



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

8 декември 2022 година *

„Преюдициално запитване — Хармонизация на данъчните законодателства — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 203 — Коригиране на декларацията по ДДС — Получатели на услуги, които не могат да претендират право на приспадане — Липса на риск от загуба на данъчни приходи“

По дело C-378/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) с акт от 21 юни 2021 г., постъпил в Съда на 21 юни 2021 г., в рамките на производство по дело

P GmbH

срещу

Finanzamt Österreich,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: F. Biltgen (докладчик), изпълняващ функцията на председател на състава, N. Wahl и J. Passer, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за австрийското правителство, от A. Posch, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и R. Pethke, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 септември 2022 г.,

* Език на производството: немски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 203 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), изменена с Директива (ЕС) 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 г. (ОВ L 177, 2016 г., стр. 9) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между P GmbH и Finanzamt Österreich (данъчна администрация на Австрия) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод на отказа на последната да уважи искане на P GmbH за корекция на декларацията му за данък върху добавената стойност (ДДС) с мотива, че е посочило във фактурите си сума на ДДС, изчислен при неправилна данъчна ставка.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 193 от Директивата за ДДС:
„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199б и член 202“.
- 4 Член 203 от Директивата гласи:
„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.
- 5 Член 220, параграф 1 от посочената директива предвижда:
„Всяко данъчнозадължено лице осигурява издаването на фактура или от самия него, или от негов клиент, или от негово име и за негова сметка от трето лице по отношение на изброените по-долу:
 - 1) доставки на стоки и услуги, които той е извършил на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице;
[...].“

Австрийското право

- 6 Член 11, параграф 1, точка 1 от Umsatzsteuergesetz 1994 (Закон за данъка върху оборота от 1994 г., BGBl. 663/1994) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „UStG 1994“), гласи:

„Ако търговецът извършва сделки по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1, той има право да издава фактури. Ако той извършва сделки по отношение на друг търговец за неговата дейност или по отношение на юридическо лице, доколкото то не е търговец, той е длъжен да издава фактури. Ако търговецът извършва облагаема доставка, състояща се в обработка или преработка на чужда вещ, при която главно се използват собствени материали, или в обработка или преработка на чужда вещ, при която главно се използват чужди материали, във връзка с недвижим имот, на лице, което не е търговец, той е длъжен да издаде фактура. Търговецът трябва да изпълни задължението си за издаване на фактура в рамките на шест месеца от извършването на сделката“.

- 7 Член 11, параграф 6 от UStG 1994 гласи:

„За фактурите, чиято обща стойност не надвишава 400 EUR, освен датата на издаване са достатъчни следните данни:

1. името и адресът на търговеца, който доставя стоките или предоставя услугите;
2. количеството и обичайното търговско наименование на доставените стоки или естеството и обхватът на услугата;
3. датата на доставката на стоки или услуги, или на периода, през който се включва услугата;
4. общата сума на цената и размерът на дължимия данък за доставката на стоки или услуги; и
5. данъчната ставка“.

- 8 Член 11, параграф 12 от UStG 1994 гласи следното:

„Ако търговецът е посочил отделно във фактура за доставка на стоки или услуги размер на данъка, който не дължи на основание на този федерален закон за сделката, той дължи тази сума въз основа на фактурата, ако не е коригирал съответно тази сума по отношение на получателя на доставката на стоки или на услуги. В случай на корекция член 16, параграф 1 се прилага *mutatis mutandis*“.

- 9 Член 16, параграф 1 от UStG 1994 гласи:

„Когато данъчната основа за облагаема доставка по смисъла на член 1, параграф 1, точки 1 и 2:

1. търговецът, извършил тази доставка, трябва да коригира съответно размера на дължимия данък на това основание; и

2. данъчнозадълженото лице получател трябва да коригира съответно направеното на това основание приспадане. Корекциите се извършват за данъчния период, през който е извършена промяната на насрещната престация“.

