



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Ј. КОКОТТ

от 14 юли 2022 година¹

Дело C-247/21

Luxury Trust Automobil GmbH

Ответник:

Finanzamt Österreich

(Преюдициално запитване, отправено от Verwaltungsgerichtshof (Австрия))

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Вътреобщностна тристранна операция — Специален режим — Цел и правни последици от специалния режим — Посочване на механизма на обратно начисляване във фактурата като условие — Коригиране на погрешно съставена фактура — Обратно действие на корекцията — Коригиране без връчване“

I. Въведение

1. Настоящото дело предоставя възможност на Съда на ЕС да уточни и нюансира своята съдебна практика относно „предимството на съдържанието пред формата“ (substance over form). При това крайната цел (*Telos*) на съответните разпоредби може би следва да се отчита в по-голяма степен, отколкото досега. Разглежданият случай се отнася до специален случай на вътреобщностна верижна сделка — т.нар. вътреобщностна тристранна операция. Досега този въпрос почти не е бил предмет на решения на Съда².

2. Ако дадена стока бъде продадена от А (Нидерландия) на Б (Австрия) и от Б на В (Чешка република), а после бъде доставена директно от А на В и доставката от А на В е освободена от облагане (в Нидерландия) вътреобщностна доставка, тогава съгласно общите правила: Б трябва да се регистрира в Чешката република (т.е. държавата на местоназначение), за да обложи там с данък вътреобщностното придобиване на стоката и да внесе там ДДС от продажбата на стоката на В. До момента, в който в държавата на местоназначение бъде доказано облагането с данък на придобиването, Б трябва допълнително да обложи с данък вътреобщностно придобиване в Австрия. Последното е предмет на спора в случая.

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Доколкото ми е известно, всъщност само веднъж: решение от 19 април 2018 г., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. За да се намали тази сложност, законодателят е създал специален режим за този случай (три данъчнозадължени лица от три държави членки с издадени от тях три идентификационни номера търгуват със стока, която се транспортира директно от първото на последното) с член 141 във връзка с член 42 и член 197 от Директивата за ДДС³ (т.нар. вътреобщностна тристранна операция).

4. Този режим позволява на данъчнозадълженото лице посредник (Б) да избегне регистрацията в държавата на местоназначение (Чешката република) и подлежащото на анулиране при определени условия вътреобщностно придобиване в държавата, издала използвания идентификационен номер по ДДС (Австрия), когато и защото данъчното задължение за извършената от него доставка преминава върху последното лице във веригата (и следователно в държавата на местоназначение). За да узнае това последното (В) обаче и да внесе в държавата на местоназначение съответния данък за придобиването на стоката, режимът е обвързан по-специално с издаването на фактура, в която се посочва това преминаване на данъчното задължение.

5. Какво обаче следва се направи, ако това не е посочено във фактурата? В няколко решения Съдът приема, че чисто формални грешки не могат да поставят под въпрос приспадането на ДДС⁴. Важи ли това и за използването на този специален режим? Или посочването на механизма на обратно начисляване във фактурата в този случай е материалноправно условие?

6. Особеното значение на този правен въпрос, който все още не е изяснен от Съда, включително от практическа гледна точка, се вижда например от факта, че само в Германия вече има три свързани с него решения на данъчни съдилища⁵ с различен резултат. Интересно е да се отбележи, че и трите се позовават в еднаква степен на практиката на Съда. Това е довело до две производства по ревизионно обжалване пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), който сега очаква решението, което ще постанови Съдът по настоящото дело⁶.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

7. Правната уредба на Съюза се определя от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

8. Член 40 от Директивата за ДДС установява:

„За място на вътреобщностното придобиване на стоки се счита мястото, където завършва изпращането или превозът на стоките за лицето, което ги придобива“.

³ Директива на Съвета от 28 ноември 2006 г. (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1) в приложимата през спорната (2014) година редакция.

⁴ Така например в решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 43), вж. за допълнителни препратки бележки под линия 9 и 10.

⁵ Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия), решение от 26 май 2020 г. — 8 K 250/17, EFG 2020, 1716, Finanzgericht Münster (Финансов съд Мюнстер, Германия), решение от 22 април 2020 г. — 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Финансов съд Райнланд-Пфалц, Германия), решение от 28 ноември 2019 г. — 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ BFH (Федерален финансов съд, Германия), решения от 20.10.2021 г. — XI R 38/19 и от 19.10.2021 г. — XI R 14/20.

9. Съгласно член 41 от Директивата за ДДС:

„Без да се засяга член 40, мястото на вътреобщностното придобиване на стоки, както е посочено в член 2, параграф 1, буква б), подточка i), се счита, че се намира на територията на държавата членка, която е издала данъчния идентификационен номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването, освен ако лицето, придобиващо стоките, [докаже], че ДДС е бил приложен за това придобиване в съответствие с член 40.

Ако ДДС е приложен за придобиването в съответствие с първия параграф и впоследствие е приложен в съответствие с член 40 за придобиването в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките, данъчната основа следва да се намали съответно в държавата членка, която е издала идентификационния номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването“.

10. Член 42 от Директивата за ДДС гласи:

„Член 41, алинея първа не се прилага и ДДС се счита за приложен за вътреобщностното придобиване на стоки в съответствие с член 40, когато са изпълнени следните условия:

- а) лицето, придобиващо стоките, [докаже], че е извършило вътреобщностно придобиване за целите на последваща доставка на територията на държавата членка, идентифицирана в съответствие с член 40, за която лицето, за което е извършена доставката, е определено в съответствие с член 197 като платеща на ДДС;
- б) лицето, придобиващо стоките, е удовлетворило задълженията, изложени в член 265 по отношение на представянето на обобщена декларация“.

11. Член 141 от Директивата за ДДС гласи:

„Всяка държава членка взема специални мерки, за да гарантира, че ДДС не се начислява върху вътреобщностните придобивания на стоки на нейна територия, извършени в съответствие с член 40, когато са изпълнени следните условия:

[...]

- а) лицето, посочено в буква г), е определено в съответствие с член 197 като платец на дължимия ДДС върху доставката, извършена от данъчнозадълженото лице, което не е установено в държавата членка, в която се дължи данъкът“.

