



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

30 април 2020 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 77/388/ЕИО — Член 10, параграф 2, първа и трета алинея, член 17, параграф 1 и член 18, параграф 2, първа алинея — Директива 2006/112/ЕО — Член 63, член 64, параграф 1, член 66, първа алинея, букви а)–в), член 167 и член 179, първа алинея — Доставка на услуги, извършена преди присъединяването на Унгария към Европейския съюз — Определяне с точност на цената на доставката след присъединяването — Издаване и заплащане на фактурата за доставката след присъединяването — Отказ да се признае право на приспадане по тази фактура заради изтекла давност — Компетентност на Съда“

По дело C-258/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Kúria (Върховен съд, Унгария) с акт от 7 март 2019 г., постъпил в Съда на 27 март 2019 г., в рамките на производство по дело

EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: I. Jarukaitis (докладчик), председател на състава, M. Pešič и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за унгарското правителство, от M. Z. Fehér и G. Koós, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Navas и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

* Език на производството: унгарски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Шеста директива“), и на 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).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítványozási és Idegenforgalmi Kft. (наричано по-нататък „Eurovia“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (дирекция „Обжалване“ към Националната данъчна и митническа служба, Унгария) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) относно законосъобразността на акт на данъчната администрация, с който тя отказва да признае на Eurovia право на приспадане на платен по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС) поради изтекла давност.

Правна уредба

Правото на Съюза

Шеста директива

- 3 Член 10 от Шеста директива гласи:

„1.

- а) „Данъчно събитие“ означава обстоятелството, с чието настъпване са изпълнени законовите условия за изискуемост на данъка;
- б) данъкът става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето-платец на данъка независимо от това, че плащането може да бъде отложено.

2. Данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките са доставени или услугите са извършени. [...] [Д]оставките на услуги, които водят до последователни отчитания или плащания, се считат за извършени към края на всеки период, за който се отнасят отчитанията или плащанията.

[...]

Чрез дерогация от предходните разпоредби, държавите членки могат да предвидят изискуемост на данъка при някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица:

- не по-късно от датата на издаване на фактурата или на заместващ я документ, или
- не по-късно от получаването на цената, или
- когато не се издава фактура или заместващ я документ, или се издава със закъснение, в рамките на определен срок от датата на данъчното събитие.

[...]“ [неофициален превод].

4 Член 17 от тази директива предвижда:

„1. Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]“ [неофициален превод].

5 Член 18 от споменатата директива предвижда:

„1. За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице е длъжно:

а) в случаите на приспадане съгласно член 17, параграф 2, буква а), да притежава фактура [...];

[...]

2. Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия данък върху добавената стойност за даден данъчен период на общата сума на данъка, по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и може да бъде упражнено съгласно разпоредбите на параграф 1 правото на приспадане.

[...]“ [неофициален превод].

Директива 2006/112

6 Член 411, параграф 1 от Директива 2006/112 в частност предвижда, че Шеста директива се отменя. Съгласно член 441, параграф 2 позоваването на Шеста директива се счита за позоваване на съответните разпоредби от Директива 2006/112.

7 Член 62, точки 1 и 2 от Директива 2006/112 възпроизвежда член 10, параграф 1, съответно букви а) и б) от Шеста директива. Член 63 от Директива 2006/112 дословно възпроизвежда текста на член 10, параграф 2, първа алинея, първо изречение от Шеста директива, член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 възпроизвежда без съществена промяна текста на член 10, параграф 2, първа алинея, второ изречение от Шеста директива, а член 66, първа алинея, букви а)—в) от Директива 2006/112 съдържа по същество същите разпоредби като член 10, параграф 2, трета алинея, първо, второ и трето тире от Шеста директива.

8 Член 167 от Директива 2006/112 дословно възпроизвежда текста на член 17, параграф 1 от Шеста директива, а член 168 от Директива 2006/112 по същество съответства на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива.

9 Член 178 и член 179, първа алинея от Директива 2006/112 възпроизвеждат по същество разпоредбите на член 18, параграф 1, буква а) и съответно член 18, параграф 2, първа алинея от Шеста директива.

