



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 30 ноември 2017 година¹

Дело C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
срещу
Flexipiso – Pavimentos SA

(Преюдициално запитване, отправено от Supremo Tribunal de Justiça
(Върховен съд, Португалия))

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Приспадане на данъка —
Ограничение на приспадането на данъка — Възникване на правото на приспадане“

I. Въведение

1. В настоящото производство Съдът е сезиран да се произнесе по въпрос от областта на правната уредба на данъка върху добавената стойност [наричан по-нататък „ДДС“] в рамките на гражданскоправен спор относно размера на дължимата цена при покупко-продажба.
2. При сключването на договора и двете страни приемат, че е приложима по-ниска ставка на ДДС. След като впоследствие данъчната администрация прилага правилната обща данъчна ставка, възниква въпросът може ли доставчикът все още да иска тази сума от ответната страна по делото, която е получател по доставката. Ответникът отказва да плати тази сума, като изтъква, че вече не може да иска приспадане на данъка поради изтичане на срока за упражняване на това право.
3. При тези обстоятелства в рамките на посоченото производство, което е сходно по предмет на все още висящото дело Volkswagen AG², Съдът трябва да се произнесе по въпроса в кой момент възниква правото на приспадане на ДДС в пълен (т.е. обективно точен) размер. Възможно е да се приеме, че това право възниква още в момента на извършване на доставката и получаване на фактурата, дори в нея да е посочен ДДС в занижен размер (в настоящия случай през 2008 г.). Алтернативната възможност е правото на приспадане на ДДС в пълен размер да се поражда едва в момента на издаване на фактурата, в която е посочена точната (пълната) данъчна ставка (в настоящия случай през 2012 г.).

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Дело C-533/16, Volkswagen AG.

4. В този контекст настоящият спор следва да се разглежда в във връзка с дело Barlis 06³ и дело Senatex⁴. В посочените дела Съдът приема, че притежаването на погрешно съставена фактура не оказва влияние върху възникването на правото на приспадане на ДДС. Ето защо понастоящем на Съда е предоставена възможност да доразвие своята практика.

II. Правна уредба

A. Законодателство на Съюза

5. Член 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност⁵ гласи следното:

„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:

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

[...]“.

6. Член 178 от тази директива гласи:

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

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

[...]“.

7. Член 226 от посочената директива съдържа следната разпоредба:

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

[...]

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

[...]“.

3 Решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

4 Решение от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

5 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 1 и поправки в ОВ L 74, 19.3.2011 г., стр. 3; ОВ L 249, 14.9.2012 г., стр. 15; ОВ L 323, 9.12.2015 г., стр. 31.

Б. Португалското право

8. В португалското право член 7 от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „CIVA“), предвижда:

„1. Без да се накърняват разпоредбите в следващите параграфи, данък се дължи и става изискуем:

а) при доставка на стоки — в момента на поставяне на стоките на разположение на купувача“.

Член 8 от CIVA предвижда, че:

„1. Независимо от разпоредбата на предходния член, винаги когато прехвърлянето на стоки или предоставянето на услуги поражда задължение за издаване на фактура или равностоен документ съгласно член 29, данъкът става изискуем:

а) ако е спазен срокът за издаване на фактура или равностоен документ — в момента на издаването им“.

9. Освен това член 36 от CIVA предвижда, че:

„[...]

5. Фактурите или равностойните документи трябва да съдържат дата, пореден номер и следните данни:

[...]

d) приложимите данъчни ставки и размерът на дължимия данък“.

10. Срокът за упражняване на правото на приспадане е уреден в член 98 от CIVA: „[...]

2. Без да се накърняват специалните разпоредби, правото на приспадане или възстановяване на надплатения данък може да бъде упражнено само до изтичането на четири години от възникване, респективно, на правото на приспадане или на възстановяване на надплатен данък“.

III. Спорът в главното производство

11. В периода от февруари 2008 г. до май 2010 г. дружеството Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (наричано по-нататък „Biosafe“), ищец в главното производство пред националния съд, продава на ответника, Flexipiso – Pavimentos, SA, каучуков гранулат на обща стойност 664 538,77 EUR, като начислява ДДС с намалена ставка 5 %.

12. През 2011 г. е извършена данъчна проверка за финансовите години 2008, 2009 и 2010, при която се установява, че ищецът е трябвало да приложи ставка на ДДС в размер на 21 %. Данъчната администрация издава акт за установяване на допълнително задължение, съответстващо на разликата на стойност 100 906,50 EUR, която ищецът заплаща на държавата.