12. Член 197, параграф 1 от тази директива предвижда:

„ДДС се дължи от лицето, на което се доставят стоките, когато са изпълнени следните условия:

- а) облагаемата сделка е доставка на стоки, извършена в съответствие с условията, предвидени в член 141;

[...]

в) фактурата, издадена от данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка на лицето, на което са доставени стоките, се изготвя в съответствие с глава 3, раздели 3—5“.

13. Глава 3, раздели 3—5 от Директивата за ДДС включва членове 219а—237. Член 219а предвижда:

„Без да се засягат членове 244—248, се прилага следното:

1. Фактурирането подлежи на правилата, приложими в държавата членка, в която се счита, че е извършена доставката на стоки или услуги, в съответствие с разпоредбите на дял V.
2. Чрез дерогация от точка 1, фактурирането подлежи на правилата на държавата членка, в която доставчикът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект, от който е извършена доставката, или при липса на такова място на дейност или такъв постоянен обект — държавата членка, в която доставчикът има постоянен адрес или обичайно местоживееене, когато:
 - а) доставчикът не е установен в държавата членка, в която се счита, че е извършена доставката на стоки или услуги в съответствие с разпоредбите на дял V, или неговият 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.

[...]“.

14. Член 226, точки 11 и 11а от посочената директива гласят:

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

11. в случай на освобождаване, позоваване на приложимата разпоредба от настоящата директива или на съответстващата национална разпоредба, или което и да е друго позоваване, показващо, че доставката на стоки или услуги е освободена;
- 11а. когато [придобиващият] е платец на ДДС, вписване „обратно начисляване“.

Б. Австрийското право

15. Член 25, параграфи 1—5 от Umsatzsteuergesetz 1994 (наричан по-нататък „UStG“) в приложимата през 2014 г. редакция (BGBl. I, бр. 112/2012) гласи:

„(1) Тристранна операция е налице, когато три данъчнозадължени лица в три различни държави членки сключват търговски сделки за една и съща стока, тази стока достига директно от първия доставчик до последния купувач и посочените в параграф 3 условия са изпълнени. Същото важи и когато последният купувач е юридическо лице, което не е данъчнозадължено лице или не придобива стоката за своята икономическа дейност.

(2) Вътреобщностното придобиване по смисъла на член 3, параграф 8, второ изречение се счита за обложено с ДДС, когато данъчнозадълженото лице (придобиващият) докаже, че е налице тристранна операция и че е изпълнил(о) задължението си за деклариране съгласно

параграф 6. Ако данъчнозадълженото лице не изпълни задължението си за деклариране, освобождаването от облагане отпада с обратна сила.

(3) Вътреобщностното придобиване се освобождава от ДДС при следните условия:

[...]

е) данъкът се дължи съгласно параграф 5 от получателя.

(4) Издаването на фактура се извършва по реда на законодателството на държавата членка, където придобиващият упражнява своята дейност. Ако доставката се извършва от мястото на стопанска дейност на придобиващия, релевантно е правото на държавата членка, където се намира това място. Ако получателят на услугата, върху когото преминава данъчното задължение, извършва приспадане чрез издаване на кредитно известие, фактурата се издава по реда на законодателството на държавата членка, където се извършва доставката.

Ако за издаването на фактура е релевантен този федерален закон, фактурата следва да съдържа следните допълнителни данни:

- изрично посочване, че е налице вътреобщностна тристранна операция и че последният купувач е данъчнозадълженото лице,
- идентификационния номер по ДДС, под който данъчнозадълженото лице (придобиващият) е осъществил(о) вътреобщностното придобиване и последващата доставка на стоките, и
- идентификационния номер по ДДС на получателя по доставката.

(5) При тристранна операция данъкът се дължи от получателя по облагаемата доставка, ако издадената от придобиващия фактура отговаря на параграф 4“.

16. Член 3, параграф 8 от UStG гласи:

„Вътреобщностното придобиване се извършва на територията на държавата членка, където стоката пристига или завършва превозът ѝ. Ако лицето, придобиващо стоките, използва в отношенията си с доставчика идентификационен номер по ДДС, който е получило от друга държава членка, то придобиването се счита за извършено на територията на тази държава членка, докато придобиващият не докаже, че придобиването е било обложено в посочената в първото изречение държава членка. [...]“.

III. Факти и преюдициално запитване

17. Luxury Trust Automobil GmbH е австрийско дружество с ограничена отговорност със седалище в Австрия (наричано по-нататък „жалбоподател“). Дейността му включва трансгранично посредничество и трансгранична продажба на луксозни превозни средства.

18. През 2014 г. жалбоподателят няколко пъти купува превозни средства от доставчик в Обединеното кралство и ги препродава на предприятие със седалище в Чешката република (дружеството M s.r.o.). Всяко от трите данъчнозадължени лица, които участват в

операцията, се представят с идентификационния номер по ДДС (наричан по-нататък „ИН по ДДС“), издаден от държавата, където се намира седалището му. Превозните средства стигат директно от доставчика в Обединеното кралство до получателя в Чешката република; транспортът на превозните средства е организиран от жалбоподателя.

19. В три фактури на жалбоподателя (всяка от които е от март 2014 г.) са посочени чешкият ИН по ДДС на получателя, австрийският ИН по ДДС на жалбоподателя и британският ИН по ДДС на доставчика. Всяка фактура съдържа отбелязването „освободена вътреобщностна тристранна операция“. Във фактурите не е посочен ДДС (само съответната „нетна сума на фактурата“).

20. В обобщената декларация за март 2014 г. по отношение на тези доставки на стоки жалбоподателят посочва ИН по ДДС на чешкия получател и в тази връзка декларира наличието на тристранна операция.

21. Чешкото предприятие M s.r.o. е класифицирано от чешката данъчна администрация като „липсващ търговец“ („Missing Trader“). То не може да бъде открито от чешката данъчна администрация и не е декларирало и внесло ДДС от тристранната операция в Чешката република. През периода, в който са извършени процесните доставки, дружеството M s.r.o. обаче е регистрирано за целите на ДДС в Чехия.