- 10 Член 239а от Bundesabgabenordnung (Федерален данъчен кодекс) в редакцията му, приложима към спора в главното производство, предвижда:

„Когато данък, който в съответствие с целта на разпоредбата относно данъците трябва да бъде понесен икономически от лице, различно от данъчнозадълженото лице, е бил понесен икономически от лице, различно от данъчнозадълженото лице, не следва да се извършва следното:

1. кредитиране на сметката за данъци;
2. възстановяване, прехвърляне или преизчисляване на кредитни салда; и
3. използването им за погасяване на данъчни задължения,

ако това би довело до неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 11 През финансовата 2019 г. жалбоподателят в главното производство, който стопанисва закрито място за игри, начислява ставка от 20 % ДДС за своите услуги. Той издава на клиентите си общо 22 557 касови бележки, които представляват фактури с ниска стойност съгласно член 11, параграф 6 от UStG 1994, в който закон е посочена тази ставка.
- 12 От акта за преюдициално запитване е видно, че клиентите на жалбоподателя в главното производство са изключително крайни потребители, които нямат право да приспадат платения по получени доставки ДДС.
- 13 След като разбира, че законоустановената ставка на ДДС, приложима за неговите услуги, не е 20 %, а 13 %, жалбоподателят в главното производство коригира декларацията си по ДДС, така че надвзетият ДДС да бъде отнесен към данъчния му кредит от данъчната администрация.
- 14 Данъчната администрация отказва да извърши тази корекция, тъй като, от една страна, съгласно националното право жалбоподателят в главното производство е длъжен да плати по-високия ДДС, понеже фактурите му не са били коригирани, и от друга страна, поради това че, тъй като клиентите на жалбоподателя в главното производство са платили по-висок размер на ставка на ДДС, исканата корекция би довела до неоснователно обогатяване на последния.
- 15 Жалбоподателят в главното производство обжалва това решение и спорът е отнесен до запитващата юрисдикция, Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия), който с оглед на практиката на Съда задава въпроса дали член 203 от Директивата за ДДС може да се приложи по делото, с което е сезиран, при положение че не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи. При утвърдителен отговор тази юрисдикция поставя въпроса дали, доколкото жалбоподателят в главното производство е във фактическа невъзможност

да коригира издадените на крайните потребители фактури, трябва да се вземе предвид фактът, че няма риск от загуба на данъчни приходи, за да му се позволи да коригира декларацията си по ДДС в съответствие с неговото искане. Запитващата юрисдикция също така изразява съмнения относно това дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че тъй като крайните потребители са заплатили изцяло ДДС и следователно жалбоподателят в главното производство би се обогатил в случай на корекция на посочения данък, тя не допуска извършването на такава корекция.

16 При тези обстоятелства Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Дължи ли се данъкът върху добавена стойност от издателя на фактура съгласно член 203 от Директивата за ДДС, когато, както в настоящия случай, няма опасност от загуба на данъчни приходи, тъй като получателите на услугите са крайни потребители, които нямат право да приспадат този данък?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос и ако съгласно член 203 от Директивата за ДДС издателят на фактура дължи ДДС:
 - а) Възможно ли е фактурите да не бъдат коригирани по отношение на получателите на услугите, ако, от една страна, е изключен рискът от загуба на данъчни приходи и от друга страна, коригирането на фактурите е фактически невъзможно?
 - б) Допустима ли е корекцията на данъка върху добавената стойност, ако крайните потребители са заплатили данъка при плащането на цената и поради това чрез коригирането на ДДС данъчнозадълженото лице се обогатява?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 17 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 203 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е предоставило услуга и е посочило в издадената от него фактура размер на ДДС, изчислен въз основа на неправилна ставка, дължи този ДДС дори когато не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи, тъй като получателите на посочената услуга са изключително крайни потребители, които не се ползват от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.
- 18 В самото начало следва да се отбележи, че от акта за преюдициално запитване следва, че поставените от запитващата юрисдикция въпроси се основават на предпоставката, че в случая не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи, тъй като през съответната данъчна година клиентите на жалбоподателя в главното производство са били единствено крайни потребители, които нямат право да приспадат фактурирания им от жалбоподателя в главното производство ДДС. Единствено с оглед на тази предпоставка Съдът ще разгледа първия въпрос.

