



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ

представено на 8 юли 2021 година¹

Дело C-156/20

Zipvit Ltd
срещу

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Преюдициално запитване, отправено от Supreme Court of the United Kingdom (Върховен съд на Обединеното кралство))

„Преюдициално запитване — Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 168 и член 178, буква а) — Възникване на правото на приспадане в случай на получена доставка, която погрешно е счетена за освободена — ДДС, включен в цената въпреки грешката — Период на възникване — Дължим или платен ДДС — Притежаване на фактура като материална предпоставка — Разграничаване от формалните предпоставки за възникване на право на приспадане“

I. Въведение

1. В съответствие с мнението на данъчната администрация, но погрешно от гледна точка на правото на Съюза, две предприятия заедно приемат, че е налице освободена услуга. В резултат от това е договорена, фактурирана и платена само цена без ДДС. След откриването на грешката, по-специално от съображения за опростяване на административните изисквания, данъчната администрация се „отказва“ от последващо събиране от доставчика, тъй като много от получателите биха имали право на приспадане на платен по получени доставки ДДС. От данъчна гледна точка това би било само „игра с нулев резултат“ с голяма административна тежест за всички страни. След изтичането на давностния срок на равнището на доставчика получателят (в случая Zipvit) иска приспадане на платения по получени доставки ДДС. Данъчната администрация обаче отказва поради липсата на фактура, в която ДДС е отделно посочен.

2. В този контекст две съображения карат националната юрисдикция да сезира Съда с преюдициално запитване. От една страна, от членове 73, 78 и 90 от Директивата за ДДС е видно, че винаги данъчната основата за облагане с ДДС е всичко, което доставчикът действително получава. Следователно на това основание за Zipvit би могло да възникне право на приспадане на платения по получени доставки ДДС. От друга страна, въз основа на решението на Съда по дело Vădan² отново възникват съмнения относно значението,

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Решение от 21 ноември 2018 г., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

което фактурата има за приспадането на платения по получени доставки ДДС. Така се поставя по-специално въпросът относно необходимостта от последната за приспадането на платения по получени доставки ДДС.

3. Ето защо Supreme Court of the United Kingdom изпитва съмнения относно съвместимостта с правото на Съюза на отказа на данъчната администрация да признае правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС. Комисията обаче е на различно мнение и посочва: „The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times“.

4. Понякога обаче отговорът само изглежда лесен, но в действителност се оказва, че изобщо не е толкова лесен, ако се търси решение, което отчита доктрината в областта на Директивата за ДДС, както и систематиката и текста на Директивата за ДДС. Фактът, че приспадането на платения по получени доставки ДДС не е обусловено от каквото и да е плащане от данъчнозадълженото лице, показва, че изложените от Комисията мотиви при всички положения не могат да са правилни. Този т.нар. принцип на облагане на договорената престация при приспадането на платения по получени доставки ДДС е признат в практиката на Съда³ и междувременно произтича от Директивата. Ето защо по отношение на правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, разгледано по принцип, не е от значение дали Zipvit не е платил възнаграждение (0), платил е нетна сума (100), или е платил брутна сума (120) на партньора по договора.

5. Ето защо в случая Съдът трябва да разгледа други, съвсем не прости, основни въпроси на правото в областта на ДДС. Така се поставя въпросът дали ДДС винаги е включен в цената, ако сделката (обективно) подлежи на облагане с ДДС дори когато страните по договора и данъчната администрация (субективно) приемат, че сделката е освободена. При утвърдителен отговор на този въпрос може ли получателят да поиска освобождаване от този включен в цената ДДС, въпреки че доставчикът (погрешно) не го включва в цената на насрещната престация и следователно не го прехвърля на получателя? Включва ли „дължимият“ ДДС съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС конкретно дължимия от доставчика ДДС (в случая вече недължим поради изтичане на давността ДДС), или включва абстрактно (т.е. по закон, в случая при всички положения съгласно правото на Съюза) по принцип дължимия ДДС?

6. Поради обстоятелството, че доставчикът, естествено, не издава фактура с посочен ДДС, когато погрешно приеме, че неговата доставка на стоки или услуги е освободена от данък, функцията на фактурата в правото в областта на ДДС в случая отново⁴ има решаващо значение за приспадането на платения по получени доставки ДДС от получателя. Независимо от поставените по-горе въпроси приспадането на платения по получени доставки ДДС би било възможно само ако притежаването на фактура с отделно посочен ДДС не би представлявало условие за приспадането на платения по получени доставки ДДС.

³ Вж. напр. решение от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 63).

⁴ Този случай е тясно свързан с поставения по дело Wilo Salmson France (C-80/20) въпрос относно функцията на фактура с отделно посочване на ДДС за правото на приспадане на получателя на доставката/фактурата. По този въпрос вж. също заключението ми по дело Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

7. Член 63 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност⁵ (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) регламентира възникването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка:

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

8. Член 73 от Директивата за ДДС се отнася до данъчната основа:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

9. Член 78 от Директивата за ДДС уточнява елементите на данъчната основа.

„Данъчната основа включва следните елементи:

a) данъци, мита, налози и такси с изключение на самия данък върху добавената стойност; [...]“.

10. Член 90 от Директивата за ДДС урежда последващото изменение на данъчната основа и правните последици за доставчика на услугата:

„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“.

11. Член 93, първо изречение от Директивата за ДДС се отнася до прилагането на данъчната ставка към определената данъчна основа и гласи:

„Данъчната ставка, приложима към облагаемите сделки, е тази, действаща по време на данъчното събитие“.

⁵ Директива на Съвета от 28 ноември 2006 г. (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), в редакцията ѝ, приложима за спорните финансови години (2007 г.—март 2010 г.), изменена в това отношение последно с Директива 2010/23/ЕС на Съвета от 16 март 2010 г. (ОВ L 72, 2010 г., стр. 1). Приложима за финансовата 2006 г. е предходната разпоредба (Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), чиито разпоредби обаче — доколкото са от значение в случая — що се отнася до съдържанието, по принцип са еднакви.

12. По отношение на стандартната ставка член 96 от Директивата за ДДС предвижда:

„Държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги“.

13. Член 167 от Директивата за ДДС се отнася до възникването на правото на приспадане на ДДС. Този член гласи:

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

14. Член 168, буква а) от Директивата за ДДС урежда материалния обхват на приспадането на ДДС:

„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;“.

15. Член 178 от Директивата за ДДС от своя страна регламентира упражняването на правото на приспадане на ДДС:

„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, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240; [...]

е) когато се изисква да плати ДДС като клиент, където се прилагат членове 194—197 или член 199, той трябва да спазва формалностите, установени от всяка държава членка“.

16. Член 203 от Директивата за ДДС гарантира синхронизиране на фактурирания и дължимия ДДС. Този член предвижда:

„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.

17. Член 226 от Директивата за ДДС определя необходимите данни във фактурата:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221: [...]

8. данъчната основа на база на ставка или освобождаване от данък, единичната цена без ДДС и всякакви отстъпки и намаления, ако същите не са включени в единичната цена;

9. прилаганата ставка на ДДС;
10. размер на дължимия ДДС, освен когато се прилага специален режим, според който съгласно настоящата директива, подобна информация се изключва; [...]“.

Б. Правото на Обединеното кралство

18. Обединеното кралство транспонира Директивата за ДДС и предшестващата я уредба с Value Added Tax Act 1994 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1994 г., наричан по-нататък „VATA“).

III. Главното производство

19. Предмет на дейност на дружеството Zipvit (наричано по-нататък „жалбоподателят“) е доставката на витамини и минерали по пощата. През периода от 1 януари 2006 г. до 31 март 2010 г. Royal Mail предоставя на жалбоподателя редица пощенски услуги по договори, сключени след индивидуални преговори.

20. Royal Mail е обществената пощенска служба в Обединеното кралство. Съгласно член 132, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават от данъка „доставката на обществените пощенски служби, различни от пътнически транспорт и далекосъобщителни услуги, и съпътстващата ги доставка на стоки“. При транспонирането на тази разпоредба законодателят и данъчната администрация я тълкуват в смисъл, че обхваща всички пощенски услуги, предоставяни от Royal Mail. Националното транспониращо законодателство, а именно VATA, съдържа разпоредба в този смисъл (приложение 9, група 3, параграф 1), а данъчната администрация издава Guidance Notes (тълкувателни указания) с идентично съдържание.

