



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

2 юли 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Коригиране на фактура — Погрешно фактуриран данък — Възстановяване на недължимо внесен данък — Механизъм на обратно начисляване на ДДС — Сделки, отнасящи се до данъчен период, който вече е бил обект на данъчна ревизия — Данъчна неутралност — Принцип на ефективност — Пропорционалност“

По дело C-835/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel Timișoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния) с акт от 21 ноември 2018 г., постъпил в Съда на 24 декември 2018 г., в рамките на производство по дело

SC Terracult SRL

срещу

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara —Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad — Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Е. Regan, председател на състава, I. Jarukaitis, Е. Juhász (докладчик), М. Ilešič и С. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: М. Bobek,

секретар: R. Schiano, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 5 февруари 2020 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за SC Terracult SRL, от I. Kocsis-Josan, avocată,
- за румънското правителство, първоначално от Е. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, О.-С. Ichim и С.-Р. Canțăr, впоследствие от Е. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman и О.-С. Ichim, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

— за Европейската комисия, от A. Armenia и N. Gossement, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 март 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2013/43/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 г. (ОВ L 201, 2013 г., стр. 4, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципите на данъчна неутралност, ефективност и пропорционалност.
- 2 Това запитване е отправено в рамките на спор между SC Terracult SRL, търговско дружество, регистрирано по румънското право (наричано по-нататък „Terracult“), от една страна, и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad — Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Генерална дирекция „Публични финанси“ Тимишоара — окръжна администрация „Публични финанси“ Арад — служба за данъчен контрол на юридическите лица № 5, Румъния) и ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Национална агенция „Данъчна администрация“ — генерална дирекция „Публични финанси“ Тимишоара — служба за разглеждане на жалби, Румъния), от друга страна, по повод искане за отмяна на ревизионен акт, с който се отказва да се признае на посоченото дружество право на възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС) и същото се задължава да плати допълнителен данък.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 193 от Директивата за ДДС:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199б и член 202“.

- 4 Член 199а от тази директива, в редакцията съгласно Директива 2013/43, която влиза в сила на 15 август 2013 г., предвижда:

„1. Държавите членки могат да предвидят, до 31 декември 2018 г. и за минимален срок от две години, лицето — платец на ДДС, да е данъчнозадълженото лице, за което се извършва която и да е от следните доставки:

[...]

и) доставки на зърнени храни и индустриални култури, в т.ч. маслодайни семена и захарно цвекло, които обикновено не се използват в непреработен вид за крайно потребление;

[...]

1а. Държавите членки могат да определят условията за прилагането на механизма, предвиден в параграф 1.

1б. Прилагането на механизма, предвиден в параграф 1, спрямо доставките на стоки и услуги, изброени в букви в)—й) от същия параграф, е обвързано с налагането на целесъобразни и ефективни задължения за отчитане на данъчнозадължените лица, доставящи стоките или услугите, спрямо които се прилага предвиденият в параграф 1 механизъм“.

- 5 По силата на Решение за изпълнение на Съвета от 20 юни 2011 година за предоставяне на разрешение на Румъния да прилага специална мярка за дерогация от член 193 от Директива 2006/112 (ОВ L 163, 2011 г., стр. 26), което е приложимо до 31 май 2013 г., а след това по силата на член 199а, параграф 1 от Директивата за ДДС в редакцията съгласно Директива 2013/43 тази държава членка прилага механизма на обратно начисляване за някои зърнени храни, в това число рапицата.

Румънската правна уредба

- 6 Съгласно член 7, параграф 2 от Ordonanța Guvernului nr. 923 privind Codul de procedură fiscală (Правителствено постановление № 92 за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс) от 24 декември 2003 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, бр. 941 от 29 декември 2003):

„Данъчният орган има право да проучва служебно фактическото положение, да получава и да използва всички сведения и документи, необходими за правилното установяване на данъчното положение на данъчнозадълженото лице. При извършване на анализа данъчният орган установява и взема предвид всички относими към случая обстоятелства“.