22. С решение от 25 април 2016 г. Finanzamt (Данъчна служба, Австрия) установява задължение по ДДС на жалбоподателя за 2014 г. В мотивите данъчната служба посочва, че трите фактури, които са издадени от жалбоподателя на чешкото дружество M s.r.o., не съдържат отбелязване относно преминаването на данъчното задължение (член 25, параграф 4 от UStG). Поради използването на австрийския ИН по ДДС съгласно член 3, параграф 8 от UStG трябвало да се приеме наличието на вътреобщностно придобиване в Австрия.

23. Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) отхвърля подадената от жалбоподателя в ревизионното производство жалба срещу това решение. В мотивите Bundesfinanzgericht добавя, че жалбоподателят е коригирал трите фактури с коригиращи известия от 23 май 2016 г., като е отбелязал преминаването на данъчното задължение към получателя на доставката. Той обаче не е успял да докаже действителното връчване на коригираните фактури на чешкото предприятие. Тъй като следователно неправилните фактури не са коригирани, не следва по-нататък да се разглежда въпросът дали е възможно посредством последващо коригиране на фактурите да се приложи опростеният режим, който се отнася до тристранната операция. В настоящия случай не е платен данък в държавата на местоназначение.

24. Според Bundesfinanzgericht разпоредбите относно тристранната операция не е задължително да се прилагат при наличие на фактическо положение по смисъла на член 25, параграф 1 от UStG. Напротив, лицето, придобиващо стоките (посредникът в тристранната операция), има право на избор дали да приложи режима на тристранната операция по отношение на определена доставка, или не. Ако лицето, придобиващо стоките, е искало да постигне освобождаването от облагане на своето вътреобщностно придобиване в държавата членка на местоназначение и преминаването на данъчното задължение за своята доставка към получателя, то е трябвало да посочи във фактурата данните съгласно член 25, параграф 4 от UStG. Това обаче липсва в случая. Следователно режимът по член 25 от UStG е неприложим.

25. Жалбоподателят обжалва това решение пред Verwaltungsgerichtshof (Административен съд, Австрия). Този съд спира производството и на основание член 267 ДФЕС отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Трябва ли член 42, буква а) във връзка с член 197, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че определяне на лицето, за което е извършена доставката, като платеща на ДДС е налице и когато във фактурата, в която не е отбелязан размер на ДДС, е посочено „освободена вътреобщностна тристранна операция“?
2. При отрицателен отговор на първия въпрос:
 - а) Може ли такова съдържание на фактурата да бъде коригирано валидно впоследствие (чрез вписване „вътреобщностна тристранна операция съгласно член 25 от UStG. Данъчното задължение преминава към получателя на доставката.“)?
 - б) Необходимо ли е за наличието на валидно коригиране коригираната фактура да бъде връчена на получателя на фактурата?
 - в) Има ли коригирането обратно действие към датата на първоначалното фактуриране?
3. Трябва ли член 219а от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че трябва да се прилагат правилата за фактуриране на държавата членка, чиито правила биха се прилагали, ако във фактурата (все още) няма определено „лице, придобиващо стоките“ като платец на ДДС, или трябва да се прилагат правилата за фактуриране на държавата членка, чиито правила биха се прилагали при евентуално валидно определяне на „лице, придобиващо стоките“ като платец на ДДС?“.

26. В производството пред Съда писмени становища са представили жалбоподателят, Австрия и Европейската комисия. На основание член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не се провежда съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

IV. Правен анализ

A. По преюдициалните въпроси

27. Преюдициалните въпроси се отнасят по същество до третирането на специална трансгранична верижна сделка между три лица, която поради „формална грешка“ във фактурата може да се окаже много скъпа за посредника (жалбоподателя). Ако жалбоподателят беше посочил във фактурата напр. „Вътреобщностна тристранна операция съгласно член 42 във връзка с член 141 от Директивата за ДДС. Имайте предвид, че съгласно член 197, параграф 1 от Директивата за ДДС данъчното задължение преминава върху вас като получател на доставката“, той нямаше да има задължение за плащане на данък в Австрия.

28. За съжаление на жалбоподателя обаче той е посочил само „освободена вътреобщностна тристранна операция“, поради което австрийската данъчна администрация е обложила с данък вътреобщностното придобиване в Австрия. Този подход се основава на схващането, че доставката, която е получил жалбоподателят, е освободена вътреобщностна доставка.

29. В този случай съгласно член 41, параграф 1 от Директивата за ДДС придобиването трябва да се обложи допълнително в държавата членка, която е издала използвания ИН по ДДС. Съгласно параграф 2 от този член това задължение би отпаднало само ако жалбоподателят е обложил с данък вътреобщностното придобиване в Чешката република. Това все още не е направено. Съгласно практиката на Съда обаче жалбоподателят не може да неутрализира ДДС в съответствие с член 41, параграф 1 от Директивата за ДДС посредством приспадане на данъка по получени доставки⁷. По този начин ДДС се превръща в разход за данъчнозадълженото лице, въпреки че, както често пояснява Съдът, то трябва да бъде освободено изцяло от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на своята облагаема с ДДС икономическа дейност⁸.

30. Това също така е една от причините, поради които Съдът е твърде благосклонен по отношение на липсващи или неправилни данни във фактурите. Тази т.нар. съдебна практика относно „предимството на съдържанието пред формата“ до момента обхваща приспадането на ДДС по получени доставки⁹ и освобождаването от ДДС на вътреобщностни доставки¹⁰. Свързаните с тази съдебна практика затруднения, с които държавите членки се сблъскват при контрола именно върху трансграничните сделки, все пак довеждат до изменение на Директивата за ДДС¹¹, което вече изрично подчертава особеното значение на ИН по ДДС, считан дотогава за чиста формалност, в една масова процедура, каквато е правото в областта на ДДС. Това изменение обаче не е относимо по случая с оглед на хронологията, нито липсва ИН по ДДС.

