



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

12 април 2018 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Членове 63, 167, 168, 178—180, 182 и 219 — Принцип на данъчен неутралитет — Право на приспадане на ДДС — Срок, предвиден в националното законодателство за упражняване на това право — Приспадане на допълнително начислен ДДС, заплатен на държавата и включен в документи за поправка на първоначални фактури след установяване на допълнително задължение“

По дело C-8/17,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal de Justiça (Върховен съд, Португалия) с акт от 2 януари 2017 г., постъпил в Съда на 9 януари 2017 г., в рамките на производство по дело

Biosafe — Indústria de Reciclagens SA

срещу

Flexipiso — Pavimentos SA

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: А. Rosas, председател на състава, С. Toader и Е. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Biosafe — Indústria de Reciclagens SA, от М. Torres и А. G. Schwalbach, advogados,
- за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, М. Figueiredo и R. Campos Laires, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и М. Afonso, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 ноември 2017 г.,

* Език на производството: португалски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 63, 167, 168, 178—180, 182 и 219 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципа за данъчен неутралитет.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Biosafe — Indústria de Reciclagens SA (наричано по-нататък „Biosafe“) и Flexipiso — Pavimentos SA (наричано по-нататък „Flexipiso“) по повод отказа на последното дружество да възстанови на Biosafe допълнителен данък върху добавената стойност (ДДС), платен от него вследствие на установяване на допълнително задължение за ДДС.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 63 от Директивата за ДДС предвижда:
„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.
- 4 Дял X от тази директива, отнасящ се до приспаданията, включва глава 1, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“, съставена от членове 167—172. Посоченият член 167 гласи:
„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.
- 5 Член 168 от посочената директива гласи:
„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:
а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;
[...].“

- 6 В глава 4 от посочения дял X, озаглавена „Правила, регулиращи правото на приспадане“, са включени по-конкретно членове 178—183 от Директивата за ДДС. Съгласно член 178 от тази директива:

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

„а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, то трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240“.

[...]“.

- 7 Член 179 от тази Директива предвижда:

„Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178.

[...]“.

- 8 Член 180 от посочената директива гласи:

„Държавите членки могат да разрешат данъчнозадълженото лице да извърши приспадане, което то не е извършило в съответствие с членове 178 и 179“.

- 9 Съгласно член 182 от посочената директива „[Д]ържавите членки определят условията и подробните правила за прилагане на членове 180 и 181“.

- 10 Член 219 от Директивата за ДДС има следната редакция:

„Всеки документ или съобщение, което изменя и се отнася специално и недвусмислено за първоначалната фактура, се третира като фактура“.

Португалското право

- 11 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „CIVA“), предвижда в член 7, озаглавен „Данъчно събитие и изискуемост на данъка“:

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

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

[...]“.

12 Член 8 от Кодекса гласи следното:

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

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

[...]“

13 Член 19 от CIVA, озаглавен „Право на приспадане“, предвижда в параграф 2:

„Право на приспадане възниква единствено за данъка, посочен в следните документи, издадени на името и притежавани от данъчнозадълженото лице:

а) фактури и равностойни документи, издадени в законна форма.

[...]“.

14 Съгласно член 22, параграф 1 от CIVA:

„Правото на приспадане възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем съгласно разпоредбата на членове 7 и 8, като се извършва чрез изваждане от общата сума на дължимия данък върху облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице за един период на деклариране на сумата на подлежащия на приспадане изискуем данък за същия период“.

15 Член 29, параграф 7 от CIVA гласи:

„Фактура или равностоен документ се издават и когато облагаемата стойност на сделка или съответният данък бъдат променени по някаква причина, включително поради неточност“.

16 Член 36, параграф 1 от CIVA предвижда, че фактурата или равностойният документ, посочени в член 29 от Кодекса, трябва да бъдат издадени най-късно на петия работен ден, следващ деня, в който данъкът стане дължим съгласно член 7 от него. Въпреки това по отношение на плащания, свързани с все още неосъществено прехвърляне на стоки или предоставяне на услуги, датата на издаване на удостоверителния документ при всички случаи съвпада с датата на получаване на съответната сума.

