



Сборник съдебна практика

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

3 март 2021 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 90 — Намаляване на данъчната основа — Пълно или частично неплащане на цена — Вземане, станало окончателно несъбираемо — Давностен срок за целите на искане за последващо намаляване на данъчната основа за ДДС — Дата, от която срокът започва да тече“

По дело C-507/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Pécsi Törvényszék (съд в Печ, Унгария) с акт от 17 септември 2020 г., постъпил в Съда на 8 октомври 2020 г., в рамките на производство по дело

FGSZ Földgázszállító Zrt.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на шести състав, C. Toader (докладчик) и M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, да се произнесе с мотивирано определение в съответствие с член 99 от Процедурния правилник на Съда,

постанови настоящото

Определение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 90 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) във връзка с принципите на данъчна неутралност, на ефективност и на пропорционалност.

* Език на производството: унгарски.

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между FGSZ Földgázszállító Zrt., унгарско търговско дружество, и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „дирекция „Жалби“) относно отказа на последната да предостави на FGSZ правото да намали данъчната основа на данъка върху добавена стойност (ДДС) до размера на съответната част на ДДС, която тя не е получила поради несъстоятелност на длъжника.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 90 от Директивата за ДДС гласи:

„1. В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

- 4 Съгласно член 185 от тази директива:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещь, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

- 5 Член 273, първа алинея от посочената директива гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки на формалности, свързани с преминаването на границите“.

Унгарското право

- 6 L'az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény (Закон № XCII от 2003 г. относно Данъчно-процесуалния кодекс) (*Magyar Közlöny* 2003/131. (XI. 14., стр. 9990), приложим към спора по главното производство, предвижда по същество в член 4, параграф 3, буква b), че

възстановяването на ДДС трябва да се определя като получена от бюджета подкрепа и че следователно спрямо него се прилагат правилата за давността, които се прилагат към бюджетната подкрепа.

- 7 Член 164, параграф 1 от Закон № ХСII от 2003 г. по същество гласи, че правото за получаване на бюджетна подкрепа се погасява в петгодишен срок, който започва да тече от годината, през която е възникнало правото да се направи такова искане.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 8 За периода от октомври 2010 г. до януари 2011 г. FGSZ е издало на EMFESZ Kft., партньорско дружество (наричано по-нататък „дружеството длъжник“), няколко фактури с включен ДДС. През 2011 г. FGSZ декларира и заплаща на данъчния орган ДДС във връзка с тези фактури.
- 9 Преди да бъде извършено плащане по тези фактури, по отношение на дружеството длъжник започват производства по ликвидация, като едно от тях е започнато на 28 януари 2014 г. от Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария). Произтичащото от тези фактури вземане е заявено от FGSZ, като ликвидаторът на дружеството длъжник на 7 май 2018 г. потвърждава допустимостта на посоченото вземане. Последният установява на 13 декември 2019 г., че посоченото вземане е станало несъбираемо.
- 10 На 19 декември 2019 г. FGSZ подава искане за възстановяване на ДДС във връзка със същите фактури и за заплащане на лихви за забава.
- 11 С решение от 24 януари 2020 г. първоинстанционният данъчен орган отказва да уважи това искане с мотива, че предвиденият в националната правна уредба петгодишен давностен срок е изтекъл на 31 декември 2016 г.
- 12 FGSZ подава по административен ред жалба срещу това решение за отказ пред дирекция „Жалби“, която е отхвърлена на 3 март 2020 г. Дирекцията припомня, че макар в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС да се предвижда, че данъчната основа се намалява, когато, както в делото по главното производство, свързаният с фактурите ДДС не е платен, държавите членки обаче следва да определят условията, при които трябва да бъде извършено такова намаляване. Във връзка с това тя приема, че държавите членки могат да предвидят, че правото на намаляване на данъчната основа може да бъде обвързано с давностен срок. Според нея този срок трябва да започне да тече от датата на изпълнение на задължението за плащане, т.е. от посочената във фактурите дата.
- 13 FGSZ обжалва по съдебен ред решението от 3 март 2020 г. пред запитващата юрисдикция. Като се позовава на решения от 21 март 2018 г., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), и от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), то по същество твърди, че давностният срок трябва да започне да тече не от датата на изпълнение на първоначално предвиденото задължение за плащане, а от датата, на която вземането е станало несъбираемо.
- 14 Като счита, че разглежданото дело предизвиква трудности, свързани с тълкуването на правото на Съюза, Pécsi Törvényszék (съд в Печ, Унгария) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Предвид в частност точка 63 от заключението на генералния адвокат Kokott по дело Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), както и точка 27 от решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887) и точка 36 от решение от 22 февруари 2018 г., T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), а също и това че държавите членки не могат да събират като ДДС данък, надхвърлящ действително полученото от доставчика на стоката или услугата във връзка