21. Договорът, в съответствие с който Royal Mail предоставя услугите, предвижда, че всички дължими от жалбоподателя пощенски разходи не включват ДДС, като клиентът „плаща дължимия ДДС за пощенските и други разходи по съответната ставка“ и „ДДС се начислява и плаща върху [търговската цена на услугите]“. В съответствие с това, доколкото ДДС се дължи за предоставяните услуги, общата дължима от жалбоподателя цена за тях съгласно договора е търговската цена плюс ДДС.

22. Съгласно националното законодателство и тълкувателните указания, както и поради общото погрешно становище, че услугите са освободени от ДДС, фактурите, издадени от Royal Mail на жалбоподателя във връзка с услугите, обаче са отбелязани с „Е“ („exempt“), т.е. освободени, не посочват сумата на дължимия ДДС и на жалбоподателя се начислява само търговската цена за услугите. Жалбоподателят плаща надлежно на Royal Mail посочените във фактурите суми. Към момента на извършване на доставките жалбоподателят не претендира възстановяване на платен във връзка с тях ДДС.

23. Тъй като според Royal Mail услугите са освободени и то не е посочвало дължимия размер на ДДС в издаваните от него фактури, същото нито декларира, нито заплаща на данъчната администрация (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners [наричано по-нататък „данъчната администрация“]) суми по ДДС във връзка с услугите. Данъчната

администрация допуска същата грешка, респ. допринася за допуснатата от страните грешка, като издава Tax Guidance (указания за тълкуване на данъчния закон), съдържащи изявления в същия смисъл. Поради това тя не изисква от Royal Mail да плаща ДДС.

24. Това положение продължава няколко години до постановяването на решение на Съда от 23 април 2009 г., TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), в което Съдът приема, че освобождаването на пощенските услуги се прилага само за доставки, извършени от обществените пощенските служби, действащи в това качество, и не се прилага за услуги, условията за които са били договорени индивидуално.

25. Въз основа на това тълкуване от Съда на Директивата за ДДС през разглеждания период услугите по настоящото дело е трябвало да се третираат като облагаеми със стандартната ставка. Royal Mail е трябвало да начислява на жалбоподателя обща цена за предоставяните услуги, включваща както търговската цена, така и ДДС по съответната ставка, и да декларира и плаща ДДС на данъчната администрация.

26. Основавайки се на решение TNT Post UK, жалбоподателят понастоящем предявява претенции за приспадане на платен за предоставени му услуги ДДС Претендираните суми са изчислени въз основа на това, че действително заплатената цена за доставките включва ДДС. Сумите, за които жалбоподателят твърди, че представляват платен по получените от него доставки ДДС, възлизат на 415 746 лири стерлинги (GBP) (които съответстват на около 480 000 EUR) плюс лихви. Настоящото производство е пилотно дело във връзка с предоставени от Royal Mail услуги, които също така неправилно са третирани като освободени от облагане. Според запитващата юрисдикция общата стойност на претенциите към данъчната администрация е между 500 милиона GBP и 1 милиард GBP (т.е. между 575 милиона и 1,15 милиарда евро).

27. Данъчната администрация отхвърля претенциите на жалбоподателя. Тя се основава на обстоятелството, че по договор жалбоподателят е имал задължение да плаща ДДС върху търговската цена на услугите, но в съответните фактури такъв не му е бил начислен и поради това той не е плащал ДДС.

28. Междувременно данъчната администрация събира информация от Royal Mail, за да установи точно кои негови услуги са засегнати от решение TNT Post UK. През юли 2010 г. предвиденият в националното законодателство шестгодишен давностен срок по член 5 от Limitation Act 1980 (Закона за давността от 1980 г.) за договорните претенции на Royal Mail относно дължимия остатък от общата цена на предоставяните от него услуги (т.е. относно сумата, равняваща се на дължимия във връзка с тези услуги ДДС, изчислена въз основа на търговската им цена) все още не е изтекъл. Предявяването на претенции срещу всички клиенти на Royal Mail, засегнати от решението TNT Post UK, включително жалбоподателя, обаче би било свързано с големи разходи и административни тежести за Royal Mail, което няма търговски интерес от такива действия и поради това не предявява подобни претенции.

29. Към същия момент и предвидените в член 73, параграф 6 и член 77, параграф 1 от VATA данъчноправни давностни срокове все още не са изтекли. Данъчната администрация обаче приема, че не следва да се установява задължение за ДДС, тъй като националното законодателство, предвижда, че тези услуги са освободени, а освен това Royal Mail всъщност не е получило от жалбоподателя дължимия за предоставените услуги ДДС. Данъчната администрация счита също, че е създадала оправдани правни очаквания у Royal

Mail, че няма задължение да събира ДДС за услугите, поради което Royal Mail би имало основателно възражение срещу всеки опит за издаване на акт за установяване на задължения за ДДС във връзка с услугите.

30. Жалбоподателят обжалва решението на данъчната администрация, постановено в производството по административно обжалване, пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство). Към този момент давността за договорните претенции на Royal Mail към жалбоподателя за заплащане на дължимия остатък от общата цена на предоставените услуги е изтекла за повечето извършени доставки. Срокът, в който данъчната администрация може да издава актове за установяване на задължения на Royal Mail, също до голяма степен, ако не и напълно е вече изтекъл.

31. First-tier Tribunal (Първоинстанционен съд) отхвърля жалбата. Той постановява, че данъчната администрация няма изпълняемо по принудителен ред данъчно вземане срещу Royal Mail. Royal Mail не издавало фактури, посочващи дължим ДДС. Данъчната администрация не била установила, че Royal Mail дължи плащане на ДДС. При посочените обстоятелства липсвал „дължим или платен“ от Royal Mail ДДС по отношение на предоставените услуги по смисъла на член 168, буква а) от Директивата.

32. Освен това, след като жалбоподателят нямал отговарящи на изискванията данъчни фактури за предоставените му услуги, в които да е посочен начисленият ДДС, той нямал право да иска приспадането на ДДС по получени от него доставки. Възстановяването на фиктивен платен по получени доставки ДДС на жалбоподателя по отношение на услугите съставлявало неоснователно обогатяване на дружеството. Това означавало в икономически смисъл той да получи тези услуги на значително по-ниска от реалната им търговска стойност. Жалбоподателят обжалва решението. Upper Tribunal (Tax Chamber) (Висш съд (данъчно отделение), Обединено кралство) отхвърля жалбата.

33. Court of Appeal (Апелативен съд, Обединено кралство) също отхвърля подадената пред него жалба на жалбоподателя. Въз основа на анализ на практиката на Съда Court of Appeal (Апелативен съд) приема, че необходима предпоставка, за да може жалбоподателят да упражни право на приспадане на платения по получени доставки ДДС по отношение на услугите, е той да бъде в състояние да представи данъчни фактури, в които е посочен начисленият по отношение на предоставените услуги ДДС в съответствие с член 226, точки 9 и 10 от Директивата за ДДС. Court of Appeal (Апелативен съд) счита, че положението относно фактурирането е *acte clair*. Жалбоподателят подава ревизионна жалба пред запитващата юрисдикция.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

34. С решение от 1 април 2020 г. сезираният с ревизионната жалба Supreme Court of the United Kingdom отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

1. Може ли въз основа на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да се приеме, че — в случай, при който: i) данъчният орган, доставчикът и търговецът, който е данъчнозадължено лице, са тълкували неправилно европейското законодателство в областта на ДДС и са третирали облагаема със стандартна ставка доставка като

освободена от ДДС, ii) в договора между доставчика и търговеца е посочено, че в цената на доставката не е включен ДДС и че ако такъв се дължи, търговецът трябва да го заплати, iii) доставчикът не е предявявал и вече не може да предяви искане към търговеца да заплати допълнителния ДДС и iv) данъчният орган не може или вече не може (поради изтекла давност) да изиска от доставчика ДДС, който е трябвало да му бъде платен — действително заплатената цена представлява сбор от нетната изискуема сума и начисления върху нея ДДС и че следователно търговецът може да иска на основание член 168, буква а) от Директивата да приспадне този ДДС като фактически „платен“ по тази доставка?

