



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

16 май 2013 година \*

„Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 66, букви а)—в) — Предоставяне на транспортни и спедиторски услуги — Изискуемост — Дата на получаване на плащането и не по-късно от 30 дни след предоставянето — По-ранно издаване на фактурата“

По дело C-169/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 4 януари 2012 г., постъпил в Съда на 10 април 2012 г., в рамките на производство по дело

**TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.**

срещу

**Minister Finansów,**

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: г-жа М. Berger, председател на състав, г-н А. Borg Barthet (докладчик) и г-н Е. Levits, съдии,

генерален адвокат: г-н М. Wathelet,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., от г-н Z. Modzelewski и г-н М. Miltz, в качеството на съветници,

— за полското правителство, от г-н М. Szpunar и г-н В. Majczyna, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа J. Hottiaux и г-жа С. Soulay, 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: полски.

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 66, букви а)—в) от 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 ОВ L 249, 2012 г., стр. 15), изменена с Директива 2008/117/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година (ОВ L 14, стр. 7 и поправка в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (наричано по-нататък „TNT“) и Minister Finansów (министъра на финансите) относно определяне на момента, от който данъкът върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) става изискуем.

## Правна уредба

### *Правна уредба на Съюза*

- 3 Съгласно съображение 24 от Директивата за ДДС:

„Понятията за данъчно събитие и за изискуемостта на данъчно задължение по ДДС трябва да бъдат хармонизирани, ако въвеждането на общата система на ДДС и всякакви последващи изменения на същата трябва да влязат в сила едновременно във всички държави членки“.

- 4 Съгласно член 63 от тази директива:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

- 5 По силата на член 64 от посочената директива:

„1. Когато води до последователни отчитания или плащания, доставката на стоки, различна от тази, състояща се от наемането на стоки за определен период или продажбата на стоки на изплащане, както е посочено в член 14, параграф 2, буква б), или доставката на услуги се счита за завършена при изтичането на периодите, за които се отнасят тези отчитания или плащания.

2. [...]

Държавите членки могат да предвидят, че в определени случаи [...] доставките на стоки и услуги, които се изпълняват непрекъснато през определен период от време, се считат за извършени след изтичането на най-малко една година“.

- 6 Член 65 от Директивата за ДДС гласи:

„Когато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума“.

7 Член 66 от Директивата за ДДС гласи:

„Чрез дерогация от членове 63, 64 и 65 държавите членки могат да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица в някой от следните моменти:

- а) не по-късно от момента на издаването на фактурата;
- б) не по-късно от момента на получаването на плащането;
- в) [ако липсва издадена фактура] или ако е издадена със закъснение — в посочен срок от датата на данъчното събитие.

[...]“.

8 Съгласно член 167 от тази директива:

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

9 Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 година (ОВ L 189, стр. 1) добавя в Директива 2006/112 член 167а, който държавите членки трябва да транспонират най-късно до 31 декември 2012 г. и който гласи:

„Държавите членки могат да предвидят в рамките на незадължителен режим, че правото на приспадане за данъчнозадължените лица, чийто ДДС става изискуем единствено в съответствие с член 66, буква б), се отлага до момента, в който ДДС върху доставените стоки или услуги е платен на доставчика.

Държавите членки, които прилагат незадължителния режим, посочен в първа алинея, определят праг за данъчнозадължените лица, използващи режима в рамките на своята територия, на основата на годишния оборот на данъчнозадълженото лице, изчислен в съответствие с член 288. Този праг не може да надвишава 500 000 [евро] или тяхната равностойност в национална валута. Държавите членки могат да повишават този праг до 2 000 000 [евро] или равностойността им в национална валута, след консултиране с Комитета по ДДС. Такова консултиране с Комитета по ДДС не се изисква обаче за държави членки, приложили праг над 500 000 [евро] или техния еквивалент в национална валута към 31 декември 2012 г.

Държавите членки информират Комитета по ДДС за националните законодателни мерки, приети съгласно първа алинея“.

*Полското законодателство*

10 Член 19, параграфи 1, 4 и 13, точка 2 от Закона за данъка върху добавената стойност върху стоките и услугите (ustawa o podatku od towarów i usług) от 11 март 2004 г. (Dz. U. № 54, позиция 535, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) гласи:

„1. Данъчното задължение възниква от момента на доставката на стоката или услугата при условията по параграфи 2—21 от настоящия член, член 14, параграф 6, член 20, както и член 21, параграф 1.