31. Тук става въпрос единствено за това, че липсва посочване на механизма за обратно начисляване от последното данъчнозадължено лице във веригата в рамките на вътреобщностна тристранна операция. В допълнение към това данъчнозадължено лице, като получател на фактура, в която не е посочен отделно ДДС и която съдържа вписване, че е налице „освободена вътреобщностна тристранна операция“, би могло евентуално само да стигне до заключението, че дължи ДДС като получател на доставката.

32. Именно поради тази причина запитващата юрисдикция иска да установи дали въпреки „формално“ неправилно оформената фактура все пак не е налице (материалноправно) вътреобщностна тристранна операция, поради което вътреобщностното придобиване от жалбоподателя в Австрия да се счита за облагаемо с ДДС (по този въпрос вж. буква Б). При отрицателен отговор юрисдикцията иска да установи дали най-малкото е допустимо коригиране с обратно действие на погрешната фактура и дали тя трябва да бъде връчена на получателя на доставката (по този въпрос вж. буква В). Освен това запитващата юрисдикция иска да установи и какво трябва да съдържа коригираната фактура, респ. в

⁷ Решение от 22 април 2010 г., X и fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 и C-539/08, EU:C:2010:217, т. 45).

⁸ Решения от 28 октомври 2021 г., X-Beteiligungsgesellschaft (ДДС — Последователни плащания) (C-324/20, EU:C:2021:880, т. 52), от 15 октомври 2020 г., E. (ДДС — Намалвяване на данъчната основа) (C-335/19, EU:C:2020:829, т. 31), от 13 март 2008 г., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25), и от 1 април 2004 г., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 39).

⁹ Решения от 17 декември 2020 г., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, т. 47), от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (Възстановяване на ДДС — Фактури) (C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 80), от 19 октомври 2017 г., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, т. 41), от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 45), 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), от 30 септември 2010 г., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, т. 39), от 21 октомври 2010 г., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, т. 42), и от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 63).

¹⁰ Вж. напр. решения от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 36), от 20 октомври 2016 г., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 39 и сл.), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 45 и 46), и от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 29).

¹¹ Твърденията в съображения 3 и 7 от Директива на Съвета от 4 декември 2018 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на хармонизирането и опростяването на някои правила от системата на данъка върху добавената стойност за данъчно облагане на търговията между държавите членки (ОВ L 311, 2018 г., стр. 3), не могат да се разбират в различен смисъл.

съответствие с кои правила относно фактурирането на коя държава членка (държавата на местоназначение или държавата по използвания от доставчика идентификационен номер) трябва да бъде съставена фактура (по този въпрос вж. буква Г).

Б. По необходимостта от фактура, в която се посочва изрично механизмът на обратно начисляване

1. Практика на Съда относно предимството на съдържанието пред формата

33. Съмненията относно това дали действително е необходима съответна фактура, за да може да се използва специалният режим, произтичат от практиката на Съда на ЕС. Наистина, за да може да се упражни правото на приспадане на ДДС по получени доставки съгласно член 178 от Директивата за ДДС, се изисква „фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6“. Съгласно практиката на Съда основният принцип на неутралност на ДДС обаче допуска приспадането на данъка по получени доставки, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания¹². Фактура, съдържаща предвидените в член 226 от Директива 2006/112 данни, е само формална, а не материалноправна предпоставка за правото на приспадане“¹³.

34. Що се отнася до вътреобщностната тристранна операция, член 141, буква д) във връзка с член 197, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС изисква издадената фактура да е изготвена в съответствие с „глава 3, раздели 3—5“. Ако Съдът на ЕС продължи да се придържа последователно към горепосочената си практика, това би означавало, че и този критерий има само формален характер. В този случай би било напълно възможно да се твърди — подобно на жалбоподателя и на двете споменати германски финансови съдилища¹⁴, — че нарушение на формалните критерии не може да води до резултат, който противоречи на принципа на неутралност. От това би следвало, че настояването на австрийската данъчна администрация за изрично посочване на механизма на обратно начисляване е непропорционално.

¹² Решения от 17 декември 2020 г., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, т. 47), от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (Възстановяване на ДДС — Фактури) (C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 80), от 19 октомври 2017 г., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, т. 41), от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 45), 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), от 30 септември 2010 г., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, т. 39), от 21 октомври 2010 г., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, т. 42), и от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 63).

¹³ Решение от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 29 и 38); вж. в този смисъл решение от 1 март 2012 г., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, т. 41 и сл.).

¹⁴ Finanzgericht Münster (Финансов съд Мюнстер, Германия), решение от 22 април 2020 г. — 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Финансов съд Райнланд-Пфалц, Германия), решение от 28 ноември 2019 г. — 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

35. Както обаче вече посочих наскоро в редица неотдавнашни заключения¹⁵, формалните изисквания в масова процедура, каквато е правото в областта на ДДС, са наистина оправдани. Принципно задължение за спазване на определени предварително известни формални изисквания само по себе си не е непропорционално¹⁶.

36. Според мен основният въпрос е не толкова дали става въпрос за формални или материалноправни изисквания, а по-скоро каква цел преследва законодателят, в случая авторът на Директивата, налагайки тези формални изисквания. Само когато се установи тази цел, може да се реши дали нарушение на формалното изискване е пречка за упражняването на определени права. В това отношение класифицирането на даден критерий от Директивата за ДДС като „чисто“ формално или материалноправно изискване е второстепенно.

37. Фактът, че грешка при посочването на поредния номер на фактурата в нея (който все пак е задължителен елемент съгласно член 226, точка 2 от Директивата за ДДС) не води до отказ на приспадането на данъка по получени доставки, не произтича от формалния характер на тези данни, а от факта, че въпреки тази грешка фактурата може да изпълни в достатъчна степен предназначението си — контрол върху сделките и информиране на получателя на доставката и на данъчната администрация за съдържанието на сделката. Ако в резултат на данъчната ревизия данъчната администрация установи, че фактурата е издадена еднократно за конкретната доставка, то тогава отказът на приспадане на ДДС заради грешката е непропорционален¹⁷. В този случай такава фактура дори не трябва да бъде коригирана респ. такава корекция може да се извърши автоматично с обратно действие.

