Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

1 август 2025 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 203 — Посочване в издадена фактура на неправилно изчислен размер на ДДС — Член 238 — Опростено фактуриране — Доставки, за които са издадени фактури на данъчно незадължени лица и на данъчнозадължени лица, които не се ползват от право на приспадане на ДДС — Задължение за плащане на неправилно фактурираната част от ДДС — Липса на риск от загуба на данъчни приходи“

По дело C-794/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия) с акт от 14 декември 2023 г., постъпил в Съда на 21 декември 2023 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Österreich

срещу

P GmbH,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: N. Jääskinen, председател на състава, I. Jarukaitis (докладчик), председател на четвърти състав, и Ал. Арабаджиев, съдия,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за австрийското правителство, от A. Posch, J. Schmoll и F. Koppensteiner, в качеството на представители,

– за германското правителство, от J. Möller и P.-L. Krüger, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

– за португалското правителство, от P. Barros da Costa, C. Bento, M. R. Laires и A. Rodrigues, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, първоначално от F. Behre и M. Herold, а впоследствие от M. Herold, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 декември 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 203 и 238 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива (ЕС) 2018/1695 на Съвета от 6 ноември 2018 г. (ОВ L 282, 2018 г., стр. 5, и поправка в ОВ L 329, 2018 г., стр. 53) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Österreich (данъчна администрация на Австрия) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) и P GmbH по повод на отказа на данъчната администрация да уважи искане на P за корекция на декларацията му за данък върху добавената стойност (ДДС) с мотива, че е посочило във фактурите си сума на ДДС, изчислен при неправилна данъчна ставка.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 193 от Директивата за ДДС:

„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“.

4 Член 203 от Директивата гласи:

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

5 Член 220, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Всяко данъчнозадължено лице осигурява издаването на фактура или от самия него, или от негов клиент, или от негово име и за негова сметка от трето лице по отношение на изброените по-долу:

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

[…]“.

6 Член 238 от същата директива гласи:

„1. След консултация с Комитета по ДДС държавите членки могат, в съответствие с определените от тях условия, да изискат при доставки на стоки или услуги във фактурите да се вписва само информацията, посочена в член 226б, в следните случаи:

а) когато стойността на фактурата е по-голяма от 100 [евро], но не по-голяма от 400 [евро], или равностойността им в национална валута;

б) когато търговската или административна практика в съответния стопански сектор или техническите условия, при които се издават фактурите, особено затрудняват спазването на всички задължения, посочени в член 226 или в член 230.

3. Опростеният режим, предвиден в параграф 1, не се прилага, когато фактурите се изисква да бъдат издадени съгласно член 220, параграф 1, точки 2 и 3 или когато облагаемата доставка на стоки или услуги се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която се дължи ДДС, или чийто обект в тази държава членка не взема участие в доставката по смисъла на член 192а, и платец на ДДС е лицето, на което са доставени стоките или услугите“.

Австрийското право

7 Член 11, параграфи 1, 6 и 12 от Umsatzsteuergesetz 1994 (Закон за данъка върху оборота от 1994 г., BGBl. 663/1994), в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „UStG 1994“), гласи:

„(1)

1. 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.

[…].

(6) За фактурите, чиято обща стойност не надвишава 400 EUR, освен датата на издаване са достатъчни следните данни:

1. името и адресът на търговеца, който доставя стоките или предоставя услугите;

2. количеството и обичайното търговско наименование на доставените стоки или естеството и обхватът на услугата;

3. датата на доставката на стоки или услуги, или на периода, през който се включва услугата;

4. общата сума на цената и размерът на дължимия данък за доставката на стоки или услуги; и

5. данъчната ставка“.

[…].

(12) 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 mutatis mutandis“.

8 Член 16, параграф 1 от UStG 1994 гласи:

„Когато данъчната основа за облагаема доставка по смисъла на член 1, параграф 1, точки 1 и 2 е изменена,

1. търговецът, извършил тази доставка, трябва да коригира съответно размера на дължимия данък на това основание; и

2. данъчнозадълженото лице получател трябва да коригира съответно направеното на това основание приспадане. Корекциите се извършват за данъчния период, през който е извършена промяната на насрещната престация“.

