 203 от Директивата за ДДС визира „само“ погрешно фактуриран ДДС, т.е. ДДС, който не е законово дължим, но въпреки това е отразен във фактурата.

27. В настоящия случай във фактурите е посочен прекомерно висок размер на данъка (при прилагане на стандартната данъчна ставка вместо намалената данъчна ставка). Получената оттам разлика е отразена във фактура неправилно, т.е. надвишава дължимото. Издателят на фактурата би могло да дължи тази разлика съгласно член 203 от Директивата за ДДС, ако са изпълнени останалите условия. Останалата сума е дължима още съгласно член 193 от Директивата за ДДС и не се оспорва.

2. По понятието „фактура“ по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС

28. Съгласно преюдициалното запитване издадените касови бележки представляват т.нар. фактури с ниска стойност, които съгласно член 238 във връзка с член 226б от Директивата за ДДС изискват по-малко информация във фактурата. Въпреки това посочването на размера на ДДС, който трябва да се плати, е необходимо и за тях.

29. Тази фактура е фактура, издадена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6, което в съответствие с член 178, буква а) от Директивата за ДДС дава право на приспадане на начисления данък съгласно член 168, буква а) от нея. Дали P GmbH въобще е било длъжно

[3] Така изрично наред с другото в решения от 18 март 2021 г., P (Карти за зареждане с гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 27) и от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 32).

да издава съответни фактури на крайни потребители — член 220, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС изключва това — е без значение, противно на становището на Комисията. Член 203 от Директивата за ДДС е свързан само с наличието на фактура и съгласно формулировката му визира и т.нар. фактури с ниска стойност.

30. Фактът, че данъчното задължение по член 203 от Директивата за ДДС се отнася до неправилно (с твърде висока ставка) отделно посочен ДДС и във фактури с ниска стойност, съответства и на досегашната практика на Съда относно целта на член 203 от Директивата за ДДС. Съгласно тази съдебна практика целта на член 203 от Директивата за ДДС е да се отстрани рискът от загуба на данъчни приходи, който може да се породи в резултат от претендирането на неоснователно приспадане от страна на получателя на фактурата, въз основа на тази фактура [4].

31. Вярно е, че правото на приспадане съществува единствено за данъците, които са свързани с облагаеми с ДДС сделки [5]. Риск от загуба на данъчни приходи обаче е налице, докато получателят на фактура, в която неправомерно е начислен ДДС, все още има възможност да я използва, за да упражни правото на приспадане по член 168 от Директивата за ДДС [6]. Това е така, тъй като не е изключено данъчната администрация да не успее своевременно да установи, че материалноправни съображения не допускат да се упражни формално съществуващото право на приспадане.

32. Ето защо в случая на неправилно начислен ДДС във фактура член 203 от Директивата за ДДС цели да се постигне подобно съвпадане между приспадането на данъка от *получателя* по фактурата и данъчното задължение на *издателя* на фактурата, каквото обикновено би било налице за доставчика и получателя на доставката при правилна фактура [7]. В тази насока съгласно текста на член 203 от Директивата за ДДС не е необходимо получателят по фактурата реално да е извършил приспадане. Достатъчно е, че е налице риск да бъде извършено такова приспадане. Следователно — както правилно подчертава и Австрия — предвид смисъла и целта са обхванати всички фактури, които биха могли да подведат получателя на фактурата да приспадне начисления данък. Както бе посочено по-горе (в т. 28 и сл.), това се отнася и за фактурите с ниска стойност.

3. По необходимостта от риск от загуба на данъчни приходи

33. Ето защо издателят на фактурата носи обективна (т.е. абстрактна) отговорност за риска получателят по фактурата да извърши неправомерно приспадане на ДДС въз основа на тази (невярна) фактура. Става въпрос за абстрактна отговорност за риска, която носи издателят на фактурата. Тя е налице и при грешка досежно правилната данъчна ставка, ако във фактурата — както в случая — е посочена стандартната данъчна ставка вместо намалената данъчна ставка. Условие за това обаче е да има риск от неправомерно (твърде голямо) приспадане, както правилно посочва Комисията.