38. Следователно въпросът дали пропускат да се посочи механизмът на обратно начисляване в рамките на вътреобщностна тристранна операция също е без значение, зависи от целта на тази законово предвидена задължителна информация във фактурата. Ето защо най-напред следва да се определи целта на режима, уреждащ вътреобщностната тристранна операция (по този въпрос вж. т. 2). След това трябва да се изясни значението на свързаното с него изискване да се посочи преминаването на данъчното задължение върху получателя на доставката (по този въпрос вж. т. 3). Възниква въпросът дали това посочване е задължително условие за вътреобщностна тристранна операция (по този въпрос вж. т. 4).

2. Цел на режима, уреждащ вътреобщностната тристранна операция

39. Както вече посочи Съдът в първото решение относно член 141 от Директивата за ДДС, целта на специалния режим, приложим към вътреобщностните тристранни операции, е опростяване за участващите страни¹⁸. Това опростяване засяга два въпроса.

¹⁵ Вж. моето заключение по дело „ARVI“ ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, т. 57 и сл.), по дело Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, т. 77 и сл.), по дело Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, т. 79 и сл.) и по дело Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, т. 60 и сл.).

¹⁶ В това отношение формата може да се разглежда и като „заклет враг на произвола, близка на свободата“ — вж. Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung* (Духът на римското право на различните етапи от неговото развитие), част 2, том 2, Лайпциг, 1858 г., *Haften an der Aeußerlichkeit* (Придържане към външната форма). III. Der Formalismus (Формализмът). § 45, стр. 497 (32) — първо издание.

¹⁷ В същия смисъл решение от 15 юли 2010 г., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, т. 45), в същия смисъл и решение от 17 декември 2020 г., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, т. 53 и 57).

¹⁸ Така например решение от 19 април 2018 г., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, т. 32 и 40), и заключението на генералния адвокат Bot по дело Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, т. 33).

40. От една страна, член 141 от Директивата за ДДС позволява на данъчнозадълженото лице посредник (в случая жалбоподателя) да избегне регистрация в държавата на местоназначение (в случая Чешката република)¹⁹. Това се постига благодарение на факта, че там то не трябва да облага с ДДС нито вътреобщностно придобиване (член 141, параграф 1), нито своята доставка, доколкото член 197 изисква получателят на тази (втора) доставка (в случая M s.r.o.) да бъде платец на ДДС (механизъм на обратно начисляване от получателя на доставката). За тази цел съгласно член 141, буква д) от тази директива M s.r.o. трябва да бъде „определено в съответствие с член 197 като платец на дължимия ДДС върху доставката“.

41. От друга страна, съгласно член 42 от Директивата за ДДС вътреобщностното придобиване по смисъла на член 40 от тази директива (т.е. придобиването в Чешката република) се счита за облагаемо с ДДС. Също така съгласно член 41 от Директивата не се прилага (подлежащото на анулиране при определени условия) допълнително облагане на вътреобщностното придобиване (в този случай придобиването в Австрия). Съгласно член 42 от Директивата обаче това зависи от условието лицето, придобиващо стоките (в случая жалбоподателят), да представи определени доказателства (буква а) и обобщена декларация (буква б). По-конкретно жалбоподателят трябва да докаже, че получателят на доставката (в случая M s.r.o) е лицето, „определено в съответствие с член 197 като платец на ДДС“.

42. Двете мерки за опростяване имат за цел клиентът на жалбоподателя да бъде определен в съответствие с член 197 от Директивата за ДДС като платец на ДДС. За целта параграф 1 от тази разпоредба предвижда, наред с другото, да бъде изготвена фактура в съответствие с глава 3, раздели 3—5 (буква в), т.е. фактурата за извършената от жалбоподателя доставка на M s.r.o. съгласно член 226, точка 11а от Директивата — същият се намира в глава 3, раздел 4 — да съдържа посочване на механизма на обратно начисляване от M s.r.o.

43. Това показва ясно, че тази мярка за опростяване зависи от волята на посредника (в случая жалбоподателя). Предприятието може да се възползва от мерките за опростяване, но не е длъжно да го направи. То може да вземе решение да използва мярката за опростяване по отношение на оформлението на фактурата за собствения си клиент. Следователно на засегнатото данъчнозадълженото лице посредник е предоставено право на избор.

3. Значение на посочването на механизма на обратно начисляване в рамките на вътреобщностната тристранна операция

44. Това право на избор в полза на посредника обаче има последици и за получателя на доставката. Последният вече става платец на ДДС за доставката, която му е изпратена, и трябва да заплати ДДС не на своя контрагент, а да го внесе на данъчната администрация в държавата на местоназначение.

45. В това отношение е логично, дори задължително изискването по член 226, точка 11а такава фактура да съдържа вписването „обратно начисляване“. Целта на това вписване е да гарантира, че получателят на доставката узнава за данъчното си задължение и надлежно облага с ДДС доставката в държавата на местоназначение вместо доставчика. От друга

¹⁹ Както правилно е посочено в решение от 19 април 2018 г., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, т. 41), и заключението на генералния адвокат Вот по дело Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, т. 57).

страна, фактура без отделно посочен ДДС показва само че доставчикът счита, че не е длъжен да събира ДДС. Защо счита така, не става ясно от фактурата. Възможно е да се основава например на освобождаване от ДДС или необлагаемост на сделката. Обратното начисляване от получателя на доставката не е задължително свързано с обстоятелството, че не е посочен ДДС.

46. Както вече изясних на друго място²⁰, смисълът и целта на фактурата — и следователно на всички необходими съгласно член 226 от Директивата за ДДС данни в нея — е също така да се информира адресатът на фактурата за правната квалификация на сделката (по-специално за размера на дължимия и прехвърлен върху адресата на фактурата ДДС) от доставчика/издателя на фактурата. Тази цел е още по-релевантна, когато доставчикът счита, че по изключение платец на ДДС е не той, а получателят на доставката и поради това е посочена цената без ДДС. Без тази информация би съществувал по-голям риск ДДС да не бъде платен от никого.