9 Член 239a от Bundesabgabenordnung (Федерален данъчен кодекс), в редакцията му, приложима към спора в главното производство, 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. използването им за погасяване на данъчни задължения,

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

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

10 P е дружество с ограничена отговорност по австрийското право. То стопанисва място за игри на закрито. През 2019 г. то начислява върху входните такси за мястото за игри на закрито ставка на ДДС от 20 %. При плащането на входните такси P издава на клиентите си

касови бележки, които предвид ниската си стойност, са издадени съгласно правилата за опростено фактуриране по член 11, параграф 6 от UStG 1994. В своята справка-декларация по ДДС за 2019 г. P посочва съответния данък, но впоследствие я коригира с мотива, че входните такси трябва да бъдат обложени с намалена данъчна ставка на ДДС от 13 %.

11 С акт от 18 януари 2021 г. данъчната администрация установява размера на ДДС, който се дължи от P за 2019 г., без да взема предвид корекцията. В акта си данъчната администрация посочва, че P прилага ставка на ДДС в размер на 20 % върху приходите от входни такси за мястото за игри на закрито и че е посочило този размер на ДДС в издадените от него касови бележки. Данъчната администрация отказва да извърши последваща корекция на ставката по ДДС, тъй като, от една страна, не било възможно нито коригирането на фактурите, нито изпращането до клиентите на кредитни известия, съответстващи на разликата между ставката по ДДС от 20 % и намалената ставка по ДДС, и от друга страна, поради това че, тъй като клиентите на P вече са платили ДДС при ставка от 20 %, това би довело до неоснователно обогатяване на дружеството.

12 P подава жалба срещу този акт, като изтъква, че услугите са предоставени „почти изключително“ на частни лица, които нямат право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, така че рискът от загуби на данъчни приходи бил изключен и не било необходимо коригиране на фактурите.

13 С определение от 21 юни 2021 г., Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия), пред който е отнесен спорът, отправя преюдициално запитване до Съда, за да се установи дали член 203 от Директивата за ДДС може да се приложи по делото, при положение че не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи.

14 В решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968), Съдът постановява, че член 203 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е предоставило услуга и е посочило в издадената от него фактура размер на данък върху добавената стойност (ДДС), изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи съгласно тази разпоредба неправилно фактурираната част от ДДС, когато не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи, тъй като получателите на посочената услуга са изключително крайни потребители, които не се ползват от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

15 Вследствие на решението на Съда с решение от 27 януари 2023 г. Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) изменя акта за установяване на данъчни задължения, дължими от P за 2019 г.

16 Тази юрисдикция изхожда от предположението, че доставките на P са използвани „почти изключително“ от частни лица, които нямат право на приспадане на платения по получени доставки ДДС. Доколкото обаче не било напълно изключено клиенти на P (основателно или неоснователно) да са приспаднали начисления от него ДДС, посочената юрисдикция счита, че следва да се направи оценка на фактурите, от които възниква дължим ДДС по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС. Тя допуска, че съществува риск от загуба на данъчни приходи за част от общия оборот на мястото за игри на закрито, оценена на 0,5 %, или за около 112 от общо 22 557 фактури, издадени от P.

17 Данъчната служба подава ревизионна жалба срещу решението от 27 януари 2023 г. пред Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия). Тя твърди, че решението се отклонява от решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968). Данъчната служба поддържа, че от решението на Съда, в което той разглежда поставените му въпроси единствено с оглед на предположението, че разглежданата услуга била предоставена изключително на крайни потребители, които не се ползват от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, не следвало, че дължимият ДДС може да се изчисли въз основа на разделяне чрез оценка на крайните потребители, от една страна, и данъчнозадължените лица, които имат право да приспаднат ДДС по получени доставки, от друга страна.

18 Според запитващата юрисдикция, доколкото рискът от загуби на данъчни приходи не е напълно и своевременно отстранен поради липсата на корекция на фактурите, би могло да се направи извод, че Р дължи пълния размер на начисления във всички фактури ДДС.

19 Ако обаче рискът от загуби на данъчни приходи следва да се преценява, както предлага генералният адвокат в заключението си по дело Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:657), с оглед на всяка отделна неправилна фактура, запитващата юрисдикция иска да се установи по какви критерии следва да се определи, при всички случаи чрез оценка, за кои от фактурите е налице такъв риск.

20 Запитващата юрисдикция подчертава, че в този контекст не е напълно изяснен начинът, по който следва да се разбира понятието „краен потребител, който не се ползва от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС“ по смисъла на решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968).

