



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

8 май 2013 година *

„Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Шеста директива 77/388/ЕИО —
Право на приспадане на данъка, платен за получена доставка — Задължения на
данъчнозадълженото лице — Притежаване на нередовни или неточни фактури — Липса на
задължителни реквизити — Отказ на право на приспадане — Последващи доказателства за
действителното извършване на фактурираните сделки — Кorigирани фактури — Право на
възстановяване на ДДС — Принцип на неутралитет“

По дело C-271/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour d'appel de Mons (Белгия) с акт от 25 май 2012 г., постъпил в Съда на 1 юни 2012 г., в рамките на производство по дело

Petroma Transports SA,

Martens Énergie SA,

Martens Immo SA,

Martens SA,

Fabian Martens,

Geoffroy Martens,

Thibault Martens

срещу

État belge,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-жа R. Silva de Lapuerta, председател на състав, г-н G. Arestis (докладчик),
г-н J.-C. Bonichot, г-н Ал. Арабаджиев и г-н J. L. da Cruz Vilaça, съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

* Език на производството: френски.

като има предвид становищата, представени:

- за Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, както и за г-н F. Martens, г-н G. Martens и г-н T. Martens, от адв. O. Van Ermengem,
- за белгийското правителство, от г-жа M. Jacobs и г-н J.-C. Halleux, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-н W. Roels и г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

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, стр. 1), изменена с Директива 94/5/ЕО на Съвета от 14 февруари 1994 г. (ОВ L 60, стр. 16, наричана по-нататък „Шеста директива“), както и на принципа на неутралитет.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, както и г-н F. Martens, г-н G. Martens и г-н T. Martens, които заедно образуват групата Martens, и État belge [белгийската държава] относно отказа ѝ да им признае право на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за услуги, предоставени в рамките на групата Martens.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

- 3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива на облагане с ДДС подлежи „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]
- 4 Член 10, включен в дела на Шеста директива, озаглавен „Данъчно събитие и изискуемост на данъка“, предвижда:

„1. За целите на настоящата директива:

- а) „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;
- б) ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен.

2. Данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките са доставени или услугите са извършени. [...]

[...]“. [неофициален превод]

5 Член 17 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, гласи:

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

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

а) дължимия или платен на територията на страната данък върху добавената стойност за стоки, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени, и за услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице;

[...]“. [неофициален превод]

6 Член 18 от Шеста директива, който се отнася до правилата, регулиращи правото на приспадане, уточнява:

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

а) трябва, с оглед на предвиденото в член 17, параграф 2, буква а) приспадане, да разполага с фактура, съставена в съответствие с член 22 параграф 3;

[...]

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.

[...]

3. Държавите членки определят условията и реда, при които на данъчнозадължено лице може да бъде разрешено да извърши приспадане, което то не е извършило в съответствие с разпоредбите на параграфи 1 и 2.

[...]“. [неофициален превод]

7 Член 21, параграф 1, букви а) и в) от Шеста директива гласи:

„Платците на данъка върху добавената стойност са:

1. при вътрешната система:

а) данъчнозадължените лица, които извършват облагаема сделка, различна от посочените в член 9, параграф 2, буква д) и осъществявани от установено в чужбина данъчнозадължено лице. [...]

[...]

в) всяко лице, което начисли [ДДС] във фактура или друг документ, служещ за фактура [...]“. [неофициален превод]

8 Член 22 от Шеста директива, в редакцията си след приемането на член 28з, предвижда:

„Задължения при вътрешната система

1.

а) Всяко данъчнозадължено лице заявява началото и края на дейността си като данъчнозадължено лице, както и настъпилите в тази дейност промени.[...]

2.

а) Всяко данъчнозадължено лице води достатъчно подробна счетоводна отчетност за прилагането и проверката на данъка върху добавената стойност от данъчните органи;[...]

3.

а) Всяко данъчнозадължено лице издава фактура или друг документ с такова предназначение за стоките и услугите, които е доставило или предоставило на друго данъчнозадължено лице или на данъчнонезадължено юридическо лице. [...]

[...]

б) Във фактурата се посочва ясно цената без данъка, както и съответният данък по всяка ставка и евентуалните случаи на освобождаване.

[...]

в) Държавите членки определят критериите, по които даден документ може да бъде считан за фактура.

[...]

8. Държавите членки могат да налагат други задължения, които сметнат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на данъчните измами, при спазване на изискването за еднакво третиране на вътрешните сделки и сделките между държави членки, извършвани от данъчнозадължени лица, и при условие че тези задължения не пораждат в търговията между държави членки формалности при преминаването на границите.