Унгарското право

- 10 Член 16 от Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Закон LXXIV от 1992 г. за данъка върху добавената стойност) (*Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.)), в редакцията му към момента на извършването на разглежданата в главното производство доставка на услуги (наричан по-нататък „старият закон за ДДС“), предвижда:
- „(1) При доставка на стоки или услуги данъкът става изискуем в момента на изпълнението или частичното изпълнение ([...] „изпълнението“), освен при изключенията по членове 17 и 18.
- (2) Освен когато в този закон е предвидено друго, моментът на изпълнението се определя в съответствие с разпоредбите на Гражданския кодекс“.
- 11 Член 32 от стария закон за ДДС предвижда:
- „(1) Данъчнозадълженото лице по член 34 има право да приспадне от данъчното си задължение:
- а) начисления му данък при извършена за него доставка на стоки или услуги от друго данъчнозадължено лице, включително от праводателя на това лице в случай на преобразуване, или от данъчнозадължено лице по смисъла на Закона за опростения данък върху предприятията [...]“.
- 12 Съгласно член 35 от стария закон за ДДС:
- „(1) Освен доколкото Данъчният кодекс не предвижда друго, правото на приспадане може да се упражни само ако лицето разполага с документи, удостоверяващи размера на начисления данък по получените от него доставки. Такива документи са:
- а) фактурите и опростените фактури (в случаите по член 32, параграф 1, букви а) и г) [...]“.
- 13 Член 55, параграф 1 от Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност) (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI.16.)), в редакцията му към датата на издаване на разглежданата в главното производство фактура (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда, че „задължението за плащане на данъка възниква, когато настъпи данъчното събитие, състоящо се в извършването на облагаемата сделка (наричано по-нататък „изпълнението“)“.
- 14 Член 119, параграф 1 от Закона за ДДС предвижда, че „[о]свен ако в закона не е предвидено друго, правото на приспадане на данъка възниква, когато трябва да се определи дължимият данък, съответстващ на данъка, начислен по получени доставки (член 120)“.
- 15 Член 120 от Закона за ДДС гласи:
- „Доколкото данъчнозадълженото лице, действащо в това си качество, използва или оползотворява по друг начин стоките или услугите за целите на извършваните от него облагаеми доставки на стоки или услуги, то има правото да приспадне от данъчното си задължение:
- а) данъка, който му е начислен от всяко друго данъчнозадължено лице — включително лица и субекти, подлежащи на облагане с опростен корпоративен данък — във връзка с придобиването на стоки или използването на услуги [...]“.

16 Член 127 от Закона за ДДС предвижда:

„(1) Материалноправно условие за упражняването на правото на приспадане е данъчнозадълженото лице да разполага лично:

а) в случаите по член 120, буква а) — с издадена на негово име фактура, която удостоверява извършването на сделката [...]“.

17 Член 164 от *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (Закон XCII от 2003 г. — Данъчно-процесуален кодекс) (*Magyar Közlöny* 2003/131 (XI.14.)) предвижда:

„(1) Правото на определяне на данъка се погасява с изтичането на пет години, считано от последния ден от календарната година, през която е трябвало да се декларира данъкът, а при липса на декларация — през която е трябвало да бъде платен. Освен когато в този закон е предвидено друго, правото на бюджетна помощ и на възстановяване на надвнесени суми се погасява с изтичането на пет години, считано от последния ден от календарната година, през която е възникнало това право“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

18 На 12 ноември 1996 г. и на 17 септември 1997 г. Eurovia сключва с търговско дружество (наричано по-нататък „изпълнителят“) договори за извършване на строителни работи по изграждането на въздушна далекосъобщителна мрежа. Между Eurovia и изпълнителя обаче започва спор за размера на цената и Eurovia му плаща само частично.

19 Тогава изпълнителят завежда съдебно дело, в резултат от което Eurovia е осъдено да му плати 19 703 394 HUF (унгарски форинта) (около 59 000 EUR), заедно с лихви, съгласно решение на *Fővárosi Ítéltábla* (Апелативен съд Будапеща-град, Унгария) от 17 септември 2004 г., потвърдено с решение на *Legfelsőbb Bíróság* (Върховен съд, Унгария) от 5 октомври 2010 г. Eurovia заплаща тази сума вследствие на производство за принудително изпълнение.