21 При тези обстоятелства Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 203 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е предоставило услуга и е посочило в издадената от него фактура размер на данък върху добавената стойност (ДДС), изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи съгласно тази разпоредба неправилно фактурираната част от ДДС, когато посочената в конкретната фактура услуга е предоставена на данъчно незадължено лице, дори ако това данъчнозадължено лице е предоставило други подобни услуги на други данъчнозадължени лица?

2) Следва ли за „краен потребител, който не се ползва от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС“ по смисъла на решението на Съда на Европейския съюз [от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968)], да се счита само данъчно незадължено лице, или понятието включва и данъчнозадължено лице, което използва конкретната услуга само за лични цели (или за други цели, които не дават право на приспадане на платения по получени доставки ДДС) и поради това няма право на приспадане на платения по получени доставки ДДС?

3) В случай на опростено фактуриране съгласно член 238 от [Директивата за ДДС] по какви критерии следва да се прецени (при всички случаи чрез оценка) за кои фактури данъчнозадълженото лице не дължи неправилно фактурирания размер, тъй като не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

22 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 203 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е извършило доставка и е посочило в издадената от него фактура размер на ДДС, изчислен въз основа на неправилна ставка, дължи неправилно фактурираната част от ДДС, начислена на данъчно незадължено лице, дори ако данъчнозадълженото лице е извършило доставки от същия вид и на други данъчнозадължени лица.

23 В това отношение член 203 от Директивата за ДДС предвижда, че ДДС е дължим от всяко лице, което начислява този данък във фактура. Съгласно практиката на Съда издателят на фактурата дължи начисления в нея ДДС, включително и при липсата на всяка действителна облагаема сделка (решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители), C-378/21, EU:C:2022:968, т. 19 и цитираната съдебна практика).

24 Освен това от практиката на Съда следва, че член 203 от Директивата за ДДС цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който може да породи предвиденото в посочената директива право на приспадане. При това положение посочената разпоредба следва да се прилага, когато ДДС е неправилно фактуриран и съществува риск от загуба на данъчни приходи, тъй като получателят на въпросната фактура може да предяви правото си на приспадане на този ДДС (решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители), C-378/21, EU:C:2022:968, т. 20 и 21 и цитираната съдебна практика).

25 Съдът също така е постановил, че в случай, при който част от начисления ДДС е неправилно фактуриран, член 203 от Директивата за ДДС се прилага само за размера на ДДС, който надвишава правилно фактурирания данък. Всъщност в последния случай съществува риск от загуба на данъчни приходи, тъй като данъчнозадълженото лице — получател на такава фактура, би могло да упражни правото си на приспадане на посочения ДДС, без компетентната данъчна администрация да е в състояние да определи дали са изпълнени условията за упражняване на това право (решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители), C-378/21, EU:C:2022:968, т. 23).

26 Следователно прилагането на член 203 от Директивата за ДДС е обусловено единствено от съществуването на риск от загуба на данъчни приходи, който следва да се оцени въз основа на конкретна фактура и който не може да зависи от това дали разглежданите доставки са извършвани от съответното данъчнозадължено лице не само по отношение на лица, неподлежащи на облагане с ДДС, но и по отношение на други, подлежащи на облагане с този данък лица. Ето защо при оценяването на подобен риск следва да се извърши

проверка дали получателят по конкретната фактура действително подлежи на облагане с ДДС и съответно дали може да упражни право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

27 С оглед на тези съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 203 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е извършило доставка и е посочило в издадената от него фактура размер на ДДС, изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи неправилно фактурираната част от ДДС, начислена на данъчно незадължено лице, дори ако данъчнозадълженото лице е извършвало доставки от същия вид и на други данъчнозадължени лица.

По втория въпрос

28 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че за „краен потребител, който не се ползва от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС“ по смисъла на решение на Съда на Европейския съюз от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968), следва да се счита не само данъчно незадължено лице, но и данъчнозадължено лице, което в дадена конкретна ситуация няма право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

29 В това отношение следва да се припомни, че Съдът е приел в точка 25 от решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968), че член 203 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е предоставило услуга и е посочило в издадената от него фактура размер на ДДС, изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи съгласно тази разпоредба неправилно фактурираната част от ДДС, когато не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи, тъй като получателите на посочената услуга са изключително крайни потребители, които не се ползват от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

30 Освен това от практиката на Съда следва, както бе припомнено в точка 24 от настоящото решение, че рискът от загуба на данъчни приходи, който задължението, предвидено в член 203 от Директивата за ДДС, цели да отстрани, по принцип не е напълно отстранен, докато получателят на фактура, в която неправомерно е начислен ДДС, все още има възможност да я използва, за да упражни правото си на приспадане (вж. в този смисъл решение от 31 януари 2013 г., Строй транс, C-642/11, EU:C:2013:54, т. 30—32), тъй като 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 (вж. в този смисъл решение от 18 юни 2009 г., Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, т. 30).