- 7 Член 205 („Възможност за подаване на възражение“), параграф 1 от този кодекс предвижда:

„Срещу акта за установяване на данъчно вземане, както и срещу всеки друг данъчен административен акт може да се подаде възражение по установения в закона ред. Тъй като възражението представлява средство за оспорване по административен ред, то не пречи на лицата, които считат, че са увредени от данъчен административен акт или от липсата на такъв, да подадат жалба пред съд по установения в закона ред“.

- 8 Съгласно член 207, параграф 1 от посочения кодекс:

„Възражението се подава в тридесетдневен срок от връчването на данъчния административен акт, като този срок е преклузивен“.

- 9 Член 213 („Разглеждане на възражението“), параграфи 1 и 4 от същия кодекс предвижда:

„(1) Компетентният орган, който се произнася по възражението, преценява фактическите и правните основания на данъчния административен акт. При разглеждане на възражението се вземат предвид доводите на страните, правните разпоредби, на които те се позовават, както и материалите по преписката. Органът, разглеждащ възражението, се произнася само по направените с него оплаквания.

[...]

(4) Лицето, подало възражението, встъпилите страни или техните пълномощници могат да представят нови доказателства в подкрепа на искането си. При представянето на нови доказателства данъчният органът, който е издал оспорения данъчен административен акт, или органът, който е извършил ревизията, в зависимост от случая, има възможност да се произнесе по тези доказателства“.

- 10 Член 159 от Legea nr. 571 privind Codul fiscal (Закон № 571 за приемане на данъчен кодекс) от 22 декември 2003 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, бр. 927 от 23 декември 2003 г.), изменен и допълнен с Legea nr. 343 (Закон № 343) от 17 юли 2006 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, бр. 662 от 1 август 2006 г.), с който в румънското право е транспонирана по-специално Директивата за ДДС, предвижда:

„(1) Корекцията на данните, отразени във фактури или в други документи, които заместват фактурата, се извършва, както следва:

- (а) когато документът не е предаден на получателя, той се анулира и се съставя нов документ;
- (б) когато документът е предаден на получателя, се издава нов документ, в който се посочват, от една страна, данните от първоначалния документ, номера и датата на коригирания документ, отрицателните стойности, и от друга страна, правилните данни и стойности, или се издава нов документ, в който се посочват правилните данни и стойности, и едновременно с него — нов документ с отрицателните стойности, в който се посочват номерът и датата на коригирания документ.

[...]

(3) Данъчнозадължените лица, които са били обект на данъчна ревизия, при която са установени грешки при изчисляване на събрания данък, и които са задължени да платят тези суми с административния акт, издаден от компетентния данъчен орган, могат да издават коригиращи фактури на получателите по реда на параграф 1, буква б). В издадените фактури се посочва, че се издават след ревизия, и те се вписват в отделна графа в справка-декларацията. Получателите имат право на приспадане на данъка, вписан в тези фактури, в рамките и при условията, предвидени в членове 145—147²⁴.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 11 Между 10 и 14 октомври 2013 г., Donauland SRL, търговско дружество, регистрирано по румънското право, доставя рапица на Almos Alfons Mosel Handels GmbH (наричано по-нататък „Almos“), търговско дружество, регистрирано по германското право. То разглежда съответните доставки като вътреобщностни.
- 12 При извършена ревизия на Donauland същото не успява да представи документи, удостоверяващи, че така доставената рапица е напуснала територията на Румъния, поради които компетентният данъчен орган приема, че за тези доставки не се прилага предвиденото за вътреобщностните доставки освобождаване от ДДС. Поради това с ревизионен акт от 4 март 2014 г. (наричан по-нататък „ревизионният акт от 4 март 2014 г.“), той задължава Donauland да плати ДДС в размер на 440 241 RON (румънски леи) (около 100 000 EUR) за доставките на рапица в полза на Almos от октомври 2013 г., които са квалифицирани като национални доставки и обложени със стандартната ставка от 24 %. Donauland не оспорва този ревизионен акт и поради това той влиза в сила.