[...]“. [неофициален превод]

Белгийската правна уредба

9 Член 3, параграф 1, първа алинея от Кралски указ № 3 от 10 декември 1969 г. относно приспаданията за прилагането на ДДС (Moniteur belge, 12 декември 1969 г.) предвижда:

„1. За да може да упражни своето право на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва:

1) за данъка върху стоки и услуги, които са му доставени, да притежава фактура, съставена в съответствие с член 5 от Кралски указ № 1 от 29 декември 1992 г. (относно мерките за гарантиране на плащането на данъка върху добавената стойност (Moniteur belge, 31 декември 1992 г., стр. 27976, наричан по-нататък „Кралският указ № 1“).

- 10 Съгласно член 5, параграф 1, шеста алинея от Кралски указ № 1 фактурата съдържа „информацията, необходима за определяне на сделката и на ставката на дължимия данък, и по-специално обичайното название на доставените стоки и услуги и тяхното количество, както и предмета на услугите“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 11 Г-н F. Martens, г-н G. Martens и г-н T. Martens са правоприменици на г-н J-P. Martens, който е притежавал еднолично дружество с наименованието „Margaz“. От това дружество е изградена групата Martens, състояща се от дружества, които извършват различни дейности, като например покупка, продажба и транспорт на петролни продукти, както и строителни услуги. Petroma Transports SA е основното дружество на групата Martens от гледна точка на персонал и предоставя редица услуги на останалите дружества от групата. Сключени са договори, уреждащи използването на персонала при предоставянето на услуги в рамките на групата. Те предвиждат възнаграждение за посочените услуги въз основа на отработените часове на персонала.
- 12 В хода на проверки, които извършва от 1997 г., белгийската данъчна администрация поставя под въпрос — както по отношение на преките данъци, така и на ДДС — фактурите между дружествата в групата и свързаните с тях приспадания след данъчната 1994 г. с главното съображение, че са непълни и че не може да се установи дали съответстват на действително извършени сделки. По-голямата част от тези фактури съдържат обща сума, без да посочват единичната цена и броя на отработените часове на членовете на персонала на дружествата, доставчици на услугите, възпрепятствайки по този начин всякакъв контрол за правилното събиране на данъка от данъчната администрация.
- 13 Поради това последната отхвърля приспаданията, извършени от дружествата, получатели на услугите, по-специално поради несъобразяване с изискванията на член 5, параграф 1, шеста алинея от Кралски указ № 1 и на член 3, параграф 1, първа алинея от Кралски указ № 3 от 10 декември 1969 г. относно приспаданията за прилагането на ДДС.
- 14 Впоследствие дружествата представят допълнителна информация, за която обаче данъчната администрация приема, че не представлява достатъчно основание за разрешаване на приспадането на различните платени суми за ДДС. Всъщност данъчната администрация счита, че става въпрос или за частноправни договори за доставки на услуги — които са представени със закъснение, след като тя вече е извършила данъчните проверки и е съобщила предвижданите от нея корекции, и които, тъй като са без сигурна дата, не могат да бъдат противопоставени на трети лица, — или за фактури, които са допълнени след издаването им, на етапа на административната процедура, с отбелязване на ръка на броя на отработените часове от членовете на персонала, на часовата ставка и на естеството на предоставените услуги и които следователно според данъчната администрация нямат доказателствена сила.
- 15 На 2 февруари 2005 г. Tribunal de première instance de Mons постановява няколко решения. Макар да уважава исканията на данъчнозадълженото лице по отношение на някои от фактурите, той потвърждава и отказа на право на приспадане на ДДС за някои от дружествата, получатели на услугите.
- 16 В отговор на нови искания за възстановяване на данъка, платен от доставчиците на услугите, посочената юрисдикция решава да възобнови разглеждането на делото. С решение от 23 февруари 2010 г. Tribunal de première instance de Mons постановява решение по свързаните дела и отхвърля исканията за възстановяване като необосновани. Доставчиците обжалват това решение.

17 При тези условия Cour d'appel de Mons решава да спре делото и да отпрати до Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Има ли право държава членка да откаже приспадане на данъчнозадължени лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, в допълнение на които обаче е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки (договори, възстановяване на цифрови данни въз основа на декларации пред Office national de la sécurité sociale [Националната служба за социално осигуряване], информация относно функционирането на съответната група, [...])?
- 2) Държава членка, която отказва приспадане на данъчнозадължени лица, получатели на услуги, въз основа на неточност на фактурите, не трябва ли да констатира и че фактурите са твърде неточни, за да позволят [плащането] на ДДС? Не е ли длъжна следователно държавата членка да предостави на дружествата, доставчици на оспорените услуги, възстановяване на платения ДДС, за да гарантира принципа на неутралитет на ДДС?“

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

- 18 Следва да се отбележи, че запитващата юрисдикция не посочва разпоредбите от правото на Съюза, чието тълкуване иска.
- 19 От акта за преюдициално запитване и от контекста, в който се вписва спорът по главното производство, следва, че преюдициалните въпроси се отнасят до тълкуването на разпоредбите на Шеста директива, както и на принципа на данъчен неутралитет.
- 20 Тъй като, видно отново от посочения акт, първите спорни фактури са от 31 март 1994 г., разглежданите разпоредби следва да се тълкуват в редакцията им, приложима към този момент.