47. Следователно данните във фактурата, посочени в член 226, точка 11а от Директивата за ДДС, са необходими, за да може да се счита, че получателят на доставката е лицето, „определено в съответствие с член 197 като платеца на ДДС“ (вж. член 42, буква а) и член 141, буква д) от тази директива). Целта на данните е получателят на доставката (адресатът на фактурата) да бъде информиран и да се гарантира, че той ще внесе ДДС в държавата на местоназначение.

48. Поради тази причина, въпреки че изразът „освободена вътреобщностна верижна сделка“, използван в случая от жалбоподателя, евентуално²¹ отговаря на изискванията по член 226, точка 11 от Директивата за ДДС, но не отговаря на изискванията по член 226, точка 11а от същата директива. Ако законодателят прави изрично разграничение между посочването на освобождаването от ДДС и посочването на механизма на обратно начисляване в член 226, точки 11 и 11а, то тогава тази воля на законодателя трябва да бъде взета предвид.

49. Следователно не е възможно да се приеме широко тълкуване, според което изразът „освободена вътреобщностна тристранна операция“ отговаря на изискванията на член 197 от Директивата за ДДС, тъй като една вътреобщностна тристранна операция предполага в крайна сметка получателят на доставката да бъде платец на ДДС в края на веригата. По-скоро текстът на член 197 във връзка с член 226, точка 11а от Директивата за ДДС изисква изричното посочване на механизма на обратно начисляване от получателя на доставката, каквото липсва в случая. Това решение на законодателя обвързва в еднаква степен както администрацията, така и съдилищата.

50. Не е непропорционално също така да се изисква от данъчнозадължено лице като жалбоподателя да издаде фактура, съдържаща тази информация, когато възнамерява да упражни правото си на избор и свързаното с това административно опростяване в своя полза. Изричното изискване по отношение на фактурата, предвидено в член 197 във връзка с член 226, точка 11а от Директивата за ДДС, преследва легитимна цел (информиране на получателя на доставката и на данъчната администрация относно прилагането на

²⁰ Вж. моите заключения по дело Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, т. 61 и 63) и по дело Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, т. 62).

²¹ Изразът е неточен, доколкото само първата доставка от веригата е освободена. За втората доставка се дължи ДДС в държавата на местоназначение. Не се облага с ДДС вътреобщностното придобиване от посредника само когато и защото получателят на доставката дължи данъка там.

опростения режим чрез преминаване на данъчното задължение) и е подходящо за изпълнението на тази цел. В това отношение не може да се установи също толкова подходящо средство за постигането на тази цел. С оглед на малката тежест за жалбоподателя подобно формално изискване е също така уместно.

4. Фактура с посочване на механизма на обратно начисляване като условие за упражняване на правото на избор

51. Затова, ако липсва такава фактура, следва да се приеме, че данъчнозадълженото лице посредник (в случая жалбоподателят) не е упражнило правото си на избор и че получателят на доставката (в случая M s.r.o.) не е определен в съответствие с член 197 от Директивата за ДДС като платеца на ДДС. От това следва, че вътреобщностното придобиване не се счита за обложено с ДДС и че продължава да се прилага член 41. Следователно жалбоподателят трябва да обложи с ДДС вътреобщностно придобиване в Австрия, докато не докаже облагането с ДДС на придобиването в Чешката република. Без посочените в член 42, буква а) от Директивата за ДДС условия за отпадане на облагането с ДДС по „общия ред“ на вътреобщностно придобиване опростеният режим не може да се използва.

52. От досегашната практика на Съда не може да се направи извод в обратния смисъл. Напротив, в решението си по член 42 от Директивата за ДДС Съдът на ЕС прави изрично разграничение между условията по буква а) и буква б)²². В буква б) се посочва съответна данъчна декларация (обобщената декларация). Съдът определя последната като обстоятелство, което се отнася към „формалните изисквания“²³. Релеванното в случая условие, свързано с наличие на фактура, в която се посочва механизмът на обратно начисляване („за която [доставка] лицето, за което е извършена доставката, е определено в съответствие с член 197 като платеца на ДДС“) обаче е уредено в буква а), което Съдът определя като „материалноправно условие“²⁴.

53. Следователно отговорът на първия въпрос е, че получателят на доставката се определя като платец на ДДС по смисъла на член 197 от Директивата за ДДС само ако в съответната фактура се посочва механизмът на обратно начисляване от получателя на доставката. В това отношение не е достатъчно само вписването „освободена вътреобщностна тристранна операция“.

В. Издаване на фактура с обратно действие при вътреобщностна тристранна операция (респ. упражняване на правото на избор)?

54. От това следва, че при липсата на фактура, в която се посочва механизмът на обратно начисляване от получателя, доставката се третира като нормална верижна сделка. Следователно жалбоподателят извършва вътреобщностно придобиване в Чешката република (член 40 от Директивата за ДДС) и докато докаже, че това е направено, трябва да обложи с ДДС вътреобщностното придобиване в Австрия (член 41 от Директивата за ДДС). Доставката за M s.r.o. също трябва да се обложи в Чешката република.

²² Решение от 19 април 2018 г., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, т. 45 и сл.).

²³ Решение от 19 април 2018 г., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, т. 49, в края).

²⁴ Решение от 19 април 2018 г., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, т. 49, в началото).

55. Жалбоподателят обаче не събира ДДС от своя контрагент (M s.r.o.), тъй като се основава на „освободена вътреобщностна тристранна операция“. Последващото събиране изглежда безуспешно поради невъзможност да бъде намерен получателът на доставката, който не е внесъл ДДС (нито произтичащия от доставките, които е получил, нито от доставките, които е извършил).

56. По тази причина жалбоподателят, изглежда, се е опитал да изготви и коригирана фактура. Въпреки че от преюдициалното запитване не може да се направи извод за точното съдържание на коригираната фактура, с втория си въпрос юрисдикцията по същество иска да установи дали изобщо е възможна последваща корекция на фактурата (с обратно действие).

57. Съмнявам се обаче, че в разглеждания контекст изобщо следва да става дума за коригиране на фактурата. Както бе посочено по-горе, не е налице едно условие (т.е. съответна фактура), за да се приемат наличието на вътреобщностна тристранна операция и механизмът на обратно начисляване от получателя на доставката. Последващото изпълнение на необходимо условие обаче не е коригиране, а първоначално издаване на предвидената фактура.