13. На 24 октомври 2012 г. ищецът изпраща на ответника покана за плащане на разликата, но той отказва да я заплати.

14. Ищецът предявява граждански иск, с който претендира ответникът да му плати посочената сума. Според ищеца ответникът можел впоследствие да иска от данъчната администрация връщане на дължимата от него сума, тъй като след заплащането ѝ на ищеца имал право да приспадне данъка.

15. Ответникът възразява, че член 98, точка 2 от CIVA установява срок от 4 години за получателя на доставката да упражни правото на приспадане на заплатения данък. Този срок вече бил изтекъл към момента на получаване на поканата за плащане, която според запитващата юрисдикция отговаряла на всички условия, за да бъде счетена за фактура по смисъла на законодателството в областта на ДДС.

16. Първоинстанционният съд, както и Tribunal da Relação de Lisboa (Апелативен съд Лисабон) приемат, че разглежданият срок е започнал да тече, и съответно правото на приспадане на ДДС е възникнало в момента на издаване на първоначалните фактури през 2008 г., а не в момента на издаване на документите за корекция през октомври 2012 г. Поради това предходните инстанции отхвърлят иска, след което ищецът подава касационна жалба пред Supremo Tribunal de Justiça (Върховен съд, Португалия).

IV. Производство пред Съда

17. Сезираният със спора Supremo Tribunal de Justiça (Върховен съд, Португалия) отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Допуска ли Директива 2006/112/ЕО, и по-специално членове 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 и 219, както и принципът на неутралитет, законодателство, по силата на което, когато прехвърлителят на стоките, данъчнозадължено лице по ДДС, е бил подложен на данъчна проверка, при която се установява, че действително приложената ставка на ДДС е по-ниска от дължимата, той заплаща на държавата допълнителното задължение и претендира да получи съответното плащане от купувача, също данъчнозадължено лице по ДДС, но срокът за приспадане на това допълнително задължение по отношение на последния тече от момента на издаване на първоначалните фактури, а не от издаването или получаването на документите за корекция?

2. При отрицателен отговор на предходния въпрос, възниква съмнението дали посочената директива, и по-специално същите членове от нея, и принципът на неутралитет допускат законодателство, по силата на което при получаване на документите за корекция на първоначалните фактури, издадени след данъчна проверка и след заплащане в полза на държавата на допълнителното задължение, с които документи се претендира възстановяване на платеното допълнително задължение, при положение че предвиденият срок за упражняване на правото на приспадане вече е изтекъл, купувачът на стоките може правомерно да откаже плащането, като се приема, че невъзможността за приспадане на допълнителното задължение обосновава отказа от плащане“.

18. В производството пред Съда писмени становища по тези въпроси са представили Република Португалия, Biosafe и Европейската комисия.

V. Правен анализ

A. По допустимостта на преюдициалните въпроси

19. Според Република Португалия вторият преюдициален въпрос е недопустим. В случая особеното и при двата преюдициални въпроса се състои в това, че те се поставят пред запитващата юрисдикция в рамките на гражданско дело, по което страните спорят в крайна сметка относно размера на насрещната престация. Размерът на насрещната престация е преди всичко въпрос на тълкуване (от гледна точка на гражданското право) на договора между страните и не попада в компетентността на Съда. Въпросът дали въобще е възможно последващо увеличаване на размера на договорената насрещна престация, когато се окаже, че едната или и двете страни са допуснали грешка при преценката на сделка от гледна точка на правната уредба в областта на ДДС, по принцип също е въпрос от областта на националното право.

20. Съгласно постоянната практика на Съда въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическата рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси⁶.

21. Случаят не е такъв при нито един от двата преюдициални въпроса. Изглежда, че португалското право допуска възможност за последващо увеличаване на размера на насрещната престация спрямо нейния получател, когато данъчната администрация е установила, че доставчикът трябва да заплати ДДС в по-висок размер. В такъв случай е напълно възможно (от гледна точка на гражданското право) да е релевантно обстоятелството дали получателят на доставката може да неутрализира това допълнително задължение за ДДС посредством приспадането на данъка. Всъщност, ако получателят на доставката нямаше право да приспада ДДС той би носел сам риска от неправилно тълкуване на правната уредба в областта на ДДС, ако би било възможно впоследствие да се увеличи насрещната престация. Обратно, ако той има право да приспадне данъка, рискът би бил само за доставчика, в случай че не би било възможно впоследствие да се увеличи насрещната престация. В това отношение съображенията на Съда относно съществуването на право на приспадане на ДДС в полза на получателя на доставката могат най-малкото да бъдат полезни за запитващата юрисдикция във връзка с решаването на гражданскоправния спор. Подобно е положението и във връзка с втория въпрос. Следователно може да се приеме, че двата въпроса все пак са допустими.