20 На 15 юни 2011 г. по искане на Eurovia изпълнителят издава фактура, на която посочва 6 юни 2011 г. за дата на изпълнение на обсъжданата в главното производство сделка. Въз основа на тази фактура в справка-декларацията за второто тримесечие на 2011 г. Eurovia си приспада ДДС в размер на 3 940 679 HUF (около 11 800 EUR).

21 В резултат от проверка преди плащането данъчната администрация констатира, че Eurovia не е имало право да приспада тази сума, и му налага имуществена санкция в размер на 394 000 HUF (около 1 200 EUR). Според данъчната администрация съгласно член 36, параграф 1, буква а) и член 16, параграф 15 от стария закон за ДДС давностният срок е започнал да тече на 31 декември 2004 г. и съответно правото на възстановяване на платения по получени доставки ДДС се е погасило на 31 декември 2009 г.

22 Eurovia обжалва този акт и той е отменен от *Kúria* (по-рано *Legfelsőbb Bíróság*) (Върховен съд, Унгария) с решение от 2014 г., в което този съд приема, че член 16, параграф 15 от стария закон за ДДС не е приложимата норма и че моментът на изпълнението на обсъжданата в главното производство сделка трябва да се определи въз основа на общите разпоредби на закона.

23 Като взема предвид решението на *Fővárosi Ítéltábla* (Апелативен съд Будапеща-град) от 17 септември 2004 г., в новото данъчно производство данъчната администрация приема 16 ноември 1998 г. за дата на изпълнение на разглежданата в главното производство сделка и заключава, че не е налице право на приспадане на ДДС поради погасяването на това право по

давност, доколкото старият закон за ДДС определя момента на възникването на правото на приспадане на данъка като момента, в който този данък е станал изискуем от доставчика. Според данъчната администрация, щом разглежданата в главното производство сделка в действителност е изпълнена на 16 ноември 1998 г., издадената от изпълнителя фактура съдържа грешна дата, тъй като понятието „изпълнение“ на сделката обозначава не момента на плащането по нея, а момента на конкретното ѝ извършване.

- 24 Eurovia обжалва и новия акт, като в частност изтъква, че право на приспадане на ДДС възниква едва когато е издадена фактура. Жалбата е отхвърлена от първоинстанционния съд, който в частност приема, че безспорно задълженията на изпълнителя по договорите му с Eurovia са изпълнени още през 1998 г. и следователно данъчната администрация правилно е счела правото на приспадане на ДДС за погасено по давност.
- 25 Eurovia подава касационна жалба до Kúria (Върховен съд), запитващата юрисдикция, като в частност изтъква, че при липсата на фактура не е било в състояние да предяви правото си на приспадане на ДДС, че всъщност давностният срок не започва да тече, докато не се изпълнят всички условия за упражняването на правото на приспадане, и че несигурността относно размера на вземането е била пречката за изпълнението на задължението за фактуриране. Данъчната администрация моли касационната жалба да бъде отхвърлена.
- 26 Запитващата юрисдикция иска да установи възможно ли е да не приложи правилото по Шеста директива и Директива 2006/112 относно изпълнението на сделката и облагането ѝ и да не приложи националното законодателство относно погасяването по давност на правото на приспадане на ДДС, когато при спор между страните относно фактурирането на цената за съответната доставка на услуга цената е определена със съдебно решение, а фактурата е издадена чак след фактическото плащане на сумата по нея.
- 27 В случая поради спора между страните фактурата е издадена едва през 2011 г. Затова тази юрисдикция смята, че за Eurovia правото на приспадане на ДДС е могло да възникне едва в този момент и че приложимият срок за упражняването на правото на приспадане е трябвало да се изчисли от момента, в който съответната сума на ДДС е била внесена в държавния бюджет и е била издадена фактурата. Според запитващата юрисдикция позицията на данъчната администрация е в разрез с принципа на неутралност на ДДС, тъй като упражняването на правото на приспадане на ДДС е отказано поради стеснително тълкуване на въпроса кой е моментът на изпълнение на дадена сделка, без да се вземат предвид особените обстоятелства по делото.
- 28 Тя иска да установи и дали обстоятелството, че Eurovia не е изпълнило доброволно паричното си задължение, което е забавило издаването на фактурата, може да е от значение за упражняването на правото му да си приспадне ДДС.
- 29 При тези условия Kúria (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Противоречи ли на принципа на данъчна неутралност и на формалните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС практиката на държава членка, съгласно която за целите на упражняването на правото на приспадане на данъка е от значение единствено моментът на настъпване на данъчното събитие, без да се взема предвид обстоятелството, че между страните е възникнал гражданскоправен спор относно степента на изпълнение, който е бил разрешен по съдебен ред, и че фактурата е била издадена едва след постановяване на окончателното съдебно решение?