2. При условията на евентуалност, може ли при посочените обстоятелства търговецът да иска на основание член 168, буква а) от Директивата да приспадне данъка като „дължим“ по тази доставка?
3. Може ли търговецът да иска на основание член 168, буква а) от Директивата да приспадне като платен по получена доставка данъка, когато данъчният орган, доставчикът и търговецът, който е данъчнозадължено лице, са тълкували неправилно европейското законодателство в областта на ДДС и са третирали облагаема със стандартна ставка доставка като освободена от ДДС, поради което търговецът не е в състояние да представи на данъчния орган данъчна фактура в съответствие с член 226, точки 9 и 10 от Директивата за извършената му доставка?
4. Следва ли, за да се отговори на въпроси 1—3:
 - а) да се провери дали доставчикът би могъл да оспори — на основание на оправдани правни очаквания или на друго основание по вътрешното право или по правото на Съюза — всеки опит на данъчния орган да издаде акт, с който да го задължи да декларира определена сума, представляваща ДДС по доставката?
 - б) да се вземе предвид обстоятелството, че търговецът е знаел, едновременно с данъчния орган и доставчика, че доставката всъщност не е освободена, или пък е имал същата възможност като тях да узнае това и е можел да предложи да заплати дължимия по доставката ДДС (изчислен върху търговската цена на доставката), за да бъде той платен на данъчния орган, но не е сторил това?

35. В производството пред Съда писмени становища представят жалбоподателят, Обединеното кралство, Кралство Испания, Чешката република, Република Гърция и Европейската комисия.

V. Правен анализ

A. По тълкуването на преюдициалните въпроси

36. Настоящото преюдициално запитване се отнася до положение, което изобщо не се среща толкова рядко и при което едва въз основа на съдебната практика на данъчните юрисдикции или — както в случая — на Съда се установява, че данъчното третиране на някои сделки (в случая някои пощенски услуги), извършвано в продължение на години, е

неправилно. В разглеждания случай обхватът на разпоредба за данъчно освобождаване в Обединеното кралство се тълкува по-широко, отколкото допуска правото на Съюза съгласно тълкуването от Съда.

37. Ако в резултат от тази (нова) съдебна практика държавата следва да изисква ДДС в по-голям размер, данъчната администрация, като се позовава обикновено на обективното правно положение и по отношение на извършените в миналото сделки на предприятието доставчик, прави опит *a posteriori* да изчисли съответния ДДС. Това поставя още въпроса дали при косвен данък, при който предприятието доставчик само събира данъка за сметка на държавата⁶, действително може да се изиска от едно предприятие да предвиди тази съдебна практика. По-специално би следвало да се вземе предвид обстоятелството, че предприятие, което събира данъка за сметка на държавата, не трябва да има по-добри познания в областта на данъчното право от държавата и поради това е могло да се опре на съответните административни разпоредби. Положението е особено деликатно, когато — както в случая — самата данъчна администрация допуска същата грешка като данъчнозадълженото лице (в случая Royal Mail) и дори националният законодател очевидно третира доставката като освободена.

38. Отправените въпроси обаче се отнасят до другата страна на медала, т.е. до приспадането от получателя на платения по получени доставки ДДС. Ако получените доставки следва да се разглеждат като освободени, той няма право на приспадане на платения по получени доставки данък. Ако обаче въз основа на съдебната практика следва, че сделката действително (обективно погледнато) е облагаема, приспадането на платения по получени доставки ДДС по принцип би било възможно.

39. В случай на грешка в данъчната ставка предприятието доставчик обикновено увеличава цената — ако е възможно в гражданскоправен план — със съответния ДДС и издава на получателя съответна фактура (с по-висока стойност). Получателят би платил тази фактура и въз основа на нея би могъл да неутрализира допълнителната данъчна тежест в рамките на приспадането на платения по получени доставки ДДС.

40. В случая обаче е избран друг подход, което подтиква запитващата юрисдикция да отправи преюдициалните въпроси. Всъщност получателят не трябва да понесе допълнителен ДДС, тъй като доставчикът не увеличава цената си с размера на ДДС. Доставчикът има възможност да откаже да го направи, тъй като самата данъчна администрация се отказва от последващо установяване на задължение поради посочените по-горе причини, респ. тъй като съгласно национално право доставката е освободена.

41. Доколкото обаче съгласно правото на Съюза обективно погледнато услугата е облагаема и жалбоподателят плаща определена цена, последният счита, че тази цена обективно включва дължимия съгласно правото на Съюза ДДС. Той можел да неутрализира този „дължим ДДС“ и съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС дори ако поради липсата на установяване на задължение Royal Mail така и не плаща на данъчния кредитор този „дължим данък“. Фактически необходимата съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС фактура, в която е посочен този дължим от Royal Mail ДДС, обаче била излишна, тъй като самият Съд считал фактурата само за формален критерий.

⁶ Вж. по този въпрос само решения от 23 ноември 2017 г., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, т. 23), от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21) и от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25).

42. Ако това е така, за всички получатели на доставки от Royal Mail, които имат право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, би се получила т.нар. „Windfall-Profit“ (неочаквана печалба). Всъщност до произнасянето на Съда относно обхвата на разпоредбата за данъчно освобождаване последните не са считали, че е налице право на приспадане. Това неочаквано приспадане на платения по получени доставки ДДС понастоящем би занижило цената на получените доставки за сметка на приходите от ДДС, следователно би увеличило маржа на печалбата на получателя (по-специално и този на жалбоподателя). Според запитващата юрисдикция става въпрос за обем между приблизително 575 милиона и 1,15 милиарда евро (в случая 480 000 EUR).

43. Поради това с първия и втория въпрос, които могат да бъдат разглеждани заедно, запитващата юрисдикция иска да се установи дали в случай на такава обща грешка и при липсата на преизчисляване на дължимия в действителност ДДС изобщо може да става въпрос за „дължим и платен“ ДДС съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС, който получателят може да неутрализира чрез приспадането на платения по получени доставки ДДС. Това се отнася до приспадането на платения по получени доставки ДДС с оглед на основанието (буква В).

44. Третият въпрос се отнася до извършването на приспадането и следователно до приспадането на ДДС с оглед на размера, ако поради посочената по-горе обща грешка получателят не разполага с фактура, в която дължимият в действителност ДДС е отделно посочен (буква Б). Четвъртият въпрос на запитващата юрисдикция се отнася до някои детайли на общата грешка и други алтернативи за възстановяване, които не биха довели до „Windfall-Profit“. Той ще бъде разгледан заедно с другите въпроси.

45. Поради обстоятелството че отговор на първи и втори въпрос всъщност е необходим само ако от отговора на третия въпрос следва, че приспадането на ДДС е възможно дори без фактура с отделно посочен ДДС, първо ще отговоря на третия въпрос. Той се отнася до прилагането на приспадането на ДДС и до въпроса дали *притежаването на фактура*, изисквано от член 178, буква а) от Директивата за ДДС, представлява предварително условие за приспадането на ДДС, както постановява Съдът в решения Volkswagen⁷ и Biosafe⁸ (Б.2), или това изискване може да се счита за остаряло въз основа на постановеното от Съда в решение Vădan⁹ (вж. в това отношение буква Б.3).

Б. По значението на фактурата за приспадането на платения по получени доставки ДДС (трети преюдициален въпрос)

1. Предварителни бележки

46. Член 167 от Директивата за ДДС е отправна точка за преценката дали за приспадането на платения по получени доставки ДДС е необходима фактура с отделно посочен ДДС. Той предвижда, че правото на приспадане (на получателя) възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем (с него и данъчното задължение на доставчика — член 63 от Директивата за ДДС). Това не предполага фактура.

⁷ Решение от 21 март 2018 г., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

⁸ Решение от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

⁹ Решение от 21 ноември 2018 г., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

47. Ако член 167 от Директивата за ДДС цели принципно да синхронизира по време данъчното задължение на доставчика и приспадането на ДДС на получателя, то член 178 от Директивата за ДДС изменя този принцип. Тоест успешното приспадане на ДДС предполага не само данъчното задължение да е възникнало от страна на доставчика, но и получателят да *притежава фактура*. При това фактурата трябва да съдържа и някои данни (вж. член 226 от Директивата за ДДС).