- 13 На 27 март 2014 г. Donauland променя в съответствие с ревизионния акт от 4 март 2014 г. квалификацията на съответните вътреобщностни доставки, като ги включва в категорията на националните доставки, за които се прилага стандартната ставка на ДДС, и за целта издава коригиращи фактури. В тези фактури се посочва, че посочените вътреобщностни доставки се анулират и се променя квалификацията им. Посочва се, че фактурите са коригиращи, и се уточнява, че са издадени въз основа на ревизионния акт от 4 март 2014 г.
- 14 На 28 март 2014 г. Almos уведомява Donauland, че е констатирало, че посочените коригиращи фактури съдържат неговия данъчен идентификационен код за Германия, и иска същите да бъдат коригирани, като се посочат идентификационните му данни за Румъния. Almos също така уведомява Donauland, че въпросната рапица не е напуснала територията на Румъния и че за съответните доставки следва да се приложи механизмът на обратно начисляване на ДДС.
- 15 При това положение на 31 март 2014 г. Donauland издава нови коригиращи фактури, като променя квалификацията на съответните национални доставки, за които се прилага стандартната ставка на ДДС, и ги включва в категорията на доставките, за които се прилага режимът на обратно начисляване на ДДС, поради грешка при посочване на идентификационните данни на купувача, установена вследствие на съобщението на Almos от 28 март 2014 г. Тези нови коригиращи фактури са отчетени в справка-декларацията във връзка с ДДС за март 2014 г. и съответно Donauland приспада ДДС по тези фактури от дължимия за текущия период ДДС. Тъй като е изчислена отрицателна стойност на ДДС, Donauland иска възстановяване на ДДС, което да покрие сумата 440 241 RON (около 100 000 EUR), представляваща допълнителния ДДС, посочен в ревизионния акт от 4 март 2014 г.
- 16 След извършена между 28 ноември 2016 г. и 10 февруари 2017 г. проверка по посочената молба за възстановяване на ДДС, с ревизионен акт от 10 февруари 2017 г. (наричан по-нататък „ревизионният акт от 10 февруари 2017 г.“) компетентният данъчен орган окончателно задължава Terracult, което е придобило Donauland чрез поглъщане на 1 август 2016 г., да плати сумата 440 241 RON (около 100 000 EUR) като допълнителен ДДС за доставките на рапица, извършени през октомври 2013 г. Този данъчен орган приема по-специално че промяната на квалификацията на доставките на рапица и включването им в категорията на доставките на стоки, за които се прилага механизмът на обратно начисляване, незаконно отменя последиците на ревизионния акт от 4 март 2014 г., въпреки че последният е влязъл в сила.
- 17 Terracult подава възражение по административен ред срещу ревизионния акт от 10 февруари 2017 г., което е отхвърлено на 14 юли 2017 г.
- 18 На 2 февруари 2018 г. Terracult подава жалба пред Tribunalul Arad (Окръжен съд Арад, Румъния), като иска по-специално да се отмени решението от 14 юли 2017 г. за отхвърляне на възражението, което е подало по административен ред, да се отмени частично ревизионният акт от 10 февруари 2017 г. и да му се възстанови сумата, която е платена въз основа на ревизионния акт от 4 март 2014 г. Terracult отбелязва, че се налага тази сума да бъде възстановена, тъй като Donauland просто се е съобразило, първо, със сведенията, предоставени от Almos, съгласно които доставената рапица е трябвало да напусне територията на Румъния, и след това, с ревизионния акт от 4 март 2014 г., констатиращ, че посочената рапица не е напуснала тази територия и налагащ задължение за плащане на допълнителен ДДС за национални доставки, и на последно място, с действителното фактическо положение, предполагащо прилагане на механизма на обратно начисляване на ДДС по отношение на тези доставки. Terracult изтъква, че правилата относно този механизъм и принципът на данъчна неутралност на ДДС изискват да се допуснат както корекцията на разглежданите фактури, извършена на 31 март 2014 г. с оглед на действителното фактическо положение, така и възстановяване на недължимо платения допълнителен ДДС.