По първия въпрос

- 21 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, когато в допълнение към същите впоследствие е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки.
- 22 Най-напред следва да се напомни, че правото на приспадане е основен принцип на общата система на ДДС, което като цяло не може да се ограничава и се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (в този смисъл вж. Решение от 6 декември 2012 г. по дело Боник, C-285/11, точки 25 и 26 и цитираната съдебна практика).
- 23 Така установеният режим на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че

самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. Решение от 29 април 2004 г. по дело Faxworld, C-137/02, Recueil, стр. I-5547, точка 37 и Решение от 22 декември 2010 г. по дело Dankowski, C-438/09, Сборник, стр. I-14009, точка 24).

- 24 В този смисъл от член 17, параграф 2 от Шеста директива следва, че всяко данъчнозадължено лице има право да приспадне сумите, които са му фактурирани като ДДС за предоставени му услуги, доколкото тези услуги са използвани за целите на облагаемите му сделки (в този смисъл вж. Решение от 23 април 2009 г. по дело PARAT Automotive Sabrio, C-74/08, Сборник, стр. I-3459, точка 17 и цитираната съдебна практика).
- 25 По отношение на правилата за упражняване на правото на приспадане член 18, параграф 1, буква а) от Шеста директива предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да разполага с фактура, съставена в съответствие с член 22 параграф 3 от същата директива.
- 26 По смисъла на член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива във фактурата трябва да се посочи ясно цената без данъка, както и съответният данък по всяка ставка и евентуалните случаи на освобождаване. Член 22, параграф 3, буква в) дава право на държавите членки да определят критериите, по които даден документ може да бъде считан за фактура. Освен това член 22, параграф 8 позволява държавите членки да налагат други задължения, които сметнат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на данъчните измами.
- 27 Оттук следва, че по отношение на упражняването на правото на приспадане Шеста директива се ограничава до изискване за фактура, съдържаща определени реквизити, и че държавите членки могат да предвидят изискване и за допълнителни данни, за да гарантират точното събиране на ДДС, както и контрола му от данъчната администрация (в този смисъл вж. Решение от 14 юли 1988 г. по дело Jeunehomme и EGI, 123/87 и 330/87, Recueil, стр. 4517, точка 16).
- 28 Изискването с оглед упражняване на правото на приспадане за наличие на други реквизити, освен тези по член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива, трябва обаче да бъде ограничено до необходимото за гарантиране на събирането на ДДС и неговия контрол от данъчната администрация. Освен това такива данни не трябва по броя и техническия си характер да направят практически невъзможно или прекалено трудно упражняването на правото на приспадане (Решение по дело Jeunehomme и EGI, посочено по-горе, точка 17).
- 29 По отношение на разглежданата в главното производство национална правна уредба следва да се отбележи, че *État belge* е използвала възможността, предвидена в член 22, параграф 8 от Шеста директива, тъй като съгласно член 5, параграф 1, шеста алинея от Кралски указ № 1 фактурата трябва да съдържа информацията, необходима за определяне на сделката и ставката на дължимия данък, по-специално обичайното название на доставените стоки и услуги, тяхното количество и предмет.
- 30 В това отношение запитващата юрисдикция следва да провери дали допълнителните реквизити, наложени от споменатата правна уредба, съответстват на изискванията, посочени в точка 28 от настоящото решение.
- 31 Впрочем, макар че в точка 41 от посоченото по-горе Решение от 15 юли 2010 г. по дело Rannop Gép Centrum (C-368/09, Сборник, стр. I-7467) Съдът приема, че държавите членки не могат да обвързват упражняването на правото на приспадане на ДДС със спазването на условия, които не са изрично предвидени в разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15), следва да се отбележи, че в разглеждания в

главното производство случай действащите към съответния момент разпоредби са позволявали на държавите членки да определят критериите, по които даден документ може да бъде считан за фактура.