48. Единият вариант е правото на приспадане на ДДС да се упражни, в съответствие с членове 167 и 63 от Директивата за ДДС, още при извършването на услугата. В този случай от значение е единствено дали въпреки общата грешка ДДС е включен в платената цена (по този въпрос вж. буква В.3), или в съответствие с член 178 от Директивата за ДДС от значение е и притежаването на съответна фактура, в която е посочена сумата на прехвърления ДДС.

49. Счита за правилен втория подход. При по-задълбочено разглеждане само тази гледна точка е в съответствие и с досегашната практика на Съда. При това следва най-напред да се направи разграничение между възникването на правото на приспадане на ДДС с *оглед на основанието* и възникването на правото на приспадане на ДДС с *оглед на размера*.

50. При по-задълбочено разглеждане на практиката на Съда е видно, че той се е произнасял досега главно по въпроса за възникването на правото на приспадане на ДДС с *оглед на основанието*. От това следва, че правото на приспадане, а следователно и правото на възстановяване, е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки¹⁰. Съгласно постоянната практика на Съда основният принцип на неутралност на ДДС изисква да се признае право на приспадане или възстановяване на ДДС, ако са изпълнени материалните изисквания, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания¹¹. Изключение трябва да се прави, когато нарушението на формалните изисквания не позволява да се докаже със сигурност, че са изпълнени материалните изисквания¹².

51. При това член 168, буква а) от Директивата за ДДС — който по отношение на приспадането на ДДС от получателя се основава на „дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на [...] услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“ — илюстрира смисъла и целта на приспадането. Въз основа на характера на ДДС като данък върху потреблението¹³

¹⁰ Решения от 17 декември 2020 г., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, т. 46), от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (възстановяване на ДДС — фактури) (C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 79), от 2 май 2019 г., Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, т. 36) и от 21 март 2018 г., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, т. 39).

¹¹ Решения от 17 декември 2020 г., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, т. 47), от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (възстановяване на ДДС — фактури) (C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 80), от 19 октомври 2017 г., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, т. 41), от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 45), от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 42), от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 58), от 30 септември 2010 г., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, т. 39), от 21 октомври 2020 г., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, т. 42) и от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 63).

¹² Решения от 17 декември 2020 г., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, т. 48), от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (възстановяване на ДДС — фактури) (C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 81), от 19 октомври 2017 г., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, т. 42 и цитираната съдебна практика).

¹³ Вж. решения от 10 април 2019 г., PSM „К“ (C-214/18, EU:C:2019:301, т. 40), от 18 май 2017 г., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, т. 69), от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34) и от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19).

и на техниката на косвеното данъчно облагане получател, който има право на приспадане, трябва посредством това приспадане да бъде освободен от поетия от него с цената ДДС, дължим от друг (доставчика — в случая Royal Mail).

52. Ако на тази идея се погледне сериозно, всъщност би трябвало да се изхожда от действителното плащане на цената от жалбоподателя, защото само тогава той действително носи (косвено) тежестта на ДДС. Разпоредбата на член 167а от Директивата за ДДС обаче показва, че авторите на директивата гарантират приспадане на ДДС дори преди плащането му. Тази разпоредба позволява приспадането на ДДС да се ограничи до момента на плащането, дори и данъчното задължение да е изискуемо едва след получаването на плащането. Това има смисъл само ако в останалите случаи приспадането на ДДС е възможно преди плащането на цената.

53. Следователно е безспорно, че авторите на Директивата изхождат от това, че получателят по принцип поема тежестта на ДДС още преди плащането на цената, но след извършването на услугата. Към този момент правото на приспадане на ДДС *с оглед на основанието* вече е възникнало.

2. Възникване на правото на приспадане на ДДС с оглед на размера

54. Това заключение обаче не съдържа твърдение относно правото на приспадане на ДДС *с оглед на размера*. В това отношение от решаващо значение е разпоредбата на член 178, буква а) от Директивата за ДДС.

55. Всъщност предоставянето на услугата само по себе си не дава информация за размера на понесената от получателя тежест от включения в цената ДДС. Последното обаче е необходимо за упражняването на правото на приспадане. Това става съвсем ясно в случаи като настоящия, при които страните заедно са допуснали грешка относно освобождаването на сделката от облагане. Съгласно условията по договора Royal Mail и жалбоподателят приемат, че договорната цена не включва ДДС. Ако такъв е дължим, съгласно условията по договора жалбоподателят трябва да го понесе допълнително. Това така и не се случва, въпреки че услугата несъмнено е извършена. Следователно извършването на услугата само по себе си не определя дали жалбоподателят поема тежестта от ДДС.

56. Ето защо е логично законодателят да свърже упражняването на правото на приспадане на ДДС не само с извършването на услугата, но и да изисква в член 178, буква а) от Директивата за ДДС получателят на услугата да „притежава фактура“¹⁴.

57. Изискването за притежаване на фактура служи и за прилагане на принципа на неутралност, заложен в правото в областта на ДДС. Принципът на неутралност представлява основен принцип, произтичащ от характера на ДДС като данък върху потреблението¹⁵. Той предполага по-специално, че като събира данъци в полза на

¹⁴ В този смисъл е и заключението на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, т. 60).

¹⁵ В решение от 13 март 2014 г., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 43) Съдът говори за принцип на тълкуване.

държавата, предприятието принципно трябва да бъде освободено от крайната тежест на ДДС¹⁶, доколкото самата предприемаческа дейност цели (принципно) извършването на облагаеми сделки¹⁷.

58. Идеята за освобождаване от данъчна тежест¹⁸ предполага, че приспадане на ДДС е възможно само ако получателят на услугата изобщо е обременен с тежестта по ДДС¹⁹. Обременяването става обаче не с извършването на услугата, а в крайна сметка с плащането на насрещната престация (вж. в това отношение по-горе т. 52 и 55). Зад разпоредбата на член 178, буква а) от Директивата за ДДС очевидно стои идеята, че когато е налице съответна фактура, скоро по нея по правило следва плащане. В такъв случай в този момент може да се презумира скорошно обременяване на получателя на услугата с данъчната тежест.

59. Това става съвсем ясно от предходната практика на Съда, в която той приема²⁰, че в основата на незабавното упражняване на правото на приспадане стои допускането, че принципно данъчнозадължените лица не извършват плащане и следователно не внасят ДДС, преди да получат фактура или друг равностоен на фактура документ, и следователно преди това не може да се приеме, че дадена сделка е обложена с ДДС.

60. Дали и доколко получателят на услугата поема (или ще поеме) тежестта по ДДС, става ясно — както Испания, Чешката република и Обединеното кралство правилно посочват — едва след като в насрещната престация бъде включен съответният размер на данъка, който получателят трябва да заплати. В какъв размер в насрещната престация е включен ДДС, може да се установи обаче само въз основа на договорното правоотношение и *фактурирането на неговото изпълнение*. Разплащането за изпълнението на сделката се извършва чрез изпращане на съответна фактура, в която доставчикът разкрива изчисленията си.

61. При масова процедура като облагането с ДДС само чрез оповестяването на прехвърлянето върху получателя на дължимия ДДС посредством цената се гарантира, че последният е наясно — и данъчната администрация може да упражни контрол върху това — с размера на определената от доставчика тежест от ДДС, която той поема. Така той знае също от кой момент и в какъв размер отново може да неутрализира този ДДС посредством правото на приспадане на ДДС.

62. Ако, както в случая, двете страни и данъчната администрация погрешно са приели, че е налице освободена сделка, с договорената насрещна престация — както всички участници с изключение на жалбоподателя правилно подчертават — не се *прехвърля* ДДС от доставчика върху получателя. Поради това и доставчикът не го е посочил във фактурата. Ако след откриването на грешката двете страни решат да коригират договора и да включат липсващия ДДС в цената, това би било видно и в съответната фактура, с помощта на която

¹⁶ Решения от 13 март 2008 г., *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25) и от 1 април 2004 г., *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 39).

¹⁷ Решения от 13 март 2014 г., *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41), от 15 декември 2005 г., *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 51), от 21 април 2005 г., *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, т. 57) и заключението ми по дело *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, т. 25).

¹⁸ Това е отбелязано още в заключенията ми по дело *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, т. 59 и сл.) и дело *Biosafe — Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, т. 44 и сл.).