[4] Така изрично в решения от 18 март 2021 г., P (Карти за зареждане с гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 27), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 32), от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 24), от 31 януари 2013 г., Строй Транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 32), от 31 януари 2013 г., ЛВК (C-643/11, EU:C:2013:55, т. 35 и 36) и от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 28 и сл.).

[5] Решение от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 13).

[6] Така изрично в решение от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 28 и сл.), в което се цитира решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 57).

[7] Вж. в тази насока и заключението ми по дело EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, т. 31 и сл.).

34. Ето защо е спорно дали член 203 от Директивата за ДДС е приложим в този случай. Съгласно член 168 от Директивата за ДДС приспадането е възможно само за данъчнозадължено лице (при допълнителни условия). Крайният потребител *per se* няма право на приспадане.

35. От друга страна, този (абстрактен) риск лице, което не е данъчнозадължено, да извърши неправомерно приспадане на ДДС, е близък до нулата, освен в случай на дружество в процес на учредяване. При липсата на облагаем оборот обаче приспадането от страна на новосъздадено дружество във всички случаи подлежи на по-строг контрол от страна на данъчната администрация. Вероятно и по тази причина запитващата юрисдикция приема, че в ситуация като настоящата *не може* да има риск от загуба на данъчни приходи.

36. Ако член 203 от Директивата за ДДС визира възможност за възникването на риск, такъв риск обаче *per se* е изключен, тъй като получателите на доставката и адресатите на фактурата са изключително лица, които не са данъчнозадължени, а са крайни потребители, така че член 203 от Директивата за ДДС не може да се приложи.

4. Междинно заключение

37. Следователно на първия въпрос може да се отговори, както следва: ако получателите на услугите са крайни потребители, които нямат право на приспадане на ДДС, издателят на фактурата не дължи ДДС по член 203 от Директивата за ДДС.

B. По дължимия ДДС съгласно член 203 от Директивата за ДДС, в случай че не може да бъде изключен риск от загуба на данъчни приходи

38. По-специално Австрия оспорва съобщените от запитващата юрисдикция факти, че нямало риск от загуба на данъчни приходи. Дори да изглежда правдоподобно, че ползвателите на място за игри на закрито са само крайни потребители и не са данъчнозадължени лица по ДДС, не може да се изключи изначално, че при броя от 22 557 билета за вход (или фактури) сред тях все пак може е имало едно или повече данъчнозадължени лица.

39. Възможно е например баща да посети това място за игри на закрито заедно със сина си. Ако този баща е данъчнозадължено лице (напр. самонаето лице фотограф), има поне абстрактен риск тази фактура — правомерно (той продава направените там снимки) — или неправомерно (ако са лични снимки) — да бъде включена в неговата справка декларация по ДДС и той да предяви претенция за приспадане на твърде висок ДДС, платен по получени доставки. В такъв случай член 203 от Директивата за ДДС щял да е приложим. В крайна сметка обаче запитващата юрисдикция е тази, която трябва да прецени дали и доколко е налице абстрактен риск от нарушаване на симетрията между данъчното задължение на доставчика и приспадането на данъка от получателя на доставката.

40. Дори да не може да се изключи известен абстрактен риск в отделни случаи, това все пак не означава, че данъчното задължение по член 203 от Директивата за ДДС се разпростира върху всички 22 557 фактури. Подобна „идея за заразяване“ — в смисъл че щом не може да се изключи, че дадено данъчнозадължено лице е получило съответната фактура, всички фактури попадат в обхвата на член 203 от Директивата — е чужда на законодателството в областта на ДДС и не е по-подробно обоснована и от Австрия.

41. Данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата се отнася до отделната невярна фактура. Ако е необходимо, броят на абстрактно „опасните фактури“ трябва да се определи чрез оценка, каквато по принцип винаги е възможна в данъчното процесуално право, и данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата да се ограничи до тези фактури. Последното съответства и на принципа на неутралност, съгласно който самото данъчнозадължено лице като събирач на данъци за държавата по принцип не трябва да носи тежестта на ДДС[8].

42. В настоящия случай поради естеството на облагаемата услуга (разрешение за достъп до място за игри на закрито), която най-много по изключение се използва от данъчнозадължено лице, може да се приеме, че рисковият потенциал е много нисък.