[...]

4. Когато доставката на стоката или услугата трябва да се удостовери с фактура, данъчното задължение възниква от момента на издаването на фактурата, но не по-късно от 7 дни след датата на доставката на стоката или услугата.

[...]

13. Данъчното задължение възниква от момента на:

[...]

- 2) Получаването на цялостно или частично плащане, но не по-късно от 30 дни след датата на предоставяне на следните услуги:
- a) превоз на пътници и товари с железопътен транспорт, моторни превозни средства, презокеански кораби, плавателни средства за речно и крайбрежно плаване, фериботи, самолети и хеликоптери;
  - b) спедиторски и товарно-разтоварни услуги;
  - c) услуги в морски и търговски пристанища;
  - d) строително-монтажни услуги“.

#### **Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

- 11 TNT е дружество с ограничена отговорност, установено във Варшава (Полша), което извършва търговска дейност по предоставяне на услуги за разпространение на пощенски пратки, както и на транспортни и спедиторски услуги.
- 12 TNT издава ДДС фактура на клиентите си всяка седмица. На някои клиенти, на които предоставя множество услуги, издава фактури на договорен период от време. В тези случаи фактурите включват всички предоставени на клиента за съответния данъчен период услуги. Обикновено срокът за плащане на задължението се определя на 7, 14 или 21 дни от датата на издаването ѝ. TNT отчита посочената в дадена фактура сума като приход за данъчния период, в рамките на който тя е издадена.
- 13 Следователно за целите на определяне на момента, от който възниква данъчно задължение, TNT не прави разлика между посочените във фактурата, от една страна, услуги за разпространение на пощенски пратки и от друга страна, транспортни и спедиторски услуги. Тъй като фактурите се издават не по-късно от последния ден на съответния данъчен период, начисленият данък се вписва в търговските книги и в справката декларация по ДДС за месеца, когато услугите са предоставени.
- 14 Във връзка с това TNT се обръща към Minister Finansów с молба за конкретни указания относно тълкуването на приложимите за стоки и услуги данъчноправни разпоредби, като по-специално иска да установи дали съгласно член 19, параграф 13, точка 2 от Закона за ДДС има право да отчете като оборот за съответния данъчен период издадена от него фактура, дори и ако в този период все още не е получило каквото и да било плащане по нея и не са изминали 30 дни от предоставянето на услугата, или, в случай че отговорът на този въпрос е отрицателен, дали в съответствие с член 19, параграф 4 от Закона за ДДС има право да приеме като момент за възникване на данъчното задължение датата на издаване на фактурата, без да взема предвид условията на несъвместимия според него с член 66 от Директивата за ДДС член 19, параграф 13, точка 2 от Закона за ДДС.