31 Следователно е необходимо понятието „краен потребител, който не се ползва от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС“ да се тълкува стриктно и да се приеме, че такъв риск съществува, когато получателят на неправилна фактура е данъчнозадължено лице, дори ако това данъчнозадължено лице е прибягнало до съответната доставка за лични цели или за други цели, които не дават право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

32 С оглед на гореизложеното на втория въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че за „краен потребител, който не се ползва от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС“ по смисъла на решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968), следва да се считат само данъчно незадължени лица. Следователно данъчнозадължени лица, които в дадена конкретна ситуация нямат право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, не попадат в обхвата на това понятие.

По третия въпрос

33 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска, в случай на опростено фактуриране по член 238 от тази директива, данъчна администрация или национална юрисдикция да извърши оценка, за да определи за коя част от фактурите се дължи начисленият данък съгласно член 203 от посочената директива от данъчнозадължено лице, което неправилно е фактурирало ДДС.

34 От материалите, с които разполага Съдът, е видно, че делото в главното производство се отнася до положение, при което броят на издадените от съответното данъчнозадължено лице фактури е много голям, като тези фактури са издадени във връзка със сделки с масов характер и самоличността на получателите на фактурите е неизвестна.

35 Поради това следва да се установи как при тези обстоятелства за целите на корекцията на неправилно фактурирания ДДС следва да се определят фактурите с ниска стойност, по които данъчнозадълженото лице дължи ДДС съгласно член 203 от Директивата за ДДС, когато получателите на доставките и на фактурите са както крайни потребители, така и данъчнозадължени лица с право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

36 Както е видно по същество от точка 33 от заключението на генералния адвокат, Директивата за ДДС не урежда този въпрос, нито въпроса с тежестта на доказване при това определяне. Следователно критериите, по които следва да се определят случаите, в които данъчнозадължено лице дължи неправилно начислен ДДС по фактури, следва да се предвидят във вътрешния правен ред на всяка държава членка. Процесуалната автономия на държавите членки е регулирана обаче от принципите на равностойност и на ефективност, т.е. посочените критерии не трябва да бъдат по-неблагоприятни от критериите във връзка с подобни претенции, основани на разпоредби от вътрешното право, нито организирани по начин, който прави практически невъзможно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (вж. в този смисъл решение от 13 октомври 2022 г., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, т. 33 и 39).

37 Като се има предвид, че принципът на равностойност няма отношение в случая, следва да се припомни, що се отнася до принципа на ефективност, че този принцип изисква националните норми, свързани именно с определяне на онази част от фактурите, по които съответното данъчнозадължено лице, неправилно начислило ДДС, дължи вече фактурирания ДДС, да не водят до лишаване на данъчнозадълженото лице от възможност за коригиране или възстановяване на погрешно платения ДДС, доколкото правото на Съюза предвижда такова задължение за държавите членки, по-специално когато за съответната държава членка не съществува риск от загуба на данъчни приходи.

Запитващата юрисдикция трябва да прецени дали разглежданият случай е такъв, като вземе предвид всички обстоятелства по делото в главното производство (вж. в този смисъл решение от 13 октомври 2022 г., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, т. 36 и 40).

38 В това отношение, както бе посочено в точка 26 от настоящото решение, съществуването на риск от загуба на данъчни приходи по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС следва да се оцени въз основа на всяка конкретна фактура, като се извърши проверка дали получателят на тази фактура действително е задължено по ДДС лице.

39 Освен това, за да се определи каква част от фактурите с неправилно начислен ДДС са издадени на други данъчнозадължени лица, следва да се вземат предвид всички релевантни обстоятелства, като например естеството на предоставената услуга, начинът на доставка и фактуриране на услугата, както и всички статистически данни за получателя на услугата, с които доставчикът разполага. В това отношение от съществено значение е обстоятелството, че в случая клиентите на съответното данъчнозадължено лице рядко са други данъчнозадължени лица.