43. Ето защо отговорът на първия въпрос може да се допълни, както следва: когато обаче сред адресатите на фактурите има и данъчнозадължени лица, се прилага данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС. Ако е необходимо, делът на тези фактури, които създават абстрактен риск, трябва да се определи чрез оценка.

Г. Грешка относно размера на данъчната ставка и задължение за коригиране на фактурите

44. Доколкото член 203 от Директивата за ДДС е приложим, се поставя въпросът за възможността за коригиране на тези фактури с цел намаляване на прекомерното данъчно задължение (по силата на фактурата) до материалноправно дължимия данък (по силата на облагаемата сделка) съгласно член 193 от Директивата за ДДС. Въпросът би възникнал в същата степен, ако обратно на моето предложение Съдът включи в обхвата на данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС и фактурите, издадени на крайни потребители, които не са данъчнозадължени лица.

1. Съдебна практика на Съда относно възможността за коригиране

45. В тази насока Съдът вече е постановил, че Директивата за ДДС не съдържа разпоредби относно коригирането от издателя на фактурата на погрешно фактурирания ДДС[9]. Ето защо, докато законодателят на Съюза не запълни тази празнота, държавите членки следва да предвидят разрешение за това[10]. По отношение на това решение обаче Съдът е разработил два подхода, които държавите членки трябва да вземат предвид.

[8] Вж. в този смисъл решения от 13 март 2008 г., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25) и от 1 април 2004 г., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 39).

[9] Така изрично в решения от 18 март 2021 г., P (Карти за зареждане с гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 30), от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, т. 38) и от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 48).

[10] Решения от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 35), от 6 ноември 2003 г., Karageorgou и др. (C-78/02—C-80/02, EU:C:2003:604, т. 49), от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 49) и от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 18).

46. Така, от една страна, за да осигурят неутралността на ДДС, държавите членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможност да се коригира *всеки* неоснователно фактуриран данък, при положение че издателят на фактурата докаже своята *добросъвестност*[11].

47. Според Съда това не допуска например национална правна уредба, която изключва възможността за коригиране на данъка след започването на производство за данъчен контрол[12]. Същото важи и ако коригирането на данъчното задължение на добросъвестен издател на фактури е поставено в зависимост от фактически неосъществимо коригиране на фактури, тъй като адресатите на фактурите въобще не са поименно известни. Подобно условие би било непропорционално[13].

48. Освен това принципът на неутралност на ДДС изисква неоснователно фактурираният ДДС да може да се коригира, когато издателят на фактурата своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи, *без* държавите членки да могат да поставят това коригиране в зависимост от добросъвестността на издателя на посочената фактура[14]. Това коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация[15].

а) Коригиране на данъчното задължение в случай на добросъвестен издател на фактура

49. От тази съдебна практика следва, че данъчнозадължено лице, което докаже своята добросъвестност, може да коригира неоснователно фактурирания ДДС (има се предвид неговото данъчно задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС), въпреки остатъчния риск от загуба на данъчни приходи[16].

50. В тази съдебна практика[17] се отчита фактът, че търговецът доставчик (който също така издава или само в някои случаи трябва да издаде фактурата — вж. член 220 от Директивата за ДДС) има функцията просто на лице, което събира на данъци за държавата[18]. В

[11] Решения от 18 март 2021 г., P (Карти за зареждане с гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 31), от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 27), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33), от 31 януари 2013 г., Строй Транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 33), от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 36) и от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 18).

[12] Решение от 18 март 2021 г., P (Карти за зареждане с гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 33).

[13] В този смисъл относно изискване, станало неизпълнимо, вж. решение от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 34).

[14] Решения от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 28), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33), от 31 януари 2013 г., ЛВК (C-643/11, EU:C:2013:55, т. 37), от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 37), от 6 ноември 2003 г., Karageorgou и др. (C-78/02—C-80/02, EU:C:2003:604, т. 50) и от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 58).

[15] Решения от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 38) и от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 68).

[16] Решения от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 36) и от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 18).