- 15 В писмо отговор от 14 декември 2009 г. Minister Finansów посочва, че становището на TNT е необосновано. По отношение на предоставяните от същото услуги за разпространение на пощенски пратки Minister Finansów приема, че данъчното задължение възниква съгласно общите принципи, предвидени в член 19, параграфи 1 и 4 от Закона за ДДС. За останалите услуги (транспортни и спедиторски) моментът, в който настъпва данъчното събитие и възниква данъчното задължение, трябва да се определи в съответствие с правилата, предвидени в член 19, параграф 13, точка 2 от Закона за ДДС. За тези услуги дължимият данък трябва да се посочи в декларацията за месеца, през който е възникнало данъчното задължение, а не в тази за месеца, когато е била издадена фактурата за тях.
- 16 TNT предявява иск пред Wojewódzki Sąd Administracyjny, Варшава. В подкрепа на иска си то твърди, че за целите на ДДС има право да отчита всички предоставени от него услуги — независимо дали става въпрос за услуги за разпространение на пощенски пратки, или пък за транспортни или спедиторски услуги — като оборот за данъчния период, през който е издало фактури за тях, дори и ако през същия все още не е получило каквото и да било плащане по тях и все още не са изминали 30 дни от предоставянето на услугите.
- 17 Wojewódzki Sąd Administracyjny отхвърля иска на TNT с решение от 30 септември 2010 г., което последното обжалва пред Naczelny Sąd Administracyjny.
- 18 В жалбата си TNT твърди, че Wojewódzki Sąd Administracyjny е тълкувал неправилно член 19, параграф 13, точка 2, букви а) и б) от Закона за ДДС, тъй като не е взел предвид членове 63—66 от Директивата за ДДС. Според TNT член 66 от Директивата за ДДС предвижда, че възникването на данъчното задължение е свързано с настъпването на определено обстоятелство, но не е по-късно от датата на получаването на плащането. Националните разпоредби обаче неправилно предвиждат, че данъчното задължение възниква от момента на получаването на плащането, но не по-късно от определен момент (30 дни) от датата на предоставянето на услугите.
- 19 При разглеждането на жалбата запитващата юрисдикция изразява съмнения относно тълкуването на член 66 от Директивата за ДДС и приема, че обосноваването на изложените в жалбата на TNT основания трябва да се прецени с оглед тълкуването на разпоредбите на тази директива.
- 20 При тези условия Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Разпоредбата на член 66, букви а)[—]в) от Директива[та за ДДС] следва ли да се тълкува в смисъл, че допуска държава членка да приеме (чрез дерогация на членове 63[—]65 от Директива[та за ДДС]), че в случаите, когато данъчнозадължено лице е издало фактура за предоставени от него услуги, ДДС става изискуем (данъчното задължение възниква) на основание член 66, буква б) от Директива[та за ДДС] в деня на получаване на плащането, но не по-късно от 30 дни след предоставянето на услугите?
- 2) Член 66, букви а) и б) от Директива[та за ДДС] следва ли да се тълкува в смисъл, че не допуска полските вътрешноправни разпоредби, съдържащи се в член 19, параграф 13, точка 2, букви а) и б) от Закона [за ДДС], които предвиждат, че моментът на възникване на данъчното задължение (събитието, при настъпването на което данъкът става изискуем за определени сделки) за транспортните и за спедиторските услуги е моментът на получаване на пълното или на частичното плащане, но не по-късно от 30 дни от датата на предоставянето на услугите, дори когато фактурата, която е издадена и изпратена най-късно в срок от седем дни, считано от предоставянето на услугите, предвижда

по-късен срок за плащане, а получателят на услугите има право да приспадне данъка за получената доставка през данъчния период, когато е получил фактурата, независимо дали е платил, или не цената за предоставените услуги?“.

### По преюдициалните въпроси

- 21 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 66 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, предвиждаща, че ДДС за транспортни и спедиторски услуги става изискуем от датата на получаване на пълното или на частичното плащане, но не по-късно от 30 дни от деня на предоставянето на услугите, дори когато фактурата е издадена по-рано и предвижда по-късен срок за плащане.
- 22 Най-напред следва да се констатира, че видно от Директивата за ДДС, ДДС по принцип става изискуем от момента, когато настъпи данъчното събитие. Член 63 от споменатата директива отразява този основен принцип, като посочва, че данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.
- 23 Член 66 от Директивата за ДДС обаче дава право на държавите членки да предвидят, че ДДС става изискуем в някой от следните три момента, а именно: не по-късно от момента на издаването на фактурата, не по-късно от момента на получаването на плащането или, ако липсва издадена фактура или тя е издадена със закъснение — в посочен срок от датата на данъчното събитие.
- 24 Тъй като представлява изключение от правилото, установено в член 63 от Директивата за ДДС, член 66 от същата трябва да се тълкува стриктно (вж. по аналогия Решение от 7 март 2013 г. по дело Ефир, C-19/12, точка 31).
- 25 Макар фактът на значително разширяване на обхвата на допустимите изключения да позволява да се предположи, че законодателят е искал да предостави на държавите членки широко право на преценка (вж. Решение от 26 октомври 1995 г. по дело *Italitica*, C-144/94, Recueil, стр. I-3653, точка 15), той все пак не допуска да се приеме, че държава членка може да определи различен от предвидения по член 66, букви а)–в) от Директивата за ДДС момент, от който данъкът става изискуем.
- 26 На първо място, член 19, параграф 13, точка 2 от Закона за ДДС обаче предвижда, че по отношение на някои сделки, каквито в случая са транспортните и спедиторските услуги, данъчното задължение възниква от датата на получаването на пълно или частично плащане, но не по-късно от 30 дни от деня на предоставянето на услугата.
- 27 На второ място, следва да се посочи, че съгласно член 66, буква б) от Директивата за ДДС държавите членки могат да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица „не по-късно от момента на получаването на плащането“. Тази разпоредба определя сроковете и указва последния момент, в който ДДС може да стане изискуем за дадени сделки, които държава членка е решила да уреди по този начин. Този момент съответства на получаването на плащането по сделката.
- 28 Съдът вече е тълкувал член 10, параграф 2 от 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) (понастоящем член 66, буква а) от Директивата за ДДС) в смисъл, че когато избере предвидената в тази разпоредба възможност за установяване на изключения и приеме, че данъкът става изискуем не по-късно от датата на издаване на фактурата или на