- 19 На 18 май 2018 г. този съд отхвърля жалбата на Terracult, с мотива че Donauland не е подало по административен ред възражението, което би му позволило да промени фактическото данъчно положение, посочено в ревизионния акт от 4 март 2014 г. На 29 юни 2018 г. Terracult подава въззивна жалба срещу решението за отхвърляне на първоинстанционната му жалба пред Curtea de Apel Timișoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния).
- 20 Тъй като се съмнява дали приложимото национално законодателство и неговото прилагане от националните органи са съвместими с правото на Съюза, Curtea de Apel Timișoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли Директивата за ДДС и принципите на данъчна неутралност, на ефективност и на пропорционалност при обстоятелства като тези в главното производство административна практика и/или тълкуване на разпоредби от националното законодателство, които не разрешават коригирането на някои фактури, и вследствие на това включването на коригираните фактури в справка-декларацията във връзка с ДДС за периода, през който се извършва корекцията, за сделки, осъществени в период, който е бил обект на данъчна ревизия, приключила с издаването на окончателен ревизионен акт от страна на данъчните органи, когато след издаването на ревизионния акт се установяват допълнителни данни и сведения, обуславящи прилагането на различен данъчен режим?“.

По преюдициалния въпрос

- 21 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали разпоредбите на Директивата за ДДС и принципите на данъчна неутралност, ефективност и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба или национална административна практика, която не разрешава на данъчнозадължено лице, извършило доставки, за които, както се оказва впоследствие, се прилага механизмът на обратно начисляване на ДДС, да коригира фактурите за тези доставки и да се ползва от тях — като коригира предходна данъчна декларация или като подаде нова данъчна декларация, отчитаща така извършената корекция — за да получи възстановяване на ДДС, който то е фактурирало и внесло без основание, с мотива че периодът, за който са извършени посочените доставки, вече е бил обект на данъчна ревизия, приключила с издаден от компетентния данъчен орган ревизионен акт, който е влязъл в сила, тъй като не е оспорен от посоченото данъчнозадължено лице.
- 22 Между заинтересованите субекти, представили писмени становища по настоящото дело, не се спори, че за всяка доставка на рапица, извършена през октомври 2013 г. в Румъния от данъчнозадължено лице доставчик в полза на друго данъчнозадължено лице, всяко от които има румънски данъчен идентификационен код, е трябвало да се приложи механизмът на обратно начисляване на ДДС. При прилагане на този механизъм обаче не се извършва никакво плащане на ДДС между доставчика и данъчнозадълженото лице получател, като последният е платец на ДДС за получените доставки (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 23 Тъй като съгласно членове 193, 199 и 199а от Директивата за ДДС този данък не е платим от такъв доставчик, последният не може да се счита за платец на ДДС и обстоятелството, че е внесъл ДДС, воден от неправилното предположение, че за съответната доставка не се прилага механизмът на обратно начисляване, не позволява да се избегне прилагането на това правило (вж. в този смисъл решение от 23 април 2015 г., GST — Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, т. 28 и 29), така че този фактуриран и внесен по погрешка ДДС по принцип трябва да се възстанови на посочения доставчик.