[17] Начало на тази практика поставя решение от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 18). Оттогава насам този текст се повтаря постоянно, без обаче досега реално да е обяснено защо и при какви условия може да се говори за добросъвестно поведение на данъчнозадълженото лице в този контекст — вж. например решения от 18 март 2021 г., P (Карти за зареждане с гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 31 и сл.), от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 27), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33), от 31 януари 2013 г., Строй Транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 33) и от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 36).

[18] Решения от 11 ноември 2021 г., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, т. 31), от 15 октомври 2020 г., E. (Данък върху добавената стойност — Намаляване на данъчната основа) (C-335/19, EU:C:2020:829, т. 31), от 8 май 2019 г., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, т. 22), от 23 ноември 2017 г., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, т. 23), от 13 март 2008 г., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25) и от 1 април 2004 г., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 39).

становището си Комисията дори го нарича „продължение на данъчната администрация“. Ако той изпълнява тази функция добросъвестно, държавата, която го е ангажирала като лице, което събира данъци, трябва да носи отговорност за последиците от евентуални грешки.

51. От преюдициалното запитване не става ясно защо всъщност P GmbH е използвало грешна данъчна ставка като основа. В тази насока запитващата юрисдикция трябва да провери дали в случая може да се говори за добросъвестен издател на фактура в този смисъл. Трябва да се има предвид обаче, че правилната данъчна ставка понякога зависи от трудни правни положения от гледна точка на разграничаване и понякога не може да бъде определена по безспорен начин. В такива случаи съществува голям риск от допускане на грешка при прилагане на правото. Колкото по-сложна е Директивата за ДДС или националното законодателство в областта на ДДС, толкова по-голям е рискът за данъчнозадълженото лице в това отношение.

52. Следователно, ако неправилната данъчна ставка е била приложена само поради неправилна правна оценка (грешка при прилагане на правото), за мен трябва да се приеме, че издателят на фактурата е добросъвестен. Пример за това е хипотезата, в която приложимата данъчна ставка е спорна и данъчнозадълженото лице е избрало — както става ясно по-късно — погрешния подход. Може да важи нещо друго, ако данъчнозадълженото лице изобщо не се е замислило за данъчната ставка или еднозначно се е разбирало коя данъчна ставка е приложима. Подобна грешка при прилагане на правото не би била нито разбираема, нито обяснима, така че в такъв случай и не бих говорила за добросъвестен издател на фактура в този смисъл. Определящото следователно е дали данъчнозадълженото лице като лице, което събира данъци за държавата, може да бъде упрекнато в издаване на сгрешена фактура.

53. Ето защо, ако запитващата юрисдикция установи, че при прилагането на неправилната стандартна данъчна ставка P GmbH е действало добросъвестно в този смисъл, то тогава няма значение дали рискът от загуба на данъчни приходи е бил отстранен. Тъй като рискът от загуба на данъчни приходи следва само от наличието на сгрешените фактури, коригирането на фактурите не би било нужно и за коригирането на данъчното задължение.

б) Коригиране на данъчното задължение независимо от добросъвестността на издателя на фактурата

54. Въпросът за коригирането на фактурите с цел отстраняване на риска от загуба на данъчни приходи обаче се поставя, ако запитващата юрисдикция заключи, че при издаването на фактурата данъчнозадълженото лице не е действало добросъвестно. В този случай данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС може да се коригира само ако рискът от загуба на данъчните приходи е бил напълно и своевременно отстранен.

55. Съдът обаче е постановил, 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 неутралността на ДДС — основен

принцип на общата система на ДДС[19]. Това се отнася по-специално за абстрактния елемент на риска (вж. по-горе в т. 30 и сл.).

56. Следователно, ако възстановяването на ДДС — т.е. намаляването на дължимия ДДС съгласно член 203 от Директивата за ДДС — стане невъзможно или прекомерно трудно поради условията, при които може да се подаде молба за възстановяване на данък, посочените принципи може 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[20].

57. Според запитващата юрисдикция в настоящия случай обаче не е налице риск от загуба на данъчни приходи. Поради това не е необходимо и да се коригират фактурите.