- 19 За да се отговори на този въпрос, е важно да се припомни, че съгласно член 203 от Директивата за ДДС ДДС е дължим от всяко лице, което начислява този данък във фактура, и че съгласно практиката на Съда издателят на фактурата дължи начисления в нея ДДС, включително и при липсата на всяка действителна облагаема сделка (решение от 8 май 2019 г., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, т. 26).
- 20 Освен това от практиката на Съда следва, че член 203 от Директивата за ДДС цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който може да породи предвиденото в посочената директива право на приспадане (решения от 8 май 2019 г., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, т. 32 и от 18 март 2021 г., Р (Карти за гориво), C-48/20, EU:C:2021:215, т. 27).
- 21 Както отбелязва генералният адвокат в точка 26 от заключението си, при това положение член 203 от Директивата за ДДС следва да се прилага, когато ДДС е неправилно фактуриран и съществува риск от загуба на данъчни приходи, тъй като получателят на въпросната фактура може да предяви правото си на приспадане на този ДДС.
- 22 Така член 203 от Директивата за ДДС се различава от член 193 от същата директива, доколкото последният член, във връзка с член 220, параграф 1 от Директивата, се отнася до хипотезата, в която данъчнозадълженото лице е издало фактура, в която е посочен правилният размер на ДДС съгласно последно посочената разпоредба, според която данъчнозадълженото лице, което извършва за друго данъчнозадължено лице облагаеми доставки на стоки или услуги, трябва да издаде фактура по отношение на това друго данъчнозадължено лице. В подобна хипотеза съгласно посочения член 193 ДДС е платим от данъчнозадълженото лице, извършващо такава доставка на стоки или услуги за друго данъчнозадължено лице.
- 23 От това следва, както посочва генералният адвокат в точка 26 от заключението си, че член 203 от Директивата за ДДС се прилага само по отношение на данъчно задължение, което надвишава дължимото задължение в случаите, при които се прилага член 193 от посочената директива, и следователно не обхваща положенията, при които посоченият във фактурата ДДС е правилен. В случай, при който част от начисления ДДС е неправилно фактуриран, член 203 от посочената директива се прилага само за размера на ДДС, който надвишава правилно фактурирания данък. Всъщност в последния случай съществува риск от загуба на данъчни приходи, тъй като данъчнозадълженото лице — получател на такава фактура, би могло да упражни правото си на приспадане на посочения ДДС, без компетентната данъчна администрация да е в състояние да определи дали са изпълнени условията за упражняване на това право.
- 24 В случая, както бе припомнено в точка 18 от настоящото решение, запитващата юрисдикция изключва наличието на такъв риск от загуба на данъчни приходи, тъй като през съответната данъчна година клиенти на жалбоподателя в главното производство са били изключително крайни потребители, които нямат право на приспадане на платения по получени доставки ДДС. Ето защо се налага изводът, че при такова положение член 203 от Директивата за ДДС не се прилага.
- 25 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 203 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е предоставило услуга и е посочило в издадената от него фактура размер на ДДС, изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи съгласно тази разпоредба неправилно фактурираната част от ДДС, когато не съществува никакъв риск от загуба на

данъчни приходи, тъй като получателите на посочената услуга са изключително крайни потребители, които не се ползват от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

По втория въпрос

- 26 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

По съдебните разноски

- 27 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива (ЕС) 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 г.,

трябва да се тълкува в смисъл, че:

данъчнозадължено лице, което е предоставило услуга и е посочило в издадената от него фактура размер на данък върху добавената стойност (ДДС), изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи съгласно тази разпоредба неправилно фактурираната част от ДДС, когато не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи, тъй като получателите на посочената услуга са изключително крайни потребители, които не се ползват от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

Подписи