58. Следователно истинският въпрос е не дали е възможно последващо коригиране на фактура, а да се определят правните последици от последващо издаване на фактура, доколкото това изобщо е възможно. В това отношение за наличието на вътреобщностна тристранна операция в случая няма значение дали жалбоподателят вече е издал някаква фактура, или изобщо не е издал такава.

59. Тъй като Директивата за ДДС не предвижда краен срок, до който може да се използва опростеният режим, възможно е това все пак да се направи впоследствие. Следователно съответната фактура може да бъде издадена и на по-късна дата. При всички случаи евентуалните времеви ограничения произтичат от националното процесуално право, а не от Директивата за ДДС.

60. От изяснения по-горе смисъл и цел на фактурата обаче следва също така, че ако поражда правни последици за получателя на доставката, както в настоящия случай, тя задължително трябва да му бъде връчена. Как получателят на доставката ще знае, че доставчикът се възползва от правото си на избор да приложи опростения режим и че го посочва като платец на ДДС в съответствие с член 197 от Директивата за ДДС, ако въобще не е бил уведомен за това?

61. По същата причина може да се даде еднозначен отговор на въпроса за обратното действие. Такова (първоначално) издаване на фактура не може да има обратно действие. Правното действие на режима за административно опростяване се поражда *ex nunc* едва със съответна фактура, връчена на получателя.

62. Това съответства на общ принцип на правото в областта на ДДС, съгласно който измененията, които са от значение за облагането, са правно релевантни едва когато настъпят.

63. Илюстрация за това например е член 187, параграф 2, второ изречение от Директивата за ДДС, който се отнася до промяна на предназначението на дадена стока. Промяната няма обратно действие, изразено под формата на коригиране на приспаднатия ДДС по получени

доставки към съответния момент, а едва когато стоките се използват по друг начин в сравнение с момента на приспадането. Дори последващи промени на покупната цена — вж. член 90 от Директивата за ДДС — нямат обратно действие по отношение на сключването на договора за продажба (т.е. върху първоначално дължимия данък), а трябва да се вземат предвид едва в момента на тяхното настъпване²⁵. Същото се отнася съгласно член 185 от Директивата за ДДС например за така извършено приспадане в твърде голям размер, когато впоследствие има намаление на покупната цена²⁶.

64. Този подход — принципно изключване на обратното действие в рамките на общ, косвен данък върху потреблението — се потвърждава от практиката на Съда относно приспадането на ДДС по получени доставки в зависимост от намерението за използване²⁷. Дори и впоследствие никога да не се стигне до облагаеми сделки, извършеното приспадане не се коригира с обратно действие, а остава в сила. Доразвитата междуременно практика на Съда относно необходимостта от притежаване на фактура за приспадането на ДДС по получени доставки също показва ясно това обстоятелство. Така издаването с обратно действие на една (първоначална) фактура не може да доведе до възстановяване с обратна сила на платения по получени доставки ДДС²⁸.

65. Към това следва да се добави, че доставчикът не може да променя едностранно и с обратна сила данъчното задължение на получателя. Ако приемем, че жалбоподателят съзнателно приема „нормална“ верижна сделка, тогава той би издал фактура с чешки ДДС на M. s.r.o, би получил данъка и би го платил в Чешката република. Трябва ли тогава жалбоподателят посредством нова фактура да може да използва опростения режим с обратна сила? Последицата от това би била, че M s.r.o. против волята си ще бъде платец на данъка с обратна сила (без дори да знае за това) и ще трябва да внесе още веднъж ДДС на данъчната администрация (веднъж този данък вече е платен на жалбоподателя). Ако изобщо е възможно, това би било само *ex tunc* и след заплащане на цената ведно с ДДС само със съгласието на получателя на доставката.

66. Следователно е безспорно, че условията (в случая за използването на опростения режим) не могат да се изпълняват с обратна сила. Докато не е налична съответната фактура, условията за прилагане на опростения режим по отношение на вътреобщностна тристранна операция не са налице. Едва с издаването на съответната фактура може да се приеме наличието на такъв режим. Следователно корекция е възможна само *ex tunc*, а не *ex tunc* (с обратно действие).

67. Доколкото се прави позоваване на практиката на Съда относно коригирането на фактури с обратно действие²⁹, то е погрешно. От една страна, тази съдебна практика се отнася до приспадането на ДДС по получени доставки, а не до упражняването на право на избор, свързано с определена фактура.

²⁵ Това е посочено още в решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, т. 27).

²⁶ Вж. решение от 15 октомври 2020 г., E. (ДДС — Намаление на данъчната основа) (C-335/19, EU:C:2020:829, т. 42).

²⁷ Решение от 12 ноември 2020 г., Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, т. 40), решение от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 25), от 29 февруари 1996 г., Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, т. 20), и заключението на генералния адвокат Kokott по дело Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, т. 33).

²⁸ Така например това е посочено изрично в решение от 21 октомври 2021 г., Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, т. 89), в същия смисъл вече и в решение от 13 януари 2022 г., Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, т. 38), вж. също решение от 21 март 2018 г., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, т. 49 и сл.).

²⁹ В това число напр. решенията от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 43), от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 44), и от 8 май 2013 г., Petroma Transports и др. (C-271/12, EU:C:2013:297, т. 34).

68. От друга страна, в тези случаи Съдът постановява „единствено“ че данъчната администрация не може да откаже правото на приспадане на ДДС само поради това, че фактурата не отговаря на условията по член 226, точки 6 и 7 от Директивата за ДДС (точно описание на количеството и вида на доставката и посочване на датата на извършването ѝ), ако фактурата съдържа всички необходими данни, за да се провери дали са изпълнени материалноправните условия, уреждащи това право³⁰. Същото се отнася и за данните по член 226, точка 3 (вписване на ИН по ДДС на доставчика)³¹ или за данните по член 226, точка 2 (вписване на номера на фактурата)³². Само в това отношение Съдът е придал обратно действие на корекцията на (формално неправилната) фактура, която получателят на доставката вече притежава³³.