със съответната доставка, в съответствие ли е с основните принципи на пропорционалност, на данъчна неутралност и на ефективност практика на държава членка, при която позовавайки се на действието *ex tunc* на намаляването на данъчната основа в случай на окончателно неплащане съгласно член 90, параграф 1 от Директивата [за ДДС], практиката на тази държава членка предвижда, че определеният от нея петгодишен давностен срок, в който е възможно да се намалява данъчната основа, започва да тече от датата на първоначалната доставка на стоки, а не от датата, на която съответното вземане е станало несъбираемо, и позовавайки се на изтичането на този давностен срок, лишава добросъвестното данъчнозадължено лице от правото му, в случай на окончателно несъбираеми вземания, на намаляване на данъчната основа, в хипотеза, при която между датата, на която е извършена доставката на стоки, и датата, на която вземането е станало окончателно несъбираемо, може да са изминали няколко години, и при която на датата, на която вземането е станало окончателно несъбираемо, правната уредба на държавата членка не е допускала, в разрез с правото на Съюза, намаляване на данъчната основа в случай на окончателно несъбираеми вземания?“.

По преюдициалния въпрос

- 15 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 90 от Директивата за ДДС във връзка с принципите на данъчна неутралност, ефективност и пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че когато държава членка определи давностен срок, след изтичането на който данъчнозадълженото лице, което разполага със станало окончателно несъбираемо вземане, вече не може да се позовава на правото си да получи намаляване на данъчната основа, този срок трябва да започне да тече от датата на изпълнение на първоначално предвиденото задължение за плащане или от датата, от която вземането е станало окончателно несъбираемо.
- 16 По силата на член 99 от Процедурния правилник на Съда, когато по-специално отговорът на поставен преюдициален въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика, Съдът може във всеки един момент да се произнесе с мотивирано определение по предложение на съдията докладчик и след изслушване на генералния адвокат.
- 17 Тази разпоредба следва да се приложи в рамките на настоящото дело.
- 18 На първо място, следва да се припомни, от една страна, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС се отнася до случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане или намаляване на цената след извършването на сделката, в резултат на която се дължи плащане на данъка. Посочената разпоредба задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно дължимата от данъчнозадълженото лице сума на ДДС всеки път, когато след сключването на дадена сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Тази разпоредба представлява израз на основен принцип от посочената директива — принципа на данъчна неутралност — според който данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от която пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (определение от 24 октомври 2019 г., *Porr Építési Kft.*, C-292/19, непубликувано, EU:C:2019:901, т. 19 и цитираната съдебна практика и решение от 15 октомври 2020 г., *E.* (Намаляване на данъчната основа на ДДС), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 19 С оглед на текста на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС във връзка с член 273 от нея, както и на принципа на данъчна неутралност, е важно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа за ДДС, да бъдат ограничени до такива, които позволяват да се докаже, че след сключването на сделката в крайна сметка няма да бъде получена отчасти или

изцяло насрещната престация (вж. в този смисъл решение от 15 октомври 2020 г., Е. (Намаляване на данъчната основа на ДДС), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 22—25 и цитираната съдебна практика).

- 20 От друга страна, член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС допуска в случаите на пълно или частично неплащане на цената по сделката държавите членки да дерогират от правилото, установено с член 90, параграф 1 от посочената директива. В това отношение Съдът е имал възможност да уточни, че упражняването на тази възможност за дерогиране не може да позволи на държавите членки чисто и просто да изключат намаляването на данъчната основа за ДДС в случай на неплащане. Посочената възможност за дерогиране цели единствено да позволи на последните да отстранят несигурността, свързана с неплащането на дадена фактура или с окончателния му характер, и не урежда въпроса дали е възможно данъчната основа да не се намалява при неплащане (вж. в този смисъл решение от 15 октомври 2020 г., Е. (Намаляване на данъчната основа на ДДС), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 29 и 30 и цитираната съдебна практика).
- 21 В настоящия случай на 13 декември 2019 г. е констатирана несъбираемостта на вземането на FGSZ поради пълното неплащане на фактурите от страна на дружеството длъжник. На 19 декември 2019 г. FGSZ подава искане за възстановяване на ДДС във връзка със същите фактури.
- 22 От това следва, че към датата на подаване на това искане е установено, че вземането е станало окончателно несъбираемо.
- 23 На второ място, от практиката на Съда следва, че възможността за подаване на искане за възстановяване на ДДС без никакво ограничение във времето би била в противоречие с принципа на правната сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице от гледна точка на правата и на задълженията му спрямо данъчната администрация. Ако наличието на давностен срок, чието изтичане води до невъзможност за кредитора да иска намаляване на данъчната основа за ДДС за някои вземания, не може да се счита за несъвместимо с Директивата за ДДС определянето на датата, от която този срок започва да тече, се урежда от националното право, при условие че са спазени принципите на равностойност и ефективност (вж. в този смисъл решения от 21 януари 2010 г., Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, т. 16 и 17 и цитираната съдебна практика и от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, т. 36 и 37 и цитираната съдебна практика).
- 24 Що се отнася до принципа на равностойност, следва да се отбележи, че Съдът не разполага с никакви факти, които да пораждат съмнения, че разглежданата в главното производство правна уредба не е в съответствие с този принцип.
- 25 Що се отнася до принципа на ефективност, Съдът е постановил във връзка с член 185 от Директивата за ДДС, за който Съдът подчертава, че трябва да се тълкува в съответствие с член 90 от тази директива (решение от 22 февруари 2018 г., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, т. 35), че доколкото данъчнозадълженото лице не е показало липса на дължима грижа и при липса на злоупотреба или съглашение с цел измама, срокът, който е започнал да тече от датата на издаване на първоначалните фактури и е 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 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, т. 43 и цитираната съдебна практика).