- 32 От акта за преюдициално запитване следва, че упражняването на правото на приспадане на ДДС е отказано на данъчнозадължените лица, получатели на услугите, с мотива че разглежданите в главното производство фактури не са достатъчно точни и пълни. В частност запитващата юрисдикция отбелязва, че в по-голямата част от фактурите не са посочени единичната цена и броят на отработените часове от членовете на персонала на дружествата, доставчици на услугите, възпрепятствайки по такъв начин всякакъв контрол за правилното събиране на данъка от данъчната администрация.
- 33 Жалбоподателите в главното производство твърдят, че липсата във фактурите на някои от реквизитите, изисквани от националната правна уредба, не може да постави под въпрос упражняването на правото на приспадане на ДДС, когато действителното извършване, естеството и обхватът на сделките впоследствие са доказани пред данъчната администрация.
- 34 Следва обаче да се напомни, че общата система на ДДС не забранява коригирането на погрешно съставени фактури. В този смисъл, когато са изпълнени всички материални условия, необходими за упражняването на правото на приспадане на ДДС, и преди приемането на решението на съответните органи данъчнозадълженото лице е предоставило коригирана фактура, посоченото право по принцип не може да му бъде отказано, с мотива че първоначалната фактура е съдържала грешка (в този смисъл вж. посоченото по-горе Решение по дело *Panon Gép Centrum*, точки 43—45).
- 35 При все това по отношение на спора в главното производство следва да се констатира, че необходимата информация за допълването и коригирането на фактурите е предоставена на данъчната администрация едва след като същата вече е приела решението за отказ на правото на приспадане на ДДС, така че преди приемането му представените ѝ фактури все още не са били коригирани, за да ѝ позволят да гарантира точното събиране на ДДС, както и контрола му.
- 36 Поради това на първия въпрос следва да се отговори, че разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки.

По втория въпрос

- 37 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация да откаже възстановяване на ДДС, платено от дружество, доставчик на услуги, когато упражняването на правото на приспадане на ДДС, платено за същите услуги, е било отказано на дружествата, които са техни получатели, поради това че са констатирани нередности във фактурите, издадени от дружеството, доставчик на услугите.
- 38 Възниква следователно въпросът дали с оглед гарантиране на принципа на данъчен неутралитет изискуемостта на ДДС от доставчика на услугите може да се обуслови от действителното упражняване на приспадането на ДДС от получателя на услугите.

- 39 Съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива доставките на стоки или услуги подлежат на облагане с ДДС, когато са извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. От член 10, параграф 2 от същата директива следва, че данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем от момента, когато стоките са доставени или услугите са извършени.
- 40 В това отношение от постоянната съдебна практика следва, че ДДС се събира за всяка доставка на услуги и за всяка доставка на стоки, осъществена възмездно от данъчнозадължено лице (в този смисъл вж. Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 46 и цитираната съдебна практика).
- 41 Поради това следва да се констатира, че както правилно твърдят в писмените си становища *État belge* и Европейската комисия, от посочените разпоредби на Шеста директива следва, че общата система на ДДС не подчинява изискуемостта на данъка от данъчнозадълженото лице, доставчик на услугите, на действителното упражняване на правото на приспадане на ДДС от данъчнозадълженото лице, получател на услугите.
- 42 Видно от точка 13 от настоящото решение, упражняването на правото на приспадане на ДДС, начислен за предоставянето на услугите, разглеждани в главното производство, каквото право получателите на същите услуги по принцип би следвало да имат, им е отказано поради липсата на някои задължителни реквизити във фактурите, издадени от доставчика на услугите.
- 43 Поради това в спора по главното производство действителното предоставяне на услугите, подлежащи на облагане с ДДС, е потвърдено, след като ДДС по тези сделки е било изискуемо и правомерно е било платено на данъчната администрация. В този контекст принципът на данъчен неутралитет не може да бъде основание за възстановяване на ДДС в случай като разглеждания в главното производство. Всяко различно тълкуване би могло да доведе до случаи на възпрепятстване на правилното събиране на ДДС, каквито именно член 22 от Шеста директива цели да избегне.
- 44 Поради това с оглед на изложеното на втория въпрос следва да се отговори, че принципът на данъчен неутралитет допуска данъчната администрация да откаже възстановяване на ДДС, платен от дружество, доставчик на услуги, когато упражняването на правото на приспадане на ДДС, начислен за същите услуги, е било отказано на дружествата, получатели на услугите, поради това че са констатирани нередности във фактурите, издадени от дружеството, доставчик на услугите.

По съдебните разноски

- 45 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 (втори състав) реши:

- 1) Разпоредбите 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, изменена с Директива 94/5/ЕО на Съвета от 14 февруари 1994 година, трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която правото на приспадане на данък върху**

добавената стойност може да се откаже на данъчнозадължени лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки.

- 2) Принципът на данъчен неутралитет допуска данъчната администрация да откаже възстановяване на данъка върху добавената стойност, платен от дружество, доставчик на услуги, когато упражняването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, начислен за същите услуги, е било отказано на дружествата, получатели на услугите, поради това че са констатирани нередности във фактурите, издадени от дружеството, доставчик на услугите.

Подписи