⁶ Решения от 17 септември 2014 г., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, т. 32), от 30 април 2014 г., Pflieger и др. (C-390/12, EU:C:2014:281, т. 26), от 22 юни 2010 г., Melki и Abdeli (C-188/10 и C-189/10, EU:C:2010:363, т. 27) и от 22 януари 2002 г., Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, т. 19).

Б. По първия въпрос

1. По съществуването на преюдициалните въпроси

22. С първия въпрос запитващата юрисдикция иска изрично да се установи дали „срокът за приспадане на това допълнително данъчно задължение от [купувача] тече от момента на издаване на първоначалните фактури, а не от издаването или получаването на документите за корекция“.

23. Противно на предположението, което може да се направи въз основа на изявленията на Комисията и Република Португалия, запитващата юрисдикция не се интересува дали предвиденият в националното право четиригодишен срок е разумен. Напротив, следва да се изясни дали правото на приспадане на ДДС в пълен размер възниква още в момента на извършване на доставката (в случая през 2008 г.) дори и когато страните неправилно са приели, че размерът на дължимия ДДС е по-нисък, поради което не са отразили в цената по-високия размер на ДДС, нито са го посочили във фактурата.

24. В това отношение са възможни само две решения. Първата възможност е правото на приспадане на ДДС да възниква в точния от обективна гледна точка размер независимо от представите на страните и независимо от посочения размер в съответната фактура. Това би означавало, че в настоящия случай правото на приспадане е възникнало през 2008 г. Другата възможност е правото на приспадане на ДДС да е ограничено по размер в зависимост от конкретно посочения размер в съответната фактура. Това би означавало, че в настоящия случай през 2008 г. се е породило право на приспадане на ДДС по ставка 5 % и едва през 2012 г. — право на приспадане за разликата до данъчната ставка в размер на 21 %.

25. Счита за правилно второто схващане. Според мен следва по-специално да се прави разлика между възникването на правото на приспадане на ДДС *с оглед на основанието* (вж. по този въпрос т. 26 и сл.) и възникването на това право *с оглед на размера* (вж. по този въпрос т. 34 и сл.). При по-задълбочено разглеждане е видно, че този подход е в съответствие и с практиката на Съда по въпроса за корекцията с обратно действие на формално погрешно съставени фактури (вж. по този въпрос т. 53 и сл.).

2. Възникване на правото на приспадане на ДДС с оглед на основанието

26. При по-задълбочено разглеждане на практиката на Съда е видно, че той се е произнасял досега главно по въпроса за възникването на правото на приспадане на ДДС *с оглед на основанието*.

27. Съгласно постоянната практика на Съда посоченото право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и не може по принцип да бъде ограничено. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки⁷.

⁷ Решения от 21 септември 2017 г., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, т. 39), от 22 юни 2016 г., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, т. 31), от 22 декември 2010 г., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, т. 23) и от 15 юли 2010 г., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, т. 37).

28. Всъщност режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет от гледна точка на данъчната тежест за всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС⁸.

29. Що се отнася до материалноправните изисквания за възникване на правото на приспадане, Съдът е приел, че от член 168, буква а) от Директивата за ДДС следва, че стоките или услугите, на които се основава това право, трябва да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки и че нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице⁹.

30. Тъй като член 168 от Директивата за ДДС не предвижда никакво друго условие за използването на съответните стоки или услуги от техния получател, следва изводът, че доколкото са изпълнени изложените в предходната точка две условия, по принцип данъчнозадълженото лице има правото да приспада ДДС, платен по получени доставки¹⁰.

31. Изложената съдебна практика сочи, че от значение е само извършването на доставката между две данъчнозадължени лица и използването на престацията от нейния получател за извършването на облагаеми сделки. Наличието на правилно съставена фактура изглежда се възприема от Съда единствено като формалност. Същевременно обаче в посочената практика Съдът се е произнасял само по въпроса за възникването на правото на приспадане на ДДС с оглед на основанието му, тъй като от самото начало размерът на данъчното задължение и размерът подлежащия на приспадане данък са били безспорни.