¹⁹ Същото е отбелязано и в заключението на генералния адвокат *Campos Sánchez-Bordona* по дело *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, т. 64).

²⁰ Решение от 29 април 2004 г., *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 35).

впоследствие получателят би могъл да поиска и възстановяване на ДДС. Освен това в съответствие с горното съгласно член 203 от Директивата за ДДС Royal Mail би дължало начисления впоследствие ДДС най-късно от датата на издаване на фактурата²¹. По този начин би било възстановено синхронизирането на правото на приспадане и данъчното задължение, което се цели с член 178, буква а) от Директивата за ДДС.

63. В заключение, именно изискваното съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС притежаване на фактура е предвиденият от Директивата за ДДС начин по проследим за всички участници (включително данъчната администрация) начин тежестта на ДДС да се прехвърли от доставчика (който дължи данъка) на получателя (който поема данъка посредством цената). Само така получателят на услугата може да разбере какъв е размерът на ДДС, с който го облага доставчикът. Впоследствие посредством тази фактура, от която е видна неговата данъчна тежест, той може да подаде заявление за възстановяване в този размер.

64. В решения Volkswagen²² и Biosafe²³ Съдът вече е уточнил в достатъчна степен това значение на притежаването на фактура като необходимо средство за прехвърляне на тежестта на ДДС и условие за данъчно облекчаване посредством приспадане на ДДС. Същото подчертават и Обединеното кралство и Чешката република.

65. Решение Volkswagen се отнася за случай, в който е било прието, че сделките между страните са необлагаеми. След откриването на грешката, години по-късно за първи път са издадени фактури с отделно посочване на ДДС и е подадено заявление за възстановяване по Директивата за възстановяването. Съдът е приел²⁴, че при тези условия за получателя на услугата обективно е било невъзможно да упражни правото си на възстановяване преди това коригиране, тъй като преди това той „нито е разполагал с фактури, нито е знаел за задължението си за ДДС. Едва след тази корекция са били изпълнени материалните и формалните предпоставки за упражняване на правото на приспадане на ДДС“.

66. Решение Biosafe се отнася до сходен с настоящия случай, само че се иска приспадане на ДДС в случай на обща грешка относно правилната данъчна ставка. Данъчната ставка е счтена за твърде ниска и доставчикът е коригирал фактурата си години по-късно, като е увеличил отделно посочения ДДС. И тук Съдът стига до извода²⁵, че получателят на услугата очевидно е бил в обективна невъзможност да упражни правото си на приспадане преди коригирането на фактурата, тъй като преди това той не е разполагал нито с „документи за корекция на първоначалните фактури, нито е знаел, че дължи допълнителен ДДС. Едва след тази корекция са били изпълнени материалните и формалните предпоставки за упражняване на правото на приспадане на ДДС“.

67. И в двата случая Съдът правилно приема, че получателят поема данъчната тежест едва в момента, в който последният разполага със съответна фактура, в която е посочено облагането му с ДДС. В случая обаче жалбоподателят не разполага с такава коригирана фактура.

²¹ Противно на мнението на жалбоподателя, член 203 от Директивата за ДДС не е обикновена „разпоредба за измамите“, а гарантира и синхронизирането на приспадането на ДДС посредством фактура и данъчното задължение поради фактура.

²² Решение от 21 март 2018 г., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

²³ Решение от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

²⁴ Решение от 21 март 2018 г., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, т. 49 и 50).

²⁵ Решение от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, т. 42 и 43).

68. Освен това, както Съдът вече е посочил, единствено притежаването на фактура позволява на данъчната администрация да упражнява контрол върху възникналото данъчно задължение и заявеното приспадане на ДДС²⁶. При това контролът е толкова по-ефикасен, колкото повече данни съдържа такава фактура, което обяснява междувременно големия обем от реквизити в член 226 от Директивата за ДДС. Това също подкрепя идеята, че притежаването на фактура с посочен ДДС е от значение, следователно е материалноправна предпоставка за приспадането на ДДС. Ето защо жалбоподателят не може да приспадне ДДС, ако не притежава такава фактура.

3. Възможност за приспадане на ДДС въпреки липсата на фактура?

а) Практика на Съда за доказване от експерт на правото на приспадане на ДДС

69. От решението на Съда по делото Vădan²⁷ не следва обратното, както вече съм посочила на друго място²⁸. В точка 42 от посоченото решение Съдът приема, наистина, че стриктното прилагане на формалното изискване за *представяне* на фактури противоречи на принципите на неутралност и на пропорционалност, тъй като непропорционално лишава данъчнозадълженото лице от данъчна неутралност на сделките му.

70. При повърхностен прочит би могло да се помисли, че приспадането на ДДС е възможно изцяло без фактура и в противоречие на текста на член 178. Такъв прочит на цитираното дело обаче не дава резултат.

71. От една страна, Съдът всъщност е трябвало да отговори по това дело „единствено“ на въпроса дали е възможно приспадане на ДДС въз основа на оценката на експерт относно обичайния размер на приспадане на ДДС при проекти за строителство от разглежданото естество. Съдът правилно е отговорил отрицателно на този въпрос. Приспадането се прави въз основа на *действителния* размер на данъчната тежест, а не на *обичайния*. Посредством оценка обаче експертът е можел да докаже само обичайния размер.

72. От друга страна, в хода на цялото производство остава неизяснено дали някога са били издавани фактури с отделно посочен ДДС. Безспорно е само, че първоначалните фактури вече са били нечетливи и че данъчната администрация е настояла за представянето на оригиналите. Последното обаче е несъвместимо с Директивата. В нея не се изисква при извършване на данъчната проверка данъчнозадълженото лице все още да притежава фактурата и да може да я представи, а само да е разполагало с фактура към момента на упражняване на правото на приспадане. Ако впоследствие фактурата бъде загубена, данъчнозадълженото лице, разбира се, може да използва като доказателство всички възможни доказателствени средства (по правило да представи копие), че е притежавало фактура, в която е бил посочен конкретният размер на тежестта по ДДС.

²⁶ Решения от 15 ноември 2017 г., Geissel и Butin (C-374/16 и C-375/16, EU:C:2017:867, т. 41) и от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 27); вж. също заключението ми по дело Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, т. 30, 32 и 46).

²⁷ Решение от 21 ноември 2018 г., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

²⁸ Вж. заключението ми по дело Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, т. 70 и сл.).

73. Поради това съображенията на Съда в решение *Vădan* правилно се отнасят само до *доказването* на приспадането на ДДС²⁹. Наличието на материалните предпоставки за приспадане (т.е. предпоставките съгласно членове 167 и 178 от Директивата за ДДС) може да бъде доказвано с всички възможни доказателствени средства, но доказателства от експерт относно обичайно дължимия ДДС *per se* са неподходящи в това отношение³⁰. Според мен този извод се налага ясно от диспозитива на посоченото решение, ако той се чете в контекста на въпросите и съобщените факти.

б) Практика на Съда по отношение на периода за упражняване на правото на приспадане на ДДС

74. При това тълкуване на решение *Vădan*³¹ не е налице и противоречие с практиката, в която Съдът разглежда конкретния период³², в който трябва да се упражни правото на приспадане на ДДС. В частност в тези решения Съдът винаги изхожда от това, че данъчнозадълженият получател трябва да притежава фактура³³.

75. Така изрично се аргументира Съдът в решение по дело *Terra Baubedarf-Handel*: „[ш]о се отнася до принципа на пропорционалност, той изобщо не се нарушава от изискването данъчнозадълженото лице да приспадне ДДС по получени доставки за периода на деклариране, за който са изпълнени както условието за притежаване на фактура или друг равностоен на фактура документ, така и условието за възникване на правото на приспадане. Всъщност от една страна това изискване съответства на едната от целите на Шеста директива, а именно да се обезпечи събирането на ДДС и проверката му (доказването), от друга страна [...] плащането за доставката на стоки или услуги, а с това и плащането на ДДС по правило не се извършва преди получаването на фактура“³⁴. В решение *Senatex*³⁵ Съдът постановява, че правото на приспадане на ДДС по принцип трябва да бъде упражнено в периода, в който, от една страна, това право е възникнало и от друга, данъчнозадълженото лице „притежава фактура“.