40 Що се отнася до възможността да се извърши оценка за установяване каква част от фактурите с неправилно начислен ДДС са издадени на други данъчнозадължени лица, следва да се отбележи, както по същество посочва генералният адвокат в точки 42 и 43 от заключението си, че по принцип правото на Съюза допуска това, при условие че в рамките на такава оценка са спазени принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност (вж. в този смисъл решение от 21 ноември 2018 г., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, т. 36 и 37).

41 Що се отнася, на първо място, до принципа на данъчна неутралност, е важно да се подчертае, че общата система на ДДС гарантира неутралността при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС. Следователно данъчната администрация на държава членка би накърнила непропорционално принципа на неутралитет на ДДС, като остави в тежест на данъчнозадълженото лице ДДС, чието възстановяване то има право да получи, докато общата система на ДДС цели да облекчи изцяло икономическия оператор от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на всичките му икономически дейности (решение от 21 март 2024 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за корекция в случай на неправилна данъчна ставка), C-606/22, EU:C:2024:255, т. 23 и 24).

42 В случай на издаване на сгрешени фактури, които включват по-висок начислен ДДС, спазването на принципа на неутралност се гарантира посредством възможността, която държавите членки следва да предвидят, за корекция на всеки неправомерно начислен данък, когато издателят на фактурата своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи (вж. в този смисъл решение от 2 юли 2020 г., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 28).

43 Що се отнася, на второ място, до принципа на пропорционалност, този принцип изисква по-специално данните, използвани за оценка на броя неправилно издадени фактури на други данъчнозадължени лица, да бъдат точни, надеждни и актуални. Освен това подобна оценка създава само оборима презумпция, която данъчнозадълженото лице — издател на фактурите, може да опровергае с доказателства в обратен смисъл (вж. в този смисъл решение от 21 ноември 2018 г., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, т. 42).

44 В това отношение спазването на правото на защита на данъчнозадълженото лице по-специално предполага, че преди приемането на неблагоприятна за него мярка то трябва да има възможност надлежно да изрази становище по обстоятелствата, на които органите искат да основат решението си, по-конкретно да има възможност да оспори точността на разглежданата оценка и да изложи обстоятелствата, обосноваващи оспорването. Освен това принципът на пропорционалност изисква стандартът на доказване за тази цел да не бъде прекомерно висок (вж. в този смисъл решение от 21 ноември 2018 г., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, т. 43 и 44).

45 С оглед на гореизложеното на третия въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска, в случай на опростено фактуриране по член 238 от тази директива, данъчна администрация или национална юрисдикция да извърши оценка, за да определи за коя част от фактурите се дължи начисленият данък съгласно член 203 от посочената директива от данъчнозадължено лице, което неправилно е фактурирало ДДС, при условие че за целите на тази оценка се вземат предвид всички релевантни обстоятелства и данъчнозадълженото лице разполага с възможност, в съответствие с принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност, както и с правото на защита, да оспори получените при този метод резултати.

По съдебните разноски

46 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 (девети състав) реши:

1) Член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива (ЕС) 2018/1695 на Съвета от 6 ноември 2018 г.,

трябва да се тълкува в смисъл, че

данъчнозадължено лице, което е извършило доставка и е посочило в издадената от него фактура размер на ДДС, изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи неправилно фактурираната част от ДДС, начислена на данъчно незадължено лице, дори ако данъчнозадълженото лице е извършило доставки от същия вид и на други данъчнозадължени лица.

2) Директива 2006/112, изменена с Директива 2018/1695,

трябва да се тълкува в смисъл, че

за „краен потребител, който не се ползва от право на приспадане на платения по получени доставки [Данък върху добавената стойност (ДДС)]“ по смисъла на решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968), следва да се

считат само данъчно незадължени лица. Следователно данъчнозадължени лица, които в дадена конкретна ситуация нямат право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, не попадат в обхвата на това понятие.

3) Директива 2006/112, изменена с Директива 2018/1695,

трябва да се тълкува в смисъл, че

допуска, в случай на опростено фактуриране по член 238 от Директива 2006/112, изменена, данъчна администрация или национална юрисдикция да извърши оценка, за да определи за коя част от фактурите се дължи начисленият данък съгласно член 203 от Директива 2006/112, изменена, от данъчнозадължено лице, което неправилно е фактурирало данъка върху добавената стойност, при условие че за целите на тази оценка се вземат предвид всички релевантни обстоятелства и данъчнозадълженото лице разполага с възможност, в съответствие с принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност, както и с правото на защита, да оспори получените при този метод резултати.

Подписи