17 Съгласно член 37, параграф 1 от CIVA:

„Сумата на начисления данък трябва да се прибави към стойността на фактурата или на равностойния документ, за да може да бъде изисквана от купувачите на стоките или ползвателите на услугите“.

18 Член 79, параграф 1 от CIVA предвижда:

„Купувачът на облагаемите стоки или услуги, който е данъчнозадължено лице, посочено в член 2, параграф 1, буква а), действашо в това си качество, отговаря солидарно с доставчика за плащането на данъка, когато фактурата или равностойният документ, чието издаване е задължително съгласно член 29, не е издадена, съдържа неточност в посочването на името или адреса на страните по сделката, вида или количеството на прехвърлените стоки или предоставените услуги, цената или сумата на дължимия данък“.

19 Съгласно член 98, параграф 2 от CIVA:

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

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

20 В периода от февруари 2008 г. до май 2010 г. Biosafe е продало на Flexipiso, данъчно задължено лице по ДДС лице, каучуков гранулат, произведен от рециклирани гуми, на обща стойност 664 538,77 EUR, като е приложило намалена ставка на ДДС от 5 %.

21 След извършена данъчна проверка през 2011 г. във връзка с финансовите години 2008—2010 португалската данъчна администрация приема, че е трябвало да се приложи стандартната ставка на ДДС от 21 %, и установява допълнително задължение по ДДС в размер общо на 100 906,50 EUR.

22 Biosafe плаща тази сума и иска възстановяването ѝ от Flexipiso, като му изпраща дебитни известия. Flexipiso отказва да плати това допълнително задължение за ДДС, с мотива по-специално че не може да извърши приспадане на този данък, тъй като четиригодишният срок, предвиден в член 98, параграф 2 от CIVA, е изтекъл по отношение на операциите, извършени до 24 октомври 2008 г. преди получаването на дебитните известия на 24 октомври 2012 г., и че дружеството не е длъжно да понесе последиците от грешката, допуснатата единствено по вина на Biosafe.

23 Вследствие на този отказ Biosafe предявява иск за осъждане на Flexipiso да възстанови платената от него сума, заедно с лихви за забава. Искът е отхвърлен на първа и въззивна инстанция, които приемат, че макар да съществува задължение за отразяване на ДДС в цената, купувачът на стоките може да бъде задължен да плати посочения данък само ако фактурите и равностойните документи са издадени своевременно, така че да му позволят да приспадне данъка. Посочените юрисдикции приемат, че що се отнася до дебитните известия, получени от Flexipiso повече от четири години след издаването на първоначалните фактури, Biosafe не може да начисли ДДС по тези фактури на Flexipiso, тъй като последното дружество вече няма право да приспадне данъка и е установено, че грешката относно приложимата ставка е по вина на Biosafe.

24 При това положение Biosafe подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция, Supremo Tribunal de Justiça (Върховен съд, Португалия). Тази юрисдикция посочва, че съществува съмнение по въпроса дали членове 63, 167, 168, 178—180 и 182 от Директивата за ДДС, както и принципът на данъчен неутралитет допускат национално законодателство, от което следва, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство срокът, в който купувачът може да извърши приспадане на ДДС, започва да тече от датата на издаване на първоначалните фактури, а не от издаването или получаването на документите за корекция. Освен това според нея съществува съмнение дали при такива обстоятелства купувачът може да откаже плащане на ДДС поради невъзможността да извърши приспадане.