76. Когато обаче притежаването на фактура е определящо за това, в кой период трябва да се предяви правото на приспадане на ДДС, това притежаване не е просто формален, а материален критерий. Следователно приспадането на ДДС предполага притежаването на съответна фактура.

²⁹ Решение от 21 ноември 2018 г., *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933, т. 44 „доказване с обективни доказателства“, т. 45 „доказателства“, т. 47 „доказателства“ и т. 48 „доказване“).

³⁰ Изцяло правилно в това отношение решение от 21 ноември 2018 г., *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933, т. 45 — тези доказателства не могат да бъдат заменени с оценка).

³¹ Решение от 21 ноември 2018 г., *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933).

³² Това се отнася например до решения от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691) и от 29 април 2004 г., *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268).

³³ Също така заключението на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, т. 58); вж. също и моето заключение по дело *Biosafe — Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, т. 65 и сл.).

³⁴ Решение от 29 април 2004 г., *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 37).

³⁵ Решение от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 35).

в) *Практика на Съда относно корекцията със задна дата на непълна или погрешна фактура*

77. Това следва в крайна сметка от най-новата практика на Съда относно коригирането със задна дата на фактурите³⁶. В нея Съдът прави разграничение между материални и формални изисквания по отношение на правото на приспадане на ДДС. Сред последните са редът и условията, контролът върху неговото упражняване, правилното функциониране на системата на ДДС, както и задълженията за счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране³⁷. В това отношение основният принцип на неутралност на ДДС налага приспадането на ДДС за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалните предпоставки, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални предпоставки³⁸. Поради това, щом разполага с данните, необходими да се установи, че материалноправните предпоставки са изпълнени, данъчната администрация не може да поставя във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които биха осуетили упражняването на това право³⁹.

78. Внимателният прочит на практиката на Съда по отношение на формалните недостатъци, които не пречат на приспадането на ДДС, показва, че тази практика никога не се позовава на притежаването на фактура като такава (респективно на наличието на фактура), а винаги на подробностите в оформлението ѝ⁴⁰.

79. В цитираната съдебна практика се посочва, че не са изпълнени *някои* формални предпоставки, а не че липсват *всякакви* формални изисквания. Ето защо от тази съдебна практика не може да се направи изводът, че право на приспадане на ДДС може да възникне, без да се притежава фактура. Самият Съд е постановил също само това, че „притежаването на фактура, съдържаща предвидените в член 226 от Директива 2006/112 данни, е формално, а не материално условие за правото на приспадане“⁴¹. Това е вярно. Присъствието на *всички* реквизити, посочени в член 226 от Директивата за ДДС, е формално условие. Данните могат, освен ако не са от основно значение (вж. по-подробно

³⁶ В това число напр. решения от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690) и от 8 май 2013 г., *Petroma Transports* и др. (C-271/12, EU:C:2013:297).

³⁷ Решение от 28 юли 2016 г., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 47); вж. в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 41 и 42 и цитираната съдебна практика).

³⁸ Решения от 17 декември 2020 г., *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, т. 47), от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (възстановяване на ДДС — фактури) (C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 80), от 19 октомври 2017 г., *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, т. 41), от 28 юли 2016 г., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 45), от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 42), от 9 юли 2015 г., *Salomie* и *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 58), от 30 септември 2010 г., *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, т. 39), от 21 октомври 2020 г., *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, т. 42) и от 8 май 2008 г., *Ecotrade* (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 63).

³⁹ Решения от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 42), от 9 юли 2015 г., *Salomie* и *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 58 и 59); вж. в този смисъл и решения от 1 март 2012 г., *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, т. 43), като обаче се вземе под внимание механизмът за обратно начисляване, и от 21 октомври 2010 г., *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, т. 42), също в случай на обратно начисляване.

⁴⁰ Това изрично е изяснено в решение от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 39 и сл.). Също и решението от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 35 и 49) се отнася до фактура, чието притежаване е неоспоримо, но някои от данните в нея са неточни. Също и в решение от 15 юли 2010 г., *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, т. 45), се посочва притежаването на първоначална фактура.

⁴¹ Решения от 15 ноември 2017 г., *Geissel* и *Butin* (C-374/16 и C-375/16, EU:C:2017:867, т. 40) и от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 38 и подобно в т. 29 („притежава издадена фактура в съответствие с член 226 от Директивата“). Подобно и решения от 21 март 2018 г., *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, т. 42) и от 21 октомври 2010 г., *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, т. 47).

т. 81 и сл.), да бъдат допълнени или изменени и по-късно (например съгласно член 219 от Директивата за ДДС). *Притежаването* на фактура съгласно член 178 от Директивата за ДДС само по себе си като фактическо състояние обаче не е такова формално условие⁴².

80. Освен това от това твърдение Съдът стига до заключението „единствено“ че данъчната администрация не може да откаже правото на приспадане на ДДС само поради това че фактурата не отговаря на условията по член 226, точки 6 и 7 от Директивата за ДДС (точно описание на количеството и вида на услугата и посочване на датата на доставянето ѝ), ако фактурата разполага с всички необходими данни, за да се провери дали са изпълнени материалните предпоставки, уреждащи това право⁴³. Същото се отнася и за данните по член 226, точка 3 (посочване на идентификационния номер по ДДС на доставчика)⁴⁴ или за данните по член 226, точка 2 (посочване на номера на фактурата)⁴⁵. Вследствие на това Съдът е придал обратно действие на корекцията на (формално нередовната) фактура, която получателят на услугата вече притежава⁴⁶.

81. Последното е убедително. Документ, в който се отчита доставката на стока или услуга, може да се счита за фактура по смисъла на член 178, буква а) от Директивата за ДДС тогава, когато дава възможност както на получателя на услугата, така и на данъчната администрация да разберат от него за коя сделка, в какъв размер и на кой получател кога доставчикът е начислил ДДС. Това предполага наличието на информация за доставчика на услугата, получателя, предмета на услугата, цената и отделно посочване на сумата на данъка върху добавената стойност⁴⁷. Както вече съм посочила и на друго място⁴⁸, при наличието на тези пет съществени елемента може да се счита, че са изпълнени смисълът и целта на фактурата, и правото на приспадане на ДДС е възникнало окончателно⁴⁹.

82. Пропуски по отношение на други отделни реквизити, изисквани съгласно член 226 от Директивата за ДДС, не са пречка за приспадането на ДДС, ако бъдат коригирани още в хода на административното или съдебното производство. В крайна сметка тази правна последица произтича от практиката на Съда относно коригирането на фактурите със задна дата⁵⁰.

⁴² Оттук, както изглежда, изхожда и Съдът (решение от 30 септември 2010 г., *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, т. 45), когато се произнася, че член 178 от Директивата за ДДС не допуска налагането на допълнителни формалности. Тогава член 178 от Директивата за ДДС не би могъл сам по себе си да представлява само формалност. Също така и решенията от 12 април 2018 г., *Biosafe — Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, т. 43) и от 21 март 2018 г., *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, т. 50) уточняват, че материалните и формалните предпоставки за предявяване на правото на приспадане на ДДС са налице едва след притежаването на фактура, от която е видна тежестта на ДДС.

⁴³ Решение от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 43).

⁴⁴ Решение от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 40 и сл.).

⁴⁵ Решение от 15 юли 2010 г., *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, т. 45), подобно и решението от 17 декември 2020 г., *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, т. 53 и 57).

⁴⁶ Вж. решения от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 43), от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 44) и от 8 май 2013 г., *Petroma Transports* и др. (C-271/12, EU:C:2013:297, т. 34).

⁴⁷ В този смисъл се произнася и германският *Bundesfinanzhof* (Федерален финансов съд). Вж. решения от 12 март 2020 г. — V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 т. 23, от 22 януари 2020 г. — XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 т. 17; и от 20 октомври 2016 г. — V R 26/15, BStBl. 2020, 593 т. 19.

⁴⁸ Вж. заключението ми по дело *Wilo Salmsen France* (C-80/20, EU:C:2021:326, т. 93 и 94).