2. По подхода при фактическата невъзможност за коригиране

58. Доколкото все пак съществува известен риск (вж. по-горе т. 38 и сл.), който запитващата юрисдикция трябва да прецени и ако е необходимо, би могла да определи чрез оценка, коригиране по принцип би било необходимо, за да се отстрани породеният от съществуването на тези сгрешени фактури риск.

59. Запитващата юрисдикция в случая поставя въпроса дали този принцип може да се поддържа, когато коригирането на съответните фактури е фактически невъзможно, тъй като адресатите на фактурите изобщо не са поименно известни. Да се изисква нещо неосъществимо от издателя на фактурата, би могло да представлява непропорционално изискване. От друга страна, издателят на фактурата — както подчертава Австрия — с поведението си въобще е предизвикал риска от загуба на данъчни приходи.

60. Според мен в тези случаи — когато е налице риск от загуба на данъчни приходи и фактическа невъзможност за коригиране на издадените сгрешени фактури — решението зависи и от анализа на грешката. Това съответства на съдебната практика на Съда, която защитава добросъвестния издател на фактурата (вж. по-горе т. 52 и сл.), докато издателят на фактура, който не действа добросъвестно, трябва да отстрани риска от загуба на данъчни приходи. Ако това може да стане само чрез коригиране на фактурата, тогава невъзможността то да се извърши, е за сметка на издателя.

61. Тъй като съществуването на сгрешени фактури води до риск от загуба на данъчни приходи, по принцип те трябва да бъдат коригирани. Ако това не е възможно, то и данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС не може да бъде намалено. Противно на становището на Комисията, в тази връзка не е от значение дали изобщо е съществувало задължение за издаване на фактури, тъй като става въпрос за премахване на задължение за ДДС, възникнало по силата на сгрешена фактура (вж. по-горе т. 25 и сл.).

[19] Решение от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 39); вж. съответно решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 59 и цитираната там съдебна практика).

[20] Решение от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 40); вж. в този смисъл съответно решение от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, т. 41).

3. Междинно заключение

62. Правото на Съюза, и по-специално принципите на пропорционалност и неутралност на ДДС, изисква да е възможно коригирането на задължението за ДДС, което съгласно член 203 от Директивата за ДДС е замислено като абстрактна отговорност за риск. Задължението да се допусне коригиране, съществува независимо дали е отстранен произтичащият от това риск от загуба на данъчни приходи, ако издателят на фактурата е действал добросъвестно, например защото просто е допуснал грешка при прилагане на правото. Ако той не е действал добросъвестно, рискът от загуба на данъчни приходи трябва да бъде отстранен. За целта фактурата по принцип трябва да бъде коригирана. Ако това не е възможно за издателя на фактурата, тази невъзможност е част от поетия от него риск. В този случай данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС продължава да съществува.

Д. По възражението за неоснователно обогатяване

63. С подвъпрос 2б запитващата юрисдикция иска да се изясни дали коригирането на данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС не е в разрез с факта, че крайните потребители са платили надвишения ДДС като част от цената, така че в крайна сметка се обогатява само данъчнозадълженото лице, извършило доставката (в случая P GmbH).

64. Правото на Съюза допуска национална правна система (като член 239а от BAO в този случай) да откаже възстановяването на събран данък, който не е следвало да бъде начислен, ако това би довело до неоснователно обогатяване на правоимащите [21]. За тази цел обаче „принципът на забрана на неоснователното обогатяване трябва да се прилага при спазване на принципи като този на равно третиране“ [22].

65. Както вече е постановил Съдът, сам по себе си фактът, че недължимият съгласно правото на Съюза данък е бил прехвърлен на крайния потребител чрез цената, не води до обогатяване. Това е така, защото включването на посочения данък в прилаганите от данъчнозадълженото лице цени би могло да е довело до икономическа вреда, свързана с намаляване на обема на продажбите, дори ако данъкът е бил включен изцяло в цената [23].

66. В настоящия случай дружество, което се конкурира с P GmbH и предлага същата цена, би било натоварено само с ДДС в размер на 13/113 от цената, а не в размер на 20/120 от цената. При една и съща цена, поради грешката му относно данъчната ставка, маржът на печалбата на P GmbH би бил по-нисък от този на сравним конкурент. От друга страна, при еднакъв марж на печалбата, поради грешката си P GmbH би трябвало да калкулира по-висока цена, което от своя страна би било конкурентен недостатък. Това навежда на мисълта, че в случая не е налице неоснователното обогатяване на P GmbH.