32. Въпросът, който следва да бъде решен в настоящия случай, обаче се отнася до възникването на правото на приспадане на ДДС не с оглед на неговото основание, а *на неговия размер*, тъй като първоначално е приложена погрешна данъчна ставка. Обстоятелството, че получателят на доставката (в настоящия случай Flexipiso – Pavimentos SA) има право да приспадне договорените от страните и начислените във фактурата 5 %¹¹, е извън съмнение, както с оглед на основанието, така и на размера.

33. Въпросът е само дали получателят на доставката е могъл да приспадне ДДС по ставка 21 % още през 2008 г.¹², тъй като това всъщност била точна ставка, макар страните да не са смятали така и това да не им е било известно.

3. Възникване на правото на приспадане на ДДС с оглед на размера

34. Ето защо следва да се изясни *моментът на възникване на правото на приспадане на ДДС с оглед на неговия размер*. За тази цел от решаващо значение е не само разпоредбата на член 168, но и разпоредбите на член 178, буква а) във връзка с член 226, точка 10 от Директивата за ДДС.

8 Решения от 21 септември 2017 г., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, т. 40), от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 27), от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 39), от 22 март 2012 г., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 35) и от 22 септември 2010 г., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, т. 24).

9 Определение от 12 януари 2017 г., MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, т. 28), решения от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 28), от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 40), от 22 юни 2016 г., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, т. 34); вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 28 и цитираната съдебна практика).

10 Решение от 22 юни 2016 г., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, т. 35).

11 С оглед на член 73 от Директивата за ДДС е по-прецизно да се говори за 5/105 части от уговорената насрещна престация.

12 С оглед на член 73 от Директивата за ДДС е по-прецизно да се говори за 21/121 части от уговорената насрещна престация.

а) Цел на посочването на приложимата ставка по ДДС

35. В тази насока най-напред следва да се припомни, че съгласно член 179, първа алинея от Директива 2006/112 приспадането се извършва чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС, „по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178“. Оттук следва, че правото на приспадане на ДДС по принцип трябва да бъде упражнено за периода, в който, от една страна, това право е възникнало, и от друга, данъчнозадълженото лице притежава фактура¹³.

36. Следователно член 178, буква а) от Директивата за ДДС предвижда притежаването на конкретна фактура като предпоставка за упражняването на правото на приспадане на ДДС. Тази фактура трябва да е издадена в съответствие с членове 219а—240 от Директивата за ДДС. Съгласно член 226, точка 10 за това е необходимо да се посочи „размер[ът] на дължимия ДДС“.

37. Чрез разпоредбата на член 178, буква а) от Директивата за ДДС законодателят обвързва материалното право на приспадане на ДДС, дължим от получателя на доставката, с притежаването на фактура, в която да е посочен дължимият от него ДДС¹⁴.

38. Съгласно вече постановеното от Съда, правото на приспадане на ДДС е обвързано с притежаването на съответна фактура, тъй като, от една страна, целта на данните, които задължително трябва да фигурират във фактурата, е да могат данъчните административни органи да контролират плащането на дължимия данък и ако е необходимо, наличието на право на приспадане на ДДС¹⁵. Тези данни се отнасят по-специално до предмета на доставката, датата на нейното извършване и лицето, което е доставчик.

39. За тази цел не е необходимо обаче да се посочва размерът на дължимия ДДС. По силата на закона размерът на дължимия ДДС се определя съобразно приложимата данъчна ставка и уговорената насрещна престация. Става въпрос за математическо изчисление, в основата на което е правен въпрос (въпросът за данъчната ставка) и което може да се контролира по всяко време от данъчната администрация, дори и във фактурата да не е изрично посочен „размер[ът] на дължимия ДДС“ (т.е. крайният резултат).

40. Ето защо смисълът и целта на законовото изискване в член 226, точка 10 от Директивата за ДДС трябва да са по-широки. Според мен те се състоят в осигуряването на синхрон между данъчното задължение на доставчика и приспадането на ДДС от получателя на доставката.

41. С фактурата доставчикът уведомява получателя на доставката за размера на ДДС, който той счита, че дължи на държавата и която той прехвърля върху получателя като косвен данък. Освен това фактурата създава яснота у получателя на доставката, че след като плати фактурата, ще му бъде начислен точно този размер ДДС. Последицата е, че той може да иска освобождаване съответно (само) за този размер на данъка, който по правило съответства на данъчното задължение за ДДС на доставчика.