⁴⁹ Що се отнася до критерия „отделно посочена сума на ДДС“, необходимостта му е обоснована още с решенията на Съда *Volkswagen* и *Biosafe*, при които дела са били налице фактури, но без отделно посочване на ДДС, въз основа на което да се претендира приспадане на ДДС в съответния размер. Вж. решения от 12 април 2018 г., *Biosafe — Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, т. 42 и 43) и от 21 март 2018 г., *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, т. 49 и 50).

⁵⁰ В това число напр. решения от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 43), от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 44) и от 8 май 2013 г., *Petroma Transports* и др. (C-271/12, EU:C:2013:297, т. 34).

83. Ако обаче пропускът във фактурата — както в случая — се отнася до отделно посочения ДДС, което е една от съществените характеристики на фактурата, даваща право на приспадане, не е възможно приспадане на ДДС. Получателят не може да иска освобождаване от тежестта на ДДС чрез фактура, в която е посочена освободена доставка. В това отношение Обединеното кралство правилно говори за предварително условие за приспадането на ДДС. Всъщност от такава фактура не следва облагане с ДДС. Без такава фактура като „средство за прехвърляне“ на данъчната тежест условията на член 178, буква а) от Директивата за ДДС няма да бъдат изпълнени.

84. Също и сравнението между член 178, буква а) и буква е) от Директивата за ДДС ясно показва, че в обичайния случай на косвено облагане (буква а) авторът на директивата е наложил допълнително условие, а именно притежаването на фактура. В особения случай на пряко облагане (буква е) — самоначисляване) това условие не е необходимо⁵¹ и по тази причина не е предвидено. Това решение на законодателя обаче би било заобиколено, ако притежаването на фактура се обяви за чиста формалност и за неважно.

г) Междинно заключение

85. Ето защо както от текста на Директивата за ДДС, така и от практиката на Съда следва, че правото на приспадане в определен размер изисква също получателят да е притежавал някога фактура, в която прехвърленият ДДС е посочен отделно в този размер. Поради обстоятелството че в случая това никога не е било така, не е възможно приспадане на ДДС от жалбоподателя точно по тази причина.

4. Заключение

86. Отговорът на третия въпрос гласи, че правото на приспадане на ДДС предполага извършването на услугата и притежаването на фактура (член 178, буква а) от Директивата за ДДС), която документира прехвърлянето на ДДС чрез отделно посочване на ДДС. Следователно в случая жалбоподателят няма право да иска приспадане на ДДС без такава фактура.

В. При условията на евентуалност: По „дължимия или платен ДДС“ по смисъла на член 168, буква а) от Директивата за ДДС (първи и втори преюдициален въпрос)

87. Само в случай че Съдът остави отворен въпроса относно изискването за притежаване на фактура с посочен ДДС или го прецени по различен начин, съществува практическа необходимост от отговор на първия и втория въпрос на запитващата юрисдикция.

88. С тези два въпроса запитващата юрисдикция иска да се установи дали действително платената цена винаги включва облагаемата нетна сума и дължимия върху нея ДДС. Това се отнася до тълкуването на членове 73 и 78 от Директивата за ДДС, които засягат данъчната основа (по този въпрос т. 2). Освен това тя иска да се установи дали — ако цената включва и ДДС елемент — съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС получателят може да иска приспадане на ДДС поради действително „дължимия и платен“

⁵¹ Изрично потвърдено с решение от 1 април 2004 г., *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 47 и 51). В случая фактурата няма функцията на средство за прехвърляне на ДДС (вж. в това отношение подробно по-горе т. 60 и сл.), тъй като доставчикът не дължи ДДС и следователно не трябва да го прехвърля.

за услугата ДДС дори ако въз основа на общата грешка страните са приели, че е налице освободена услуга. Последното се отнася до тълкуването на член 168, буква а) от Директивата за ДДС. В това отношение следва да се изясни чий е „дължимият и платен ДДС“ (по този въпрос т. 1) и дали се има предвид конкретно дължимият ДДС, или действително (абстрактно) дължимият при правилно прилагане на закона ДДС (по този въпрос т. 3).

1. По понятието за „дължим или платен ДДС“ по смисъла на член 168, буква а) от Директивата за ДДС

89. Член 168, буква а) от Директивата за ДДС е определящ за връзката на жалбоподателя (в качеството му на получател) и данъчната администрация. Този член се отнася до приспадането на „дължимия или платен ДДС“. Следва да се изясни кой ДДС се има предвид. Възможно е да е „дължимият или платен ДДС“ от Royal Mail (т.е. от доставчика) или „дължимият или платен ДДС“ от жалбоподателя (т.е. от получателя).

90. Доколкото обаче член 168, буква а) от Директивата за ДДС се отнася до приспадането на ДДС по получена доставка, отговорът е ясен. На този етап — т.е. при получаването на услугата от получателя — само едно-единствено лице дължи ДДС, респ. само едно-единствено лице може да плати ДДС. Това лице е доставчикът, т.е. в случая Royal Mail.

91. Обстоятелството дали получателят дължи, или плаща ДДС, зависи само от извършените от него доставки — член 168 от Директивата за ДДС се отнася до „облагаемите сделки“ на получателя. Последното, а contrario, се потвърждава от член 169 от Директивата за ДДС, който освен това допуска приспадане на ДДС за някои освободени извършени доставки. Следователно на този етап изобщо не е доказано дали получателят ще дължи някога ДДС на държавата. Също така Съдът многократно е постановявал⁵², че предприятие без извършени доставки, което няма резултати (т.е. без някога да е дължало или изобщо внасяло ДДС), има право на приспадане на ДДС. Точно поради това формулировката, използвана в член 168, буква а) от Директивата за ДДС, не може да се отнася до него.

92. Всъщност по отношение на получените от него доставки получателят — освен в случаите на самоначисляване съгласно член 194 и сл. от Директивата за ДДС — не дължи и не може да плаща ДДС. От гледна точка на гражданското право получателят дължи само цената за доставката на стоки или услуги. Само тази цена той може и да плати. Тази цена може да съдържа елемент, равняващ се на задължението за ДДС на доставчика. Това обаче не променя нищо в обстоятелството, че с плащането на цената от получателя се дължи или плаща само цената, а не ДДС. Всъщност данъчният кредитор на ДДС не е доставчикът, а само държавата.

93. Това се потвърждава от останалата част от текста на член 168, буква а) от Директивата за ДДС. В нея се споменава „дължимия [...] ДДС в тази държава членка“. Цената, респ. включеният в нея елемент, равняващ се на ДДС, обаче не се дължи в държава членка, а на

⁵² Решения от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 18), от 29 февруари 1996 г., Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, т. 17) и от 14 февруари 1985 г., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, т. 23 и 24), както и заключението ми по дело Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, т. 16 и 26).

партньора по договора. В това отношение приложимото право или подсъдността зависят от договорните споразумения, а не от разпоредбите относно мястото на доставка съгласно правото в областта на ДДС.

94. Следователно, противно на мнението на Комисията, с посочения в член 168, буква а) от Директивата за ДДС „дължим или платен ДДС“ се има предвид дължимият или платеният от предприятието доставчик на съответната държава членка ДДС.

2. По елемента от цената за твърдяна освободена услуга, равняващ се на ДДС

95. Друг въпрос, който също така следва да се разграничи от горното, е дали дължимата (или платена) от получателя цена включва елемент, равняващ се на ДДС, който доставчикът дължи дори когато самият той или заедно с партньора си по договора (и евентуално с данъчната администрация) приемат, че е налице освободена доставка. Отговор на този въпрос дават членове 73 и 78 от Директивата за ДДС, като се отчита и член 90 от нея, а не член 168, буква а).

96. Видно от член 73 от Директивата за ДДС данъчната основа включва всичко, което представлява насрещната престация, която доставчикът на стоките или услугите получава или следва да получи за съответните сделки от клиента или трето лице. Член 78 от Директивата изброява някои елементи, които трябва да се включат в данъчната основа. Съгласно член 78, буква а) от посочената директива ДДС не трябва да се включва в данъчната основа.