- 2) Ако отговорът е утвърдителен, може ли да не се приложи давностният срок за упражняване на правото на приспадане на ДДС, който съгласно правната уредба на държавата членка е пет години от момента на доставката на услугите?
- 3) Ако отговорът е утвърдителен, от значение ли е за упражняването на правото на приспадане поведението на получателя на фактурата по настоящото дело, изразяващо се в плащане на определеното с окончателното съдебно решение възнаграждение на изпълнителя чак след провеждането на производство по принудително изпълнение по почин на последния, поради което фактурата е издадена едва след изтичането на давностния срок?“.

Относно компетентността на Съда

- 30 Съгласно постоянната съдебна практика Съдът е компетентен да тълкува правото на Съюза единствено що се отнася до прилагането му в дадена държава членка от момента на присъединяването ѝ към Европейския съюз (решения от 10 януари 2006 г., *Ynos*, C-302/04, EU:C:2006:9, т. 36 и от 27 юни 2018 г., *Варна холидейс*, C-364/17, EU:C:2018:500, т. 17 и цитираната съдебна практика).
- 31 От това следва по-специално че Съдът не е компетентен да тълкува директивите на Съюза относно ДДС, когато срокът за събиране на данъците, разглеждани в главното дело, предшества датата на присъединяване на съответната държава членка към Съюза (решение от 27 юни 2018 г., *Варна холидейс*, C-364/17, EU:C:2018:500, т. 18 и цитираната съдебна практика).
- 32 Според акта за преюдициално запитване доставката на услуги, във връзка с която е упражнено разглежданото в главното производство право на приспадане на ДДС, е извършена на 16 ноември 1998 г., тоест преди присъединяването на Унгария към Съюза на 1 май 2004 г.
- 33 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 10, параграф 2, първа алинея, първо изречение от Шеста директива и член 63 от Директива 2006/112 данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките са доставени или услугите са извършени.
- 34 Следователно, ако се предположи, че разглежданата в главното производство доставка на услуги се урежда от правила като регламентирани в Шеста директива, тази доставка е извършена, а ДДС е станал изискуем преди присъединяването на Унгария към Съюза (вж. по аналогия решение от 27 юни 2018 г., *Варна холидейс*, C-364/17, EU:C:2018:500, т. 21).
- 35 В това отношение следва да се добави, от една страна, че не личи тази доставка да е довела до последователни отчитания или плащания по смисъла на член 10, параграф 2, първа алинея, второ изречение от Шеста директива или член 64, параграф 1 от Директива 2006/112, което щеше да е основание тази доставка да се счита за завършена с изтичането на периода, за който се отнася всяко отчитане или всяко плащане.
- 36 Наистина от акта за преюдициално запитване следва, че Eurovia първоначално заплаща само част от дължимата цена за разглежданата в главното производство доставка, а целия ѝ размер издължава едва през 2010 г., след като дължимата сума е окончателно определена по съдебен ред. От акта за преюдициално запитване обаче следва, че спорът в главното производство не изисква да се реши въпросът дали подобни обстоятелства могат да попадат в обхвата на тези разпоредби, а се отнася до това дали данъчната администрация основателно е приела, че давностният срок за правото на Eurovia да си приспадне платения по тази доставка ДДС може да започне да тече преди издаването на фактурата за доставката.