69. Това е убедително в контекста на приспадането на ДДС по получени доставки. Документ, в който се отчита доставката на стока или услуга, може да се счита за фактура по смисъла на член 178, буква а) от Директивата за ДДС тогава, когато дава възможност както на получателя на услугата, така и на данъчната администрация да разберат от него за коя сделка, в какъв размер и на кой получател кога доставчикът е начислил ДДС. Това предполага наличието на информация за доставчика на услугата, получателя, предмета на услугата, цената и отделно посочване на сумата на данъка върху добавената стойност³⁴. Както вече посочих на друго място³⁵, при наличието на тези пет съществени елемента може да се счита, че са изпълнени смисълът и целта на фактурата в рамките на приспадането на ДДС, и правото на приспадане на ДДС вече е възникнало окончателно³⁶.

70. Както обаче бе изложено по-горе, посочването на механизма на обратно начисляване от получателя на доставката е необходимо условие за една тристранна операция (вж. т. 44 и сл. по-горе). Само така получателят на доставката знае, че той дължи данъка. Само по този начин данъчната администрация може да провери наличието на опростения режим и доставчикът добросъвестно да избегне регистрацията в държавата на местоназначение. Наличието на тези необходими данни и техните последици не могат да бъдат установени с обратно действие.

71. Следователно отговорът на втория въпрос е, че фактура, която съдържа вписването „обратно начисляване“, може да бъде издадена впоследствие, но с действие *ex nunc*, като едновременно с това е необходимо тази фактура да бъде връчена на получателя на доставката.

³⁰ Решение от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 43).

³¹ Решение от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 40 и сл.).

³² Решение от 15 юли 2010 г., *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, т. 45), в същия смисъл и решение от 17 декември 2020 г., *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, т. 53 и 57).

³³ Вж. решения от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 43), от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 44), и от 8 май 2013 г., *Petroma Transports* и др. (C-271/12, EU:C:2013:297, т. 34).

³⁴ В този смисъл се произнася и германският *Bundesfinanzhof* (Федерален финансов съд). Вж. решения от 12 март 2020 г. — V R 48/17, *BStBl. II* 2020, 604, т. 23, от 22 януари 2020 г. — XI R 10/17, *BStBl. II* 2020, 601, т. 17, и от 20 октомври 2016 г. — V R 26/15, *BStBl. 2020*, 593, т. 19).

³⁵ Вж. моето заключение по дело *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, т. 93 и 94) и моето заключение по дело *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, т. 81).

³⁶ Що се отнася до критерия „отделно посочена сума на ДДС“, необходимостта му е обоснована още с решенията на Съда *Volkswagen* и *Biosafe*, при които дела са били налице фактури, но без отделно посочване на ДДС, въз основа на което да се претендира приспадане на ДДС в съответния размер. Вж. решения от 12 април 2018 г., *Biosafe — Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, т. 42 и 43), и от 21 март 2018 г., *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, т. 49 и 50).

Г. По съдържанието на корекцията и приложимите национални разпоредби

72. С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска тълкуване на член 219а от Директивата за ДДС. Той определя въз основа на кои разпоредби на коя държава членка трябва да бъде издадена фактурата. Тъй като е установено, че фактурата е дотолкова сгрешена, че не е налице вътреобщностна тристранна операция, този въпрос може да се постави за разглеждания спор в главното производство само ако все пак може да се издаде фактура с обратно действие. В случая това не е така, както бе посочено по-горе, поради което не трябва да се отговаря на въпроса.

73. Подобен извод се налага и по отношение на въпрос 2а. С него запитващата юрисдикция иска да установи дали вписването „Вътреобщностна тристранна операция съгласно член 25 от UStG. Данъчното задължение преминава върху получателя на доставката“ е достатъчно. Това също предполага, от една страна, че е възможно фактурата да бъде коригирана с обратно действие. От друга страна, конкретното съдържание на фактурата произтича от националното законодателство (вж. член 219а от Директивата за ДДС). Съдът на ЕС обаче не може да преценява националното право. Той не може да се произнесе по въпроса дали жалбоподателят действително трябва да цитира член 25 от UStG във фактурата.

74. Иначе данните във фактурата, които държавите членки по принцип имат право да изискват, произтичат от член 226 от Директивата за ДДС. От член 226, точка 11 от Директивата за ДДС следва, че трябва да се посочи освобождаването от данък, когато доставката на стоки или услуги е освободена. В член 226, точка 11 не се споменава вътреобщностно придобиване, за разлика от член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС, в който се прави разграничение между доставка (буква а), услуга (буква в) и вътреобщностно придобиване (буква б). Видно от член 42 от Директивата, вътреобщностното придобиване не е освободено, а се счита за облагаемо, като не се прилага член 41 от Директивата.

75. От член 226, точка 11а от Директивата за ДДС следва, че ако купувачът е данъчнозадължено лице, е необходимо да се направи вписване „обратно начисляване“. Формулировката „данъчното задължение преминава върху получателя на доставката“ изразява същото. Посочването на какво основание е това преминаване на данъчното задължение — на националното право или на правото на Съюза — е от полза (вж. член 226, точка 11 от Директивата за ДДС), но не е задължително. От сравнението на член 226, точки 11 и 11а от Директивата за ДДС следва, че не е необходимо да се посочва на какво се основава процедурата за обратно начисляване. От значение е единствено фактът, че получателят на доставката знае, че според доставчика той е платец на ДДС и трябва да го внесе в държавата на местоназначение.

V. Заключение

76. Ето защо предлагам на Съда да отговори на поставените от Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия) преюдициални въпроси по следния начин:

- „1. Получателят на доставката се определя като платец на ДДС по смисъла на член 197 от Директивата за ДДС само ако в съответната фактура е посочен механизмът на обратно начисляване от получателя. Вписването „освободена вътреобщностна тристранна операция“ не е достатъчно в това отношение.

2. Фактура, съдържаща изискваното вписване „обратно начисляване“, може да бъде издадена и впоследствие, но с действие *ex nunc*. Едновременно с това е необходимо тази фактура да бъде връчена на получателя на доставката“.