¹³ Решение от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 35); вж. в този смисъл решение от 29 април 2004 г., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 34).

¹⁴ В този смисъл и заключението на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, т. 60).

¹⁵ Решения от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 27); вж. и представеното от мен заключение по дело Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, т. 30, 32 и 46).

б) Отчитане на принципа на неутралитет

42. Разглежданата уредба има освен това и друга цел — прилагането на принципа на неутралитет, установен в правната уредба на ДДС. Принципът на неутралитет представлява основен принцип¹⁶ на ДДС, който произтича от характера му на данък върху потреблението и включва две основни положения.

43. От една страна, този принцип не допуска икономически оператори, извършващи една и съща дейност, да бъдат третирани различно по отношение на облагането с ДДС¹⁷. От друга страна, принципът на неутралитет означава, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата¹⁸, по принцип следва да бъде освободено изцяло от крайната тежест на ДДС, при условие че самата му стопанска дейност обслужва извършването на (по принцип) облагаеми доставки¹⁹.

44. На това място бих желала да насоча вниманието към идеята за освобождаване от данъчната тежест. Както неотдавна посочи и генералният адвокат Campos Sánchez-Bordona²⁰, съгласно тази концепция правото на приспадане е възможно само ако и получателят на доставката поема тежестта по ДДС. Това става обаче не при извършване на доставката, а в момента на плащането като насрещна престация и включения в него ДДС въз основа на фактура, в която е посочен размерът на данъка.

45. Това положение личи съвсем ясно от по-ранната практика на Съда, в която той изрично приема²¹, че в основата на незабавното упражняване на правото на приспадане стои допускането, че по принцип данъчнозадължените лица не извършват плащане и следователно не внасят ДДС, който са задължени да платят, преди да получат фактура или друг заместващ я документ, и не може да се приеме, че дадена сделка е обложена с ДДС, преди този данък да е внесен.

46. Дали и доколко получателят на доставката поема (или ще поеме) тежестта по ДДС, става ясно едва след като в насрещната престация бъде включен съответният размер на данъка, който той трябва да заплати. Обстоятелството дали в насрещната престация е включен ДДС, може да се установи обаче само въз основа на договорното правоотношение и фактурирането на неговото изпълнение, тоест въз основа на фактурата.

47. Получателят на доставката не може и няма да заплати ДДС на доставчика, ако липсва съответно споразумение и фактура (в съответствие с това споразумение). Както правилно изтъква генералният адвокат Campos Sánchez-Bordona²², това съображение е залегнало в основата на разпоредбата на член 178 от Директивата за ДДС, която обуславя упражняването на правото на приспадане на ДДС от притежаването на съответна фактура.

16 В решение от 13 март 2014 г., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 43) Съдът говори за „гълкувателен принцип“.

17 Решения от 16 октомври 2008 г., Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, т. 30), от 7 септември 1999 г., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, т. 20) и от 11 юни 1998 г., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, т. 22).

18 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).

19 Решения от 13 март 2014 г., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41), от 15 декември 2005 г., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 51), от 21 април 2005 г., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, т. 57) и представеното от мен заключение по дело Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, т. 25).

20 Заключение на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, т. 64).

21 Решение от 29 април 2004 г., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 35).

22 Заключение на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, т. 58 и сл.).

48. До момента, в който доставчикът, както в настоящия случай, не е включил основната ставка по ДДС в насрещната престация и още не е прехвърлил тежестта по ДДС върху получателя на доставката в същия размер (през 2008 г. това все още не е станало), получателят на доставката съответно също не дължи ДДС в този размер. Еwentуално приспадане на ДДС преди този момент не би премахнало тежест²³, а само би облагодетелствало получателя на доставката. В даден момент той би могъл да поиска приспадане на ДДС, който доставчикът поради незнание за по-високата ставка въобще не би могъл да му прехвърли.

49. Следователно — в съответствие с изразеното от Комисията становище — от принципа на неутралитет също следва, че правото на приспадане на ДДС се поражда само в размер, равен на „размер[а] на дължимия ДДС“, който съгласно член 226, точка 10 от Директивата за ДДС трябва да се посочи във фактурата.