- 37 Ето защо обстоятелството, че Eurovia е заплатило едва през 2011 г. цялата дължима цена за разглежданата в главното производство доставка на услуги, не се отразява на констатацията в точка 34 от настоящото решение.
- 38 От друга страна, от акта за преюдициално запитване не личи в главното производство да става дума за хипотеза като тази по член 10, параграф 2, трета алинея, първо, второ и трето тире от Шеста директива и по член 66, първа алинея, букви а)—в) от Директива 2006/112, при която изискуемостта на данъка би се определяла от издаването на фактура, получаването на цената или изтичането на определен срок от датата на данъчното събитие в съответствие с национална правна разпоредба, приета на основание на една от тези разпоредби.
- 39 Що се отнася до правото на приспадане на ДДС, предвидено в Шеста директива и в Директива 2006/112, това право е пряко свързано както от материалноправна, така и от темпорална гледна точка с изискуемостта на ДДС, дължим или платен по получените доставки на стоки и услуги (вж. в този смисъл решение от 27 юни 2018 г., Варна холидейс, С-364/17, EU:C:2018:500, т. 22).
- 40 Всъщност правото на данъчнозадължените лица да приспадат от данъчното си задължение данъка, дължим или платен за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Както Съдът нееднократно е подчертавал, правото на приспадане, предвидено в членове 17—20 от Шеста директива и понастоящем в член 167 и сл. от Директива 2006/112, е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. решения от 29 юли 2010 г., Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, С-188/09, EU:C:2010:454, т. 19 и цитираната съдебна практика, както и от 27 юни 2018 г., Варна холидейс, С-364/17, EU:C:2018:500, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 41 Както обаче предвиждат член 17, параграф 1 и член 18, параграф 2, първа алинея от Шеста директива, чието съдържание е възпроизведено в член 167 и член 179, първа алинея от Директива 2006/112, правото на приспадане на ДДС по принцип се упражнява през същия данъчен период, през който е възникнало, а именно когато данъкът стане изискуем (вж. в този смисъл решения от 8 май 2008 г., Ecotrade, С-95/07 и С-96/07, EU:C:2008:267, т. 41 и от 27 юни 2018 г., Варна холидейс, С-364/17, EU:C:2018:500, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 42 От това следва, че съгласно съдебната практика, припомнена в точки 30 и 31 от настоящото решение, Съдът не е компетентен да отговори на поставените въпроси, доколкото те се отнасят до упражняването на правото на приспадане за доставка на услуги, извършена преди присъединяването на Унгария към Съюза (вж. по аналогия решение от 27 юни 2018 г., Варна холидейс, С-364/17, EU:C:2018:500, т. 25).
- 43 Освен това Съдът е постановявал, че ако след датата на присъединяване на държавата членка към Съюза е налице елемент, свързан с обстоятелствата, предхождащи тази дата, и който е последица от тези обстоятелства, този елемент сам по себе си не е достатъчен, за да може Съдът да придобие компетентност да отговаря на преюдициалните въпроси относно тълкуването на дадена директива (решение от 27 юни 2018 г., Варна холидейс, С-364/17, EU:C:2018:500, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 44 Следователно, въпреки че дължимата цена за разглежданата в главното производство доставка на услуги е определена с точност едва след датата на присъединяване на Унгария към Съюза и че съответно едва след тази дата е платена цялата цена и е издадена фактурата за доставката, въз основа на която е упражнено разглежданото в главното производство право на приспадане, при обстоятелствата по настоящия случай това не може да доведе до компетентност за Съда да

тълкува Шеста директива или Директива 2006/112, тъй като всички тези факти са неразривно свързани с доставка на услуги, за която е безспорно, че е извършена преди присъединяването (вж. по аналогия решение от 27 юни 2018 г., Варна холидейс, C-364/17, EU:C:2018:500, т. 31).

- 45 По всички изложени съображения следва да се приеме, че не е от компетентността на Съда да отговори на въпросите, поставени от Kúria (Върховен съд).

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 (десети състав) реши:

Не е от компетентността на Съда на Европейския съюз да отговори на въпросите, поставени от Kúria (Върховен съд, Унгария).

Подписи