- 24 Всъщност съгласно постоянната практика на Съда правото да се получи възстановяване на данъци, платени в държава членка в нарушение на нормите на Съюза, е последица и допълнение към правата, които правните субекти черпят от разпоредбите на правото на Съюза, както са тълкувани от Съда. Следователно съответната държава членка по принцип е задължена да върне сумите, събрани в нарушение на правото на Съюза. С искането за възстановяване на неоснователно внесен ДДС се упражнява правото да се получи обратно недължимо платеното, чиято цел съгласно постоянната съдебна практика е да се заличат последиците от несъвместимостта на данъка с правото на Съюза, като се неутрализира икономическата тежест, неоснователно възложена на оператора, който в крайна сметка фактически я е понесъл (решение от 14 юни 2017 г., *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, т. 29 и 30 и цитираната съдебна практика).
- 25 В това отношение е необходимо да се припомни, че целта на принципа на данъчна неутралност на ДДС, който е основен принцип на общата система на ДДС, е да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Така тази система гарантира пълна неутралност при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 13 март 2014 г., *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 26 Що се отнася до възстановяването на погрешно фактурирания ДДС, Съдът вече е посочил, че Директивата за ДДС не съдържа разпоредби относно коригирането от издателя на фактурата на погрешно фактурирания ДДС и че при това положение държавите членки по принцип са тези, които определят условията, при които може да се коригира неоснователно фактурираният ДДС (решение от 11 април 2013 г., *Руседеспред*, C-138/12, EU:C:2013:233, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 27 За да осигурят неутралността на ДДС, държавите членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се коригира всеки неоснователно фактуриран данък, при положение че издателят на фактурата докаже своята добросъвестност (решение от 11 април 2013 г., *Руседеспред*, C-138/12, EU:C:2013:233, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 28 Когато обаче издателят на фактурата своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралност на ДДС изисква неоснователно фактурираният ДДС да може да се коригира, без държавите членки да могат да поставят тази корекция в зависимост от добросъвестността на издателя на посочената фактура. Това коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация (решение от 11 април 2013 г., *Руседеспред*, C-138/12, EU:C:2013:233, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 29 При доставки на стоки, за които се прилага режимът на обратно начисляване на ДДС, обаче рискът от загуба на данъчни приходи, свързан с упражняването на правото на възстановяване, е елиминиран. Всъщност след като данъчнозадълженото лице, получател по посочените доставки, е платец на ДДС по получените доставки, то по принцип може да приспадне този данък така, че на данъчната администрация да не се дължи никаква сума (вж. в този смисъл решение от 11 април 2019 г., *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 30 Следователно при липса на риск от загуба на данъчни приходи, да се откаже на доставчик възстановяването на ДДС, който е неоснователно внесен, тъй като е бил фактуриран, въпреки че по отношение на доставка, извършена от този доставчик в рамките на неговата подлежаща на облагане с ДДС дейност, са били приложими не общите правилата за ДДС, а тези на механизма на обратно начисляване, би означавало да му се наложи данъчна тежест в нарушение на принципа на неутралност на ДДС.

- 31 Освен това и принципите на ефективност и пропорционалност също не допускат правна уредба или административна практика като разглежданите в главното производство.
- 32 Що се отнася до принципа на ефективност, който изисква национална процесуална норма да не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени на частноправните субекти от правния ред на Съюза, от практиката на Съда следва, че възможността да се подаде искане за възстановяване на ДДС без никакво ограничение във времето би била в противоречие с принципа на правна 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. Съдът е признал за съвместимо с правото на Съюза определянето на разумни преклузивни срокове в интерес на правната сигурност, осигуряващо закрила едновременно на данъчнозадълженото лице и на съответната администрация. В действителност такива срокове не могат да направят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза, макар по дефиниция изтичането на тези срокове да води до частично или пълно отхвърляне на предявения иск (вж. в този смисъл решение от 14 февруари 2019 г., *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, т. 41 и 42 и цитираната съдебна практика).
- 33 От акта за преюдициално запитване следва, че в случая, разглеждан в главното производство, данъчните органи и първоинстанционният съд са отказали да признаят на доставчика правото да се възползва от националните данъчни разпоредби, уреждащи възможността в петгодишен срок да се получи възстановяване на погрешно фактуриран и внесен ДДС, като коригира издадените от него фактури, с мотива че съгласно приложимата в главното производство национална правна уредба, за да получи възстановяване, този доставчик е трябвало да се възползва от възможността да оспори първия ревизионен акт, преди същият да влезе в сила.
- 34 Въпреки това, както подчертава генералният адвокат в точка 47 от заключението си, макар националната правна уредба да предвижда, че данъчнозадълженото лице може да подаде възражение в тридесетдневен срок, считано от връчването на ревизионния акт, възможно е това лице да разполага с много малко време, за да подаде възражение, или дори преклузивният срок да е изтекъл, когато фактите, въз основа на които би било възможно да се оспори този ревизионен акт, са открити след издаването на посочения акт, така че упражняването от данъчнозадълженото лице на правото на приспадане на ДДС става практически невъзможно или прекомерно трудно. В случая, според сведенията, с които разполага Съдът, праводателят на Terracult е разполагал само с няколко дни, за да оспори успешно първия ревизионен акт с възражението, което е можел да подаде.
- 35 При тези обстоятелства принципът на ефективност не допуска такава правна уредба или национална административна практика, доколкото тя може да лиши данъчнозадължено лице от възможността да коригира фактурите за някои от извършените от него доставки и да се позове на тях с оглед на възстановяването на ДДС, който неоснователно е фактурирал и внесъл, въпреки че преклузивният петгодишен срок, определен в посочената правна уредба, все още не е изтекъл (вж. по аналогия решение от 26 април 2018 г., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 40).
- 36 Що се отнася до съмненията на националната юрисдикция във връзка с принципа на пропорционалност, следва да се припомни, че националният законодател има възможност да скрепи формалните задължения на данъчнозадължените лица със санкции, които са от естество да насърчат последните да спазват посочените задължения с цел да се гарантира правилното функциониране на системата на ДДС, и така на лице, чието искане за възстановяване на неоснователно внесен ДДС е следствие от собствената му небрежност, може да се наложи имуществена административна санкция (вж. в този смисъл решение от 26 април 2018 г., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 48 и 49).