97. Ето защо, ако лице плати 100 единици за облагаема доставка, тази цена — в това отношение твърденията на жалбоподателя са правилни — включва ДДС. Това следва от член 78, буква а) от Директивата за ДДС. Доколкото обаче съгласно членове 93 и 96 от тази директива данъчната ставка се прилага към данъчната основа и последната не включва ДДС, получената цена трябва да бъде разделена. Поради това при данъчна ставка от 20 % получените 100 единици се разпределят в данъчната основа ($100/120 \times 100 = 83,33$) и дължимия от доставчика ДДС ($20/120 \times 100 = 16,66$). Резултатът от данъчната ставка в размер на 20 %, прилагана съгласно членове 93 и 96 от Директивата за ДДС към данъчната основа от 83,33 единици, е ДДС от точно 16,66 единици. Този метод на изчисление винаги е един и същ и не зависи от договорните споразумения или грешка относно правилната данъчна ставка.

98. Всъщност в съответствие с предвиденото в член 73 от Директивата за ДДС общо правило данъчната основа за възмездните доставки на стоки или услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях. Тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена по обективни критерии⁵³. Това правило трябва да се прилага в съответствие с основния принцип на Директивата за ДДС — че целта на системата на ДДС е да се обложи единствено крайният потребител⁵⁴.

⁵³ Решения от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 33), от 26 април 2012 г., Balkan and Sea Properties (C-621/10 и C-129/11, EU:C:2012:248, т. 43) и от 5 февруари 1981 г., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, т. 13).

⁵⁴ Решения от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34) и от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19).

99. Следователно в практика си Съдът правилно подчертава, че когато договор за продажба е сключен, без да се споменава ДДС, и съгласно националното право доставчикът не може да получи от клиента поискания впоследствие от данъчната администрация ДДС, вземането предвид на цялата цена, без да се приспадне ДДС, при определянето на данъчната основа, върху която се начислява ДДС, ще доведе до облагане на този доставчик с ДДС. Това от своя страна ще бъде в противоречие с принципа, че ДДС е данък върху потреблението, който трябва да се заплати от крайния потребител⁵⁵. Подобен подход би бил в противоречие и с правилото, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице⁵⁶. В резултат от това (всяка) действително получена насрещна престация включва предвидения съгласно правото на Съюза ДДС.

100. Изглежда ми съмнително обаче дали действително, както Съдът понякога⁵⁷ посочва, положението би било различно само защото съгласно националното право доставчикът би имал възможност да добави към уговорената цена сума, съответстваща на дължимия за сделката данък, и да я получи от купувача на стоката. Както съгласно член 90 от Директивата за ДДС, така и съгласно практиката на Съда данъчната основа за възмездните доставки на стоки или услуги в крайна сметка е размерът на *действително* получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях⁵⁸.

101. Ако въз основа на корекция на договора размерът на насрещната престация (т.е. на цената) впоследствие се промени, член 90 от Директивата за ДДС дава възможност за корекция, която, както Съдът вече е посочил, може да доведе както до по-малко, така и впоследствие до по-голямо данъчно задължение (това следва вече от член 73 от Директивата за ДДС)⁵⁹. Самата възможност обаче да се иска доплащане, няма да доведе до това получателят да разполага и в действителност с доплатената сума. В крайна сметка обаче в случая тази хипотеза може да не се разглежда, тъй като в разглеждания случай такова доплащане вече не е възможно поради изтичането на давността съгласно гражданското право.

102. Следователно е установено, че в член 168, буква а) от Директивата за ДДС се има предвид дължимият от доставчика ДДС и че от членове 73, 78 и 90 от Директивата за ДДС следва, че всяка действително получена сума включва предвидения в закона ДДС. От последното следва да се разграничи въпросът (буква Б), на който по-горе е даден отговор, дали този присъщ ДДС се прехвърля и на съдоговорителя, така че той да има право на приспадане на ДДС.

⁵⁵ Решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 35).

⁵⁶ Решения от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 36) и от 26 април 2012 г., Balkan and Sea Properties (C-621/10 и C-129/11, EU:C:2012:248, т. 44), от 3 юли 1997 г., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, т. 15) и от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 24).

⁵⁷ Решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 37).

⁵⁸ Така изрично е посочено в решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 33), от 26 април 2012 г., Balkan and Sea Properties (C-621/10 и C-129/11, EU:C:2012:248, т. 43) и от 3 юли 1997 г., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, т. 15).

⁵⁹ Вж. по този въпрос решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, т. 27) и заключението ми по дело Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, т. 63 и сл.).

3. Абстрактно или конкретно дължим от доставчика ДДС?

103. В това отношение следва „само“ да се изясни още дали, що се отнася до приспадането на ДДС, освен изискването за фактура, с понятието за дължим от доставчика ДДС се има предвид конкретно дължимият ДДС. В случая това не би било така, тъй като поради междувременно изтеклата съгласно данъчното право давност е установено, че действително дължимият (най-малкото съгласно правото на Съюза) ДДС вече не може да бъде събран.

104. С понятието за дължим ДДС обаче може да се означава абстрактно и действително дължимият (тук поне съгласно правото на Съюза) ДДС. В Обединеното кралство той би трябвало да се приспадне от получената цена при данъчна ставка от 20 % в размер на 20/120.

105. В това отношение от практиката на Съда ясно следва, че приспадането на ДДС от получателя не зависи от конкретното третиране и прилагане на изискуемостта при доставчика. В това отношение в постоянната практика Съдът посочва, че въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи на себестойността⁶⁰.

106. От тази съдебна практика следва, че конкретното приспадане на ДДС от получателя не зависи от конкретното данъчно задължение на доставчика. Ето защо не е от значение и дали в случая последният би могъл основателно да оспори последващото облагане или не (въпрос 4а).

107. Ако това е така, понятието за дължимия от доставчика ДДС, който чрез цената е прехвърлен на получателя и който може да бъде неутрализиран от него посредством приспадането на ДДС, по принцип също трябва да се разглежда абстрактно. Следователно с него се има предвид действително (абстрактно) дължимият ДДС. Влияние върху това не оказва нито общата грешка на страните по договора (включително грешката на данъчната администрация), нито фактът, че по съображения, свързани с правовата държава, и по съображения от практическо естество данъчната администрация се отказва или е трябвало да се откаже от последващо установяване на данъчно задължение и междувременно е изтекла давността по отношение на данъчното задължение на доставчика.

4. Заключение

108. Следователно от догматична гледна точка изразът „дължим или платен ДДС“ в член 168, буква а) от Директивата за ДДС означава ДДС, дължим от доставчика абстрактно и в правилния размер, който е включен вече в действително получената цена.

109. Това обаче на практика е от значение за получателя само ако получи съответна фактура с посочен ДДС, която показва прехвърлянето на този данък на получателя. В случай на обща грешка обаче доставчикът ще му издаде такава фактура само ако или той

⁶⁰ Решения от 6 декември 2012 г., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 28), от 21 юни 2012 г., Mahagében (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 40) и от 12 януари 2006 г., Optigen и др. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 54), както и определение от 3 март 2004 г., Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, т. 26).

сам трябва да понесе риска от правилната от гледна точка на правото в областта на ДДС преценка, или ако впоследствие получателят доплати ДДС, който поради общата грешка до настоящия момент не е бил прехвърлен, следователно ако цената бъде съответно коригирана.

VI. Заключение

110. Ето защо предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, отправени от Supreme Court of the United Kingdom (Върховен съд на Обединено кралство), както следва:

1. Посоченият в член 168, буква а) от Директива 2006/112 „дължим или платен ДДС“ включва действително дължимият или платен от предприятието доставчик на държавата членка ДДС.
2. От членове 73 и 78 от Директивата за ДДС, като се отчита член 90 от нея, следва, че данъчната основа за възмездните доставки на стоки или услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях, в която вече е включен ДДС.
3. Правото на приспадане на ДДС по член 168, буква а) от Директивата за ДДС обаче изисква извършването на доставката и притежаването на фактура (член 178, буква а) от Директивата за ДДС), която документира прехвърлянето на ДДС. Приспадане на ДДС без притежаване на фактура, в която ДДС е посочен отделно, обаче не е възможно.
4. Получателят, който в рамките на предвидения в гражданското право давностен срок не е положил усилия да получи съответна фактура с отделно посочен ДДС, не може без такава фактура да предяви и пред данъчната администрация претенция за приспадане на платения по получени доставки ДДС.
5. Доколкото приспадането на ДДС от получателя не зависи от конкретното облагане на доставчика, не е от значение дали доставчикът е могъл да се противопостави с успех на собственото си облагане.