25 При тези обстоятелства Supremo Tribunal de Justiça (Върховен съд, Португалия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допускат ли Директива[та за ДДС], и по-специално членове 63, 167, 168, 178—180, 182 и 219, както и принципът на неутралитет законодателство, по силата на което, когато прехвърлителят на стоките, данъчнозадължено лице по ДДС, е бил подложен на данъчна проверка, при която се установява, че действително приложената ставка на ДДС е по-ниска

от дължимата, той заплаща на държавата допълнителното задължение и претендира да получи съответното плащане от купувача, също данъчнозадължено лице по ДДС, но срокът за приспадане на това допълнително задължение по отношение на последния тече от момента на издаване на първоначалните фактури, а не от издаването или получаването на документите за корекция?

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

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 26 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 63, 167, 168, 178—180, 182 и 219 от Директивата за ДДС, както и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които в резултат на установяване на допълнително задължение на държавата е платен допълнителен ДДС, включен в документите за корекция на първоначалните фактури няколко години след доставката на разглежданите стоки, правото на приспадане на ДДС е отказано, с мотива че срокът, предвиден в посочената правна уредба за упражняване на това право, започнал да тече от датата на издаване на посочените първоначални фактури и изтекъл.
- 27 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 28 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 29 Както Съдът неведнъж е подчертавал, предвиденото в членове 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 30 Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 40 и цитираната съдебна практика).

- 31 Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директивата за ДДС следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива и от друга, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 32 Що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане, които се приравняват на формални изисквания или предпоставки, член 178, буква а) от Директивата за ДДС предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и с членове 238—240 от нея (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 33 От гореизложеното следва, че въпреки че съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква едновременно с възникването на изискуемостта на данъка, съгласно член 178 от същата директива неговото упражняване е възможно единствено от момента, в който данъчнозадълженото лице притежава фактура (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 43 и цитираната съдебна практика).
- 34 Съгласно член 167 и член 179, първа алинея от Директивата за ДДС правото на приспадане на ДДС по принцип се упражнява през същия данъчен период, през който е възникнало, а именно когато данъкът стане изискуем.
- 35 Независимо от това по силата на членове 180 и 182 от същата директива на данъчнозадълженото лице може да се разреши да извърши приспадане, въпреки че не е упражнило правото си по време на данъчния период, през който това право е възникнало, но при спазване на условията и реда, посочени в националната правна уредба (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 45 и цитираната съдебна практика).
- 36 Възможността правото на приспадане на ДДС да се упражнява без никакво ограничение във времето, обаче би била в противоречие с принципа на правната сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 37 Съдът вече се е произнесъл, че преклузивен срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получените доставки, като го лишава от право на приспадане на ДДС, не може да се смята за несъвместим с режима по Директивата за ДДС, при условие че този срок се прилага по един и същ начин за аналогичните права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза (принцип на равностойност), от една страна, а от друга, че той не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на ДДС (принцип на ефективност) (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 47 и цитираната съдебна практика).
- 38 Освен това по силата на член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на избягването на данъчно облагане. Борбата с измамите, избягването на данъчното облагане и възможните злоупотреби в действителност е цел, призната и насърчавана от посочената директива. Все пак мерките, които държавите членки могат да приемат по силата на член 273 от Директивата, не трябва да надхвърлят необходимото за

постигането на тези цели. Поради това те не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралитета на ДДС (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 48 и цитираната съдебна практика).