заместващия я документ, държавата членка може съгласно член 10, параграф 2, трето тире от Директива 77/388 (понастоящем член 66, буква в) от Директивата за ДДС) да предвиди, че данъкът става изискуем, „ако не е издадена фактура или ако е издадена със закъснение — в посочен срок от датата на данъчното събитие“ (вж. Решение по дело Italitica, посочено по-горе, точка 22).

- 29 Освен това следва да се отбележи, че отново в споменатото решение Съдът добавя, че „непредвиждането на такава възможност за случаите, когато държава членка избере изключението по второ тире [на член 10, параграф 2 от Директива 77/388, понастоящем член 66, буква б) от Директивата за ДДС], най-вероятно е следствие от факта, че според законодателя на [Съюза] интересът на икономическия оператор да получи възнаграждение за извършената от него услуга, представлява достатъчен стимул за гарантиране на бързото плащане на престацията“ (в този смисъл вж. Решение по дело Italitica, посочено по-горе, точка 23).
- 30 Следователно законодателят не е предвидил, че държавата членка, избрала възможността по член 66, буква б) от Директивата за ДДС, може да установява срока, в който данъкът става изискуем. Освен това прилагането на член 66, буква в) от споменатата директива и предвиденият в него срок могат да бъдат свързани само с буква а) от този член, тъй като срокът е обусловен от липсата на фактура или от късното ѝ издаване, а не от липсата или късното получаване на плащането.
- 31 Следва също да се напомни, че видно от съображение 24 от Директивата за ДДС, понятията за данъчно събитие и за изискуемостта на данъка трябва да бъдат хармонизирани с оглед едновременното влизане в сила на общата система на ДДС и на всякакви нейни последващи изменения. Законодателят на Съюза е искал в максимална степен да хармонизира датата, от която възниква данъчното задължение във всички държави членки, за да гарантира еднаквото събиране на данъка.
- 32 При тези обстоятелства положение, при което данъчното задължение възниква не по-късно от 30 дни от предоставянето на услугата, въпреки че до тази дата не е получено плащането, не е в съответствие с Директивата за ДДС, тъй като такава формулировка би довела до обвързването на член 66, буква б) от тази директива със срок, в който данъкът става изискуем.
- 33 В това отношение според запитващата юрисдикция не е сигурно дали преди приемането на член 167а от Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/45, държавите членки са имали право да въвеждат система, при която отлагането на момента, в който данъкът става изискуем от доставчика, не съответства на отлагането на момента, в който възниква правото на приспадане на ДДС, платено по получени доставки, на получателя, имащ право да извърши приспадане от момента на получаването на фактурата.
- 34 Следва да се отбележи, че член 167а е приет с цел да се позволи на държавите членки да въведат изключения относно датата, на която правото на приспадане може да бъде упражнено за данъчнозадължените лица, деклариращи ДДС в рамките на факултативен режим за касова отчетност, предназначен за опростяване на плащането на данъка за малките предприятия.
- 35 В това отношение следва да се констатира, че макар да се позовава пряко на член 66, буква б) от Директивата за ДДС, член 167а се отнася до определянето на момента, от който получателят може да се възползва от правото си на приспадане на ДДС, платен по получени доставки. Разглежданото от запитващата юрисдикция дело обаче се отнася изключително до въпроса за изискуемостта на данъка от доставчика.

- 36 С оглед на изложените съображения на отправените въпроси следва да се отговори, че член 66 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда, че ДДС за транспортни и спедиторски услуги става изискуем от датата на получаването на пълно или частично плащане, но не по-късно от 30 дни от деня на предоставянето на услугите, дори ако фактурата е издадена по-рано и предвижда по-късен срок за плащане.

### **По съдебните разноски**

- 37 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 (шести състав) реши:

**Член 66 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/117/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда, че данъкът върху добавената стойност за транспортни и спедиторски услуги става изискуем от датата на получаването на пълно или частично плащане, но не по-късно от 30 дни от деня на предоставянето на услугите, дори ако фактурата е издадена по-рано и предвижда по-късен срок за плащане.**

Подписи