50. Особеното значение, което има член 226, точка 10 от Директивата за ДДС, за разлика от останалите реквизити на фактурата по член 226, проличава и от разпоредбата на член 203 от Директивата за ДДС. Наличието на необходимия за приспадането на ДДС от получателя на доставката реквизит („размер на дължимия ДДС“) води до възникването на законно данъчно задължение поради самия факт на вписване на тази сума във фактурата. В обратния случай, ако страните неправилно приложат по-висока ставка по ДДС, това ще доведе до задължение за плащане на така посочената сума, въпреки че получателят на доставката няма право да приспадне ДДС, тъй като е начислен по-висок размер на данъка от дължимия по силата на закона²⁴. Ето защо посочването на този реквизит, вменено в задължение на доставчика съгласно член 220 от Директивата за ДДС, има не само формално, но и материалноправно действие. То се проявява както по отношение на доставчика (член 203 от Директивата за ДДС), така и според мен съответно по отношение на получателя на доставката (член 168 във връзка с член 178 от Директивата за ДДС)²⁵.

51. Освен това ищецът по делото в главното производство правилно изтъква, че ако правото на приспадане възникваше в момента на извършване на доставката (или на издаване на първата фактура след доставката), това би накърнило и свободата на договаряне на страните. При това положение те биха били принудени да определят окончателната цена (от гледна точка на гражданското право) в рамките на определяния от съответната държава членка срок (от гледна точка на данъчното право) за преклудиране на правото на приспадане на ДДС. В противен случай не би било възможно получателят на доставката да приспадне ДДС. Тази последица обаче би била странна, тъй като правната уредба на ДДС принципно се отнася до икономически дейности, но няма за цел да ги изменя.

в) Резултат

52. От изложеното следва, че текстът, смисълът и целта на член 178, буква а) във връзка с член 226, точка 10 от Директивата за ДДС, както и принципът на данъчен неутралитет не допускат възникване на правото на приспадане на ДДС за (обективно точния) му размер в момента на извършване на доставката. Следователно, в съответствие със становищата на Комисията и Biosafe, правото на Flexipiso – Pavimentos SA да приспадне ДДС (за частта, превишаваща начисления размер на данъка по ставка 5 %) е възникнало най-рано през 2012 г., когато дружеството е получило съответна фактура с начисления размер на дължимия ДДС.

²³ Вж. по този въпрос и същото виждане на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, т. 64).

²⁴ Решение от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, т. 23) и от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 15).

²⁵ В този смисъл по-скоро и заключението на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, т. 67).

4. Съдебна практика по въпроса за коригирането на фактура с обратно действие

53. Горният извод е и в съответствие с по-новата практика на Съда по въпроса за коригирането на фактури с обратно действие. В това отношение Съдът приема, че материалните изисквания за правото на приспадане уреждат самото основание и обхвата на това право, предвидени в член 17 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“. Формалните изисквания относно посоченото право обаче уреждат условията и контрола върху упражняването му, както и правилното функциониране на системата на ДДС, като например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране²⁶.

54. В допълнение, основният принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните предпоставки, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални предпоставки. Следователно, щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните предпоставки са изпълнени, данъчната администрация не може да предвиди във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право²⁷.

55. Въз основа на това Съдът счита, че данъчната администрация не може да откаже правото на приспадане на ДДС просто със съображението, че дадена фактура не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от Директива 2006/112, ако тя разполага с всички данни, за да провери дали материалноправните предпоставки, свързани с това право, са изпълнени²⁸.

56. Изложеното би могло да доведе до заключението, че приспадане на ДДС може да се иска, дори и изобщо да липсва фактура, тъй като фактурата в крайна сметка е само формална предпоставка. Щом е обективно установено, че материалноправните предпоставки по член 168 от Директивата за ДДС са налице, обстоятелството, че не са изпълнени формалните предпоставки, не би могло да бъде пречка за приспадането на ДДС. Такова разбиране обаче е в противоречие още с недвусмисления текст на член 178, буква а) от Директивата за ДДС. Освен това в изложената практика Съдът също изрично обвързва приспадането на ДДС с корекцията на фактурата²⁹. Ето защо нито въз основа на посочената съдебна практика, нито от Директивата за ДДС не може да се изведе право на приспадане на ДДС, ако не се притежава фактура.