- 39 Тъй като отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от прилагането на основния принцип, какъвто се явява това право, компетентните данъчни органи трябва надлежно да установят, че обективните данни, установяващи наличието на измама или на злоупотреба, са налице. След това националните юрисдикции следва да проверят дали съответните данъчни органи са установили наличието на такива обективни данни (решение от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 52 и цитираната съдебна практика).
- 40 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че вследствие на данъчна проверка, направена през 2011 г., португалската данъчна администрация установява допълнително задължение по ДДС във връзка с доставки на стоки, извършени в периода между февруари 2008 г. и май 2010 г., за които Biosafe неправилно е приложило намалена ставка на ДДС вместо стандартната ставка. При това положение Biosafe извършва корекция на ДДС, като заплаща допълнителен ДДС и издава дебитни известия, които според запитващата юрисдикция представляват документи за корекция на първоначалните фактури.
- 41 Според португалското правителство Flexipiso и Biosafe умишлено и многократно в продължение на най-малко две години и половина са прилагали систематични практики на измама и избягване на данъчно облагане. Съществуването на подобни практики в действителност не може да бъде изключено в такава ситуация. Въпреки това в рамките на производство по член 267 ДФЕС, което се основава на ясно разделение на правомощията на националните юрисдикции и Съда, всякаква преценка на фактите е от изключителната компетентност на националния съд. Съдът по-специално има право единствено да се произнася по тълкуването или валидността на текст от общностното право въз основа на фактите, които са му посочени от националната юрисдикция (решение от 8 май 2008 г., Danske Svineproducenter, C-491/06, EU:C:2008:263, т. 23 и определение от 14 ноември 2013 г., Krejci Lager & Umschlagbetrieb, C-469/12, EU:C:2013:788, т. 28). В случая обаче запитващата юрисдикция посочва, че няма съмнение, че грешката относно избора на приложимата ставка на ДДС е по вина на Biosafe.
- 42 При тези обстоятелства изглежда, че Flexipiso е било обективно в невъзможност да упражни правото си на приспадане преди корекцията на ДДС, извършена от Biosafe, тъй като преди това не е разполагало с документите за корекция на първоначалните фактури и не е знаело, че се дължи допълнително ДДС.
- 43 Действително едва след тази корекция са били налице материалните и формалните предпоставки за възникване на право на приспадане на ДДС и следователно Flexipiso е можело да поиска освобождаване от тежестта на дължимото или платено ДДС в съответствие с Директивата за ДДС и с принципа на данъчен неутралитет. Ето защо, тъй като Flexipiso не е показало липса на дължима грижа преди получаването на дебитните известия и при липса на злоупотреба или съгласение с цел измама с Biosafe, срокът, започнал да тече, считано от датата на издаване на първоначалните фактури, и изтекъл по отношение на определени операции преди тази корекция, не може валидно да бъде противопоставен на упражняването на правото на приспадане на ДДС (вж. в този смисъл решение от 21 март 2018 г. Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 50).
- 44 Поради това на първия въпрос следва да се отговори, че членове 63, 167, 168, 178—180, 182 и 219 от Директивата за ДДС, както и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които в резултат на установяване на допълнително задължение на държавата е платен допълнителен ДДС, включен

в документите за корекция на първоначалните фактури няколко години след доставката на разглежданите стоки, правото на приспадане на ДДС е отказано, с мотива че срокът, предвиден в посочената правна уредба за упражняване на това право, започнал да тече от датата на издаване на посочените първоначални фактури и изтекъл.

По втория въпрос

- 45 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали в случай на отрицателен отговор на първия въпрос купувачът може при обстоятелства като тези по главното производство да откаже да заплати на доставчика платения от него допълнителен ДДС, с мотива че той вече не може да извърши приспадане на този допълнителен данък поради изтичане на срока, предвиден в националното законодателство за упражняване на правото на приспадане.
- 46 Видно от отговора на първия въпрос, на данъчнозадълженото лице при тези обстоятелства не може да бъде отказано право на приспадане на допълнителния ДДС, с мотива че срокът, предвиден в националното законодателство за упражняване на това право, изтекъл. Предвид отговора на този въпрос не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

По съдебните разноски

- 47 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 (седми състав) реши:

Членове 63, 167, 168, 178—180, 182 и 219 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които в резултат на установяване на допълнително задължение на държавата е платен допълнителен данък върху добавената стойност (ДДС), включен в документите за корекция на първоначалните фактури няколко години след доставката на разглежданите стоки, правото на приспадане на ДДС е отказано, с мотива че срокът, предвиден в посочената правна уредба за упражняване на това право, започнал да тече от датата на издаване на посочените първоначални фактури и изтекъл.

Подписи