[21] Решения от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 48), от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 41), от 21 септември 2000 г., Michaïlidis (C-441/98 и C-442/98, EU:C:2000:479, т. 31) и от 24 май 1988 г., Комисия/Италия (104/86, EU:C:1988:171, т. 6).

[22] Решение от 10 декември 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 41).

[23] Решения от 6 септември 2011 г., Lady & Kid и др. (C-398/09, EU:C:2011:540, т. 21), от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 42 и 56) и от 14 януари 1997 г., Comateb и др. (C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 29 и сл.).

67. Както Съдът е посочил по-нататък, възражението на държава членка, че е налице неоснователно обогатяване, може да бъде уважено само при условие че икономическата тежест, която недължимо събраният данък представлява за данъчнозадълженото лице, е била *изцяло неутрализирана* [24].

68. Ето защо според Съда наличието и степента на неоснователното обогатяване — което възстановяването на данък, който не е следвало да бъде начислен и събран от гледна точка на правото на Съюза, би породило за данъчнозадълженото лице — биха могли да се установят само след икономически анализ, като се вземат предвид всички релевантни обстоятелства [25]. В тази насока тежестта на доказване на неоснователното обогатяване се носи от държавата членка [26]. В случай на косвени данъци (също както при косвено наложения в случая ДДС) не може да се предполага, че прехвърлянето е осъществено [27].

69. Запитващата юрисдикция е тази, която трябва да извърши такъв анализ [28]. Но Съдът може да даде полезни насоки в това отношение, които могат да бъдат от значение за пълното разглеждане на всички обстоятелства.

70. От една страна, трябва да се отчете, че в случай като настоящия, в който крайните потребители, като реални платци на ДДС, не са известни, погрешно надвзетият ДДС „обогатява“ или държавата, или търговеца доставчик. Вероятно по тази причина Комисията смята, че данъчната администрация принципно не може да твърди неоснователно обогатяване на P GmbH. В този случай австрийското данъчно законодателство предоставя на държавата право да събере само намаленото данъчно вземане (т.е. в размер на 13/113 от цената) по отношение на услугите, предоставени от P GmbH. Сумата, която надвишава това вземане, материалноправно води до „неоснователно обогатяване“ на държавата. За разлика от това, в гражданскоправен аспект данъчнозадълженото лице е имало право на пълния размер на договорената с крайните потребители цена.

71. От друга страна, при доставката на крайния потребител по принцип е без значение как се формира крайната цена, тъй като той не може да претендира приспадане. Противно на твърденията на Комисията, грешката относно собствената основа за изчисляване на цената принципно не накърнява гражданскоправната претенция да бъде платена договорената с крайните потребители цена, ако и доколкото конкретният размер на ДДС не е представлявал специален елемент от договора.

72. Този извод се потвърждава от член 73 и сл. от Директивата за ДДС. Съгласно този член данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, която доставчикът следва да получи от получателя на доставката. Това е договорената цена. Съгласно член 78, буква а) от Директивата за ДДС самият ДДС не е част от данъчната

[24] Решение от 16 май 2013 г., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, т. 28). Това е възможно например ако държавата членка същевременно е субсидирала твърде високата поради грешката цена. В случая обаче не е налице тази хипотеза.

[25] Решения от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 49), от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 43) и от 2 октомври 2003 г., Weber's Wine World и др. (C-147/01, EU:C:2003:53, т. 100).

[26] В този смисъл вероятно следва да се разбира изложеното в решение от 24 март 1988 г., Комисия/Италия (104/86, EU:C:1988:171, т. 11). В същата посока е и решение от 6 септември 2011 г., Lady & Kid и др. (C-398/09, EU:C:2011:540, т. 20), в което досежно невъзстановяването на недължим данък се говори за изключение, което трябва да се тълкува ограничително. Вж. и решение от 21 септември 2000 г., Michaïlidis (C-441/98 и C-442/98, EU:C:2000:479, т. 33).