57. Остава само въпросът дали дадена фактура (в случая фактурата от 2008 г.), в която не е начислен ДДС или той е начислен в по-нисък размер, може да се счита за погрешно съставена фактура по смисъла на посочената съдебна практика. Такава фактура евентуално би могла впоследствие да бъде коригирана с *обратно действие*, ако в нея е допусната просто формална грешка, поради което би могло или съответно би трябвало да се иска приспадане на ДДС с обратно действие.

26 Решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 47); вж. в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 41 и 42 и цитираната съдебна практика).

27 Решения от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 42), от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 58 и 59); вж. в този смисъл и решения от 21 октомври 2010 г., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, т. 42), но в контекста на режима на самоначисляване на данъка, както и от 1 март 2012 г., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, т. 43), но също във връзка с режима на самоначисляване на данъка.

28 Решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 43).

29 В решението си от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 39), Съдът изрично прави разлика със своето решение от 29 април 2004 г., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 38), като посочва, че по това дело не е била налице фактура, докато по дело Senatex е имало фактура, която при това е била платена, включително с ДДС.

58. В тази насока преди всичко следва да се отбележи, че решенията на Съда по въпроса за корекцията на фактури с обратно действие са се отнасяли по същество до положения, съвсем различни от настоящия случай. В посочените дела правото на приспадане на ДДС е възникнало на съответното основание и е съществувало по размер, който е бил безспорен между доставчика и получателя на доставката. Така с получаването на фактурата последният е знаел в какъв размер ще носи тежестта по ДДС и до какъв размер може да бъде освободен от тази тежест. Данъчната тежест е преминала върху получателя на доставката най-късно в момента, в който той е платил формално погрешно съставените фактури. В тези случаи във фактурата са липсвали отделни данни, които обаче не са се отнасяли до размера на данъчното задължение на доставчика, нито до размера на данъчната тежест върху получателя на услугата.

59. Струва ми се обаче, че е неправилно от тази съдебна практика да се прави извод, че размерът на право на приспадане, което е възникнало на валидно основание, може да бъде променен с обратно действие. Както самият Съд уточнява по дело *Senatex*³⁰, особеното в случая е било, че „към момента на упражняване на правото си на приспадане на ДДС *Senatex* е разполагало с фактури и е било платило ДДС“.

60. В тази насока Съдът, воден от съображения за пропорционалност (и за да се предотврати начисляване на „лихви за забава“), е допуснал в практиката си възможност за корекция (с обратно действие) на формални грешки при съставянето на фактура, в полза на получателя на доставката, тъй като той е бил съгласен с начисления във фактурата ДДС и го е заплатил, като така е понесъл данъчната тежест. Случаите, когато ДДС не е посочен или е начислен в по-малък размер, обаче са различни от липсата на данъчен номер, посочване на грешна дата или погрешно описание на доставката. Целта на последно посочените данни е да се даде възможност на данъчната администрация да контролира сделките.

61. Както беше изтъкнато по-горе в точка 39 и сл. обаче, размерът на посочения във фактурата ДДС е от решаващо значение за размера на данъчната тежест върху получателя на доставката и съответно за размера, в който той може да се освободи от нея, като приспадне платения ДДС. Следователно, за разлика от повечето други задължителни данни по член 226 от Директивата за ДДС, информацията по член 226, точка 10 от тази директива не е просто формална предпоставка за правото на приспадане. Напротив, тази информация е от съществено значение за постигането на синхрон между данъчното задължение на доставчика (вж. член 203 от Директивата за ДДС) и приспадането на ДДС, дължим от получателя на доставката. Ето защо последваща промяна в „размер[а] на дължимия ДДС“ не може да има обратно действие по смисъла на посочената по-горе съдебна практика.

62. Ето защо увеличаването на размера на ДДС, който до момента не е бил начислен (т.е. посочен) във фактура, не представлява само коригиране на формална грешка. Напротив, това увеличаване наподобява първоначално съставяне на фактура. Всъщност при и това действие доставчикът уведомява насрещната страна за първи път какъв е размерът на ДДС, който му прехвърля (допълнително). Получателят на доставката също узнава за първи път за размера на (допълнителната) тежест по ДДС върху сделката, която той предстои да поеме.

63. Този материалноправен характер личи и от идеята, която е в основата на уредбата по членове 90 и 185 от Директивата за ДДС. Двете разпоредби уреждат случаите на последващо намаляване на данъчната основа. По отношение на данъчнозадълженото лице това е уредено в член 90 от Директивата за ДДС, а по отношение на лицето, което има право да приспадне ДДС — в член 185 от тази директива³¹. Както следва от член 184 от Директивата за ДДС, първоначално определената сума за приспадане се коригира *ex nunc*. Същото важи и по силата

30 Решение от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 39).