- 37 Важно е да се отбележи, че дори да се установи небрежност от страна на данъчнозадълженото лице, което е от правомощията на запитващата юрисдикция, съответната държава членка трябва да използва средства, които, позволявайки ефективно да се постигне целта на националната правна уредба, същевременно накърняват в най-малка степен принципите, установени от правото на Съюза, какъвто е принципът на неутралност на ДДС. При това положение, като се има предвид мястото на този принцип в общата система на ДДС, санкция, която се състои в абсолютен отказ да се признае право на възстановяване на погрешно фактуриран и недължимо внесен ДДС, изглежда непропорционална (вж. в този смисъл решение от 26 април 2018 г., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 50 и 51 и цитираната съдебна практика).
- 38 Важно е също да се добави, че както подчертава румънското правителство, не трябва да се признава право на възстановяване на ДДС, ако позоваването на това право е с цел измама или злоупотреба. Действително борбата срещу данъчните измами и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС, и правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. в този смисъл решение от 3 октомври 2019 г., *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, т. 29 и цитираната съдебна практика). В случая обаче в преюдициалното си запитване запитващата юрисдикция изобщо не споменава за съществуването на измама или злоупотреба.
- 39 Като се имат предвид изложените по-горе съображения, на поставения въпрос следва да се отговори, че разпоредбите на Директивата за ДДС и принципите на данъчна неутралност, ефективност и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба или национална административна практика, която не разрешава на данъчнозадължено лице, извършило доставки, за които, както се оказва впоследствие, се прилага механизмът на обратно начисляване на ДДС, да коригира фактурите за тези доставки и да се ползва от тях — като коригира предходна данъчна декларация или като подаде нова данъчна декларация, отчитаща така извършената корекция — за да получи възстановяване на ДДС, който то е фактурирало и внесло без основание, с мотива че периодът, за който са извършени посочените доставки, вече е бил обект на данъчна ревизия, приключила с издаден от компетентния данъчен орган ревизионен акт, който е влязъл в сила, тъй като не е оспорен от посоченото данъчнозадължено лице.

По съдебните разноски

- 40 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 (пети състав) реши:

Разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2013/43/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 г., и принципите на данъчна неутралност, ефективност и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба или национална административна практика, която не разрешава на данъчнозадължено лице, извършило доставки, за които, както се оказва впоследствие, се прилага механизмът на обратно начисляване на данъка върху добавената стойност (ДДС), да коригира фактурите за тези доставки и да се ползва от тях — като коригира предходна данъчна декларация или като подаде нова данъчна декларация, отчитаща така извършената корекция — за да получи възстановяване на ДДС, който то е фактурирало и

внесло без основание, с мотива че периодът, за който са извършени посочените доставки, вече е бил обект на данъчна ревизия, приключила с издаден от компетентния данъчен орган ревизионен акт, който е влязъл в сила, тъй като не е оспорен от посоченото данъчнозадължено лице.

Подписи