[27] Така изрично в решение от 14 януари 1997 г., Comateb и др. (C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 25 в края).

[28] Решения от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 50), от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 44), от 21 септември 2000 г., Michaïlidis (C-441/98 и C-442/98, EU:C:2000:479, т. 32) и от 14 януари 1997 г., Comateb и др. (C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 23 и 25).

основа. В системата на Директивата за ДДС, ДДС следователно по закон винаги е включен в правилния размер в договорената цена. Съдът потвърди това съвсем наскоро — дори в случай с измама с ДДС[29].

73. Щом обаче — независимо от вярното посочване във фактурата — ДДС винаги се прехвърля на крайния потребител в правилния размер (член 73 и член 78, буква а) от Директивата за ДДС), то не може да се твърди, че крайният потребител е платил твърде голям ДДС и че следователно в случая P GmbH се обогатява неоснователно, ако държавата възстанови данъка, който не е законово дължим. Крайният потребител вече е платил ДДС в правилния размер (вж. членове 73 и 78 от Директивата за ДДС); ДДС само е бил изчислен в грешен размер и посочен в грешен размер във фактурата.

74. В тази насока Съдът вече е постановил, че при необходимия цялостен анализ може да е релевантен въпросът дали сключените между страните договори предвиждат фиксиран размер на възнаграждението за извършените услуги или базисен размер, евентуално увеличен с приложимите данъци. В първия случай — т.е. ако е договорен фиксиран размер — вероятно не е налице неоснователно обогатяване на доставчика[30]. Бих отишла и малко по-далеч и в случай на договорен фиксиран размер по отношение на краен потребител и прехвърляне на ДДС *per se* бих изключила обогатяване на данъчнозадължения доставчик. Той е трябвало да приеме или по-малък марж на печалбата, или по-ниска конкурентоспособност от тази на конкурентите си.

75. Оттук фактът, че крайните потребители са платили крайна цена, която е неправилно изчислена (понеже в нея има твърде висок дял на ДДС и твърде нисък марж на печалбата), не е пречка за коригиране на данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС. Във всеки случай от това не произтича неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице, ако е договорена т.нар. фиксирана сума (фиксирана цена). Положението може да е различно, ако е договорена цена плюс законово дължимия ДДС. Този случай обаче може да бъде изключен тук.

V. Заключение

76. Предвид изложеното по-горе предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Bundesfinanzgerichts (Федерален финансов съд, Австрия), както следва:

„1. Когато получателите на услугите са крайни потребители, които нямат право да приспадат ДДС, издателят на фактурата не дължи ДДС съгласно член 203 от Директивата за ДДС. Когато обаче сред адресатите на фактурите има и данъчнозадължени лица, се прилага данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС. Ако е необходимо, делът на тези фактури трябва да се определи чрез оценка.

[29] Решение от 1 юли 2021 г., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, т. 34). Съдът правилно отхвърли опита на данъчната администрация да добави ДДС като един вид санкция към договорената (ненатоварена с данък) цена.

[30] В този смисъл е постановеното още в решение от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 50).

2. Принципите на пропорционалност и на неутралност на ДДС изискват да е възможно коригирането на задължението за ДДС, което съгласно член 203 от Директивата за ДДС е замислено като абстрактна отговорност за риск. Задължението да се допусне коригиране, съществува независимо дали е отстранен произтичащият от това риск от загуба на данъчни приходи, ако издателят на фактурата е действал добросъвестно. Данъчнозадълженото лице е добросъвестно, когато е допуснало извинима грешка при прилагане на правото. Ако пък то не е действало добросъвестно в този смисъл, отстраняването на риска от загуба на данъчни приходи е императивно условие. За целта фактурата по принцип трябва да бъде коригирана. Ако това не е възможно за издателя на фактурата, тази невъзможност е част от поетия от него риск. В този случай данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС продължава да съществува.

3. Фактът, че крайните потребители са платили цена, която е била неправилно изчислена (понеже в нея има твърде висок дял на ДДС и следователно твърде нисък марж на печалбата), не е пречка за коригиране на данъчното задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС. Във всеки случай от това не произтича неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице, ако е договорена т.нар. фиксирана сума (фиксирана цена)“.