31 Вж. по въпроса за съотношението между двете разпоредби представеното от мен заключение по дело *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, т. 27) и заключението на генерален адвокат *Saugmandsgaard Øe* по дело *T — 2* (C-396/16, EU:C:2017:763, т. 56 и сл.).

на член 90 от Директивата за ДДС, тъй като и от тази разпоредба по никакъв начин не личи, че първоначалното данъчно задължение се намалява с обратно действие. Щом като корекцията на насрещната престация, която става по взаимно съгласие на страните, няма обратно действие, същото трябва да важи и за последващо увеличаване на размера на насрещната престация по взаимно съгласие или дори за последващо едностранно увеличаване на насрещната престация поради повишаване на данъчната ставка (в случая от 5 % на 21 %).

64. Следователно и с оглед на практиката на Съда по въпроса за обратното действие на корекцията на формално погрешно съставени фактури правото на приспадане на ДДС възниква едва от получаването на фактурата, в която за първи път се посочва размерът на дължимия ДДС, като сумата за приспадане е ограничена до този размер.

5. Резюме

65. *Наличието* на фактура, в която ясно е посочен размерът на тежестта по ДДС, се явява не само формален критерий, но и *материалноправна* предпоставка за приспадането на ДДС. Това произтича от смисъла и целта на фактурата, състоящи се по-специално в постигането на синхрон между данъчното задължение и приспадането на ДДС. Тъй като от материалноправна гледна точка правото на приспадане зависи от обстоятелството дали данъчно задължено лице е заплатило ДДС (тъй като вече е платило данъка като част от насрещната престация), или ще го заплати (тъй като е уговарило съответна насрещна престация), размерът на дължимото задължително трябва да се посочи във фактурата.

66. Само при това тълкуване се вземат предвид особеностите на член 226, точка 10 от Директивата за ДДС, разглеждан във връзка с член 203 и с членове 90 и 184 и 185 от тази директива.

67. Поради това правото на приспадане на ДДС в определен размер може да възникне (и да бъде упражнено) само когато получателят притежава фактура, в която е посочен този размер на ДДС. В настоящия случай това е станало едва през 2012 г.

68. Следователно подробното обяснение на Република Португалия по въпроса за срока, в който може да се упражни правото на приспадане в съответствие с националното право, може да не бъде разглеждан на това място. В настоящия случай не могат да се установят обстоятелства, които да сочат, че предвиденият в националното право четиригодишен срок от получаването на фактурата, в която е посочен по-високият размер на ДДС, поражда проблеми от гледна точка на правото на Съюза.

В. По втория въпрос

69. Предвид положителния отговор на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

70. Що се отнася до останалите аспекти, отказът на приобретателя да плати насрещната престация е въпрос на гражданското право, отговорът на който не следва от Директивата за ДДС. Въпросът дали приобретател, който, макар да не може вече да приспадне ДДС, все пак е длъжен да заплати този данък на другата страна, когато при сключването на договора и двете страни са приели за приложима по-ниска ставка по ДДС, следва да се реши посредством тълкуването на договора, като се вземат предвид всички конкретни обстоятелства. От член 73

от Директивата за ДДС може следва само, че ДДС е неразделна част от първоначално уговорената насрещна престация. Дали и в какъв размер обаче тази първоначална насрещна престация може да се променя впоследствие, е въпрос преди всичко на договорното разпределяне на риска между страните по договора.

VI. Заключение

71. Предвид гореизложеното в заключение предлагам на Съда да отговори на преюдициалното запитване, отправено от Supremo Tribunal de Justiça (Върховен съд, Португалия), както следва:

„Правото на приспадане възниква съгласно член 168, буква а) във връзка с член 178, буква а) и член 226, точка 10 от Директивата за ДДС за посочения във фактура размер на дължимия ДДС едва в момента на получаването на тази фактура. Последващо увеличаване (корекция) на този размер на дължимия ДДС в променена фактура не води до възникване с обратно действие на правото на приспадане. Поради това разпоредбите на Директивата за ДДС не допускат правни разпоредби, по силата на които в случай като настоящия срокът за приспадане на това допълнително данъчно задължение започва да тече още от издаването на първоначалната фактура“.