- 26 Всъщност такова условие относно начина за изчисляване на срока от датата на издаване на първоначалните фактури не може да бъде обосновано с необходимостта да се вземе предвид несигурността относно окончателната несъбираемост на вземането (вж. в този смисъл решение от 15 октомври 2020 г., Е. (Намаляване на данъчната основа на ДДС), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 33—35 и 44).
- 27 В това отношение следва да се припомни, че Съдът вече е постановил, че правото на Съюза не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която правото на възстановяване на ДДС на данъчнозадълженото лице се отказва с мотива, че преклузивният срок, предвиден в тази правна уредба за упражняване на това право, е започнал да тече или от датата на доставката на стоките и е изтекъл преди подаването на заявлението за възстановяване (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 51), или пък че този срок е започнал да тече от датата на издаване на първоначалните фактури и е изтекъл (решение от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, т. 44).
- 28 От това следва, че когато държава членка е предвидила, че правото на даден кредитор да получи намаляване на данъчната основа по член 90 от Директивата за ДДС се погасява с давностен срок, този срок трябва да започне да тече не от датата на изпълнение на първоначално предвиденото задължение за плащане, а от датата, на която вземането е станало окончателно несъбираемо.
- 29 В случая, макар разглежданата в главното производство национална правна уредба да определя давностен срок от 5 години, който започва да тече от годината, през която е възникнало правото да се подаде такова искане, от предоставената от запитващата юрисдикция информация е видно, че FGSZ е подало искане за възстановяване на ДДС на 19 декември 2019 г., а именно шест дни след като ликвидаторът на дружеството длъжник е установил, че разглежданото вземане е несъбираемо.
- 30 Поради това следва да се констатира, че като е подало искането си в този срок, данъчнозадълженото лице е положило дължимата грижа и не може да бъде лишено от правото си на намаляване на данъчната основа.
- 31 Накрая, следва също да се припомни, че от една страна, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС отговаря на условията, за да породи директен ефект, и от друга страна, че принципът на предимство на правото на Съюза означава, че всеки сезиран в рамките на своята компетентност национален съд в качеството си на орган на държава членка е длъжен да не прилага всяка национална разпоредба, противоречаща на разпоредба от правото на Съюза с директен ефект, в разглеждания от него спор. Поради това, когато данъчнозадължено лице като FGSZ не отговаря на условията, установени в националната правна уредба, които не са в съответствие с посочената разпоредба, това данъчнозадължено лице може да се позове на тази разпоредба пред националните юрисдикции срещу съответната държава членка, за да бъде намалена данъчната му основа (решение от 15 октомври 2020 г., Е. (Намаляване на данъчната основа на ДДС), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 51 и 52 и цитираната съдебна практика).
- 32 С оглед на изложените по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 90 от Директивата за ДДС във връзка с принципите на данъчна неутралност и ефективност трябва да се тълкува в смисъл, че когато държава членка определи давностен срок, след изтичането на който данъчнозадълженото лице, което разполага със станало окончателно несъбираемо вземане, вече не може да се позовава на правото си да получи намаляване на данъчната основа, този срок трябва да започне да тече не от датата на изпълнение на първоначално предвиденото задължение за плащане, а от датата, на която вземането е станало окончателно несъбираемо.

По съдебните разноси

- 33 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) определи:

Член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с принципите на данъчна неутралност и ефективност трябва да се тълкува в смисъл, че когато държава членка определи давностен срок, след изтичането на който данъчнозадълженото лице, което разполага със станало окончателно несъбираемо вземане, вече не може да се позовава на правото си да получи намаляване на данъчната основа, този срок трябва да започне да тече не от датата на изпълнение на първоначално предвиденото задължение за плащане, а от датата, на която вземането е станало окончателно несъбираемо.

Подписи