



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

6 февруари 2014 година *

„Преюдициално запитване — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Самоначисляване — Право на приспадане — Плащане на данъка към доставчика на услугата — Липса на задължителни реквизити — Недължимо платен ДДС — Загубване на правото на приспадане — Принцип на данъчен неутралитет — Принцип на правната сигурност“

По дело C-424/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel Oradea (Румъния) с акт от 26 юни 2012 г., постъпил в Съда на 18 септември 2012 г., в рамките на производство по дело

SC Fatorie SRL

срещу

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,

СЪДЪТ (втори състав),

в състав: R. Silva de Lapuerta, председател на състав, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (докладчик), J.-C. Bonichot и Ал. Арабаджиев, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за SC Fatorie SRL, от C. Costăș, адвокат,
- за румънското правителство, от R.-H. Radu и V. Angelescu, както и от I. Bara-Bușilă, в качеството на представители,
- за естонското правителство, от M. Linntam, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Kerpenne и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: румънски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), по-конкретно до тълкуването на разпоредбите, свързани с правото на приспадане в рамките на прилагането на режима на самоначисляване, както и на принципите на данъчния неутралитет на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) и на правната сигурност.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между SC Fatorie SRL (наричано по-нататък „Fatorie“) и Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (Генерална дирекция на публичните финанси Бихор, наричана по-нататък „Direcția“) по повод на отказа да се признае правото на Fatorie на приспадане на ДДС, с мотива че не са приложени свързаните с режима на самоначисляване разпоредби.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 178, букви а) и е) от Директивата за ДДС предвижда:

„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“.

- 4 Съгласно член 199, параграф 1 от тази директива за някои доставки на услуги държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, за което са направени тези доставки. Този режим, известен под обичайното название „самоначисляване“, съгласно член 199, параграф 1, буква а) може да се прилага по-конкретно към „доставката на строителни работи, включително услуги по ремонта, почистването, поддръжката, изменение и разрушаването във връзка с недвижим имот, както и приемо-предаването на строителни работи“.

- 5 Член 226, параграф 11 от посочената директива има следното съдържание:

„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:

[...]

- 11) в случай на освобождаване или когато клиентът е платец на данъка — посочване на приложимата разпоредба от настоящата директива, или на съответстващата национална разпоредба, или което и да е друго посочване, показващо, че доставката на стоки или услуги е освободена или попада под процедура за сторниране на начислението“.

Румънското право

- 6 Член 146, параграф 1, буква а) от Legea № 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс) от 22 декември 2003 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 927 от 23 декември 2003 г., наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), гласи:

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

- а) за дължимия или платен данък за стоките или услугите, които са били или следва да му бъдат доставени, да притежава фактура, която да съдържа сведенията по член 155, параграф 5“.

- 7 Член 155, параграф 5, буква п), точка 2 от Данъчния кодекс гласи, че:

„Фактурата съдържа задължително следните данни:

[...]

2. в случай че таксата се дължи от получателя при условията на член 150, параграф 1, букви б)—г), посочване на разпоредбата от настоящата глава или от Директива 112 или отметката „самоначисляване“ за сделките по член 160“.

- 8 Член 160 от Данъчния кодекс в редакцията, приложима към момента на настъпване на фактите в главното производство, има следния текст:

„(1) Доставчиците и получателите на стоките/услугите по параграф 2 са длъжни да прилагат мерките за опростяване, предвидени в настоящия член. Задължителното условие за прилагане на мерките за опростяване е регистрацията по ДДС както на доставчика, така и на получателя по реда на член 153.

(2) Стоките и услугите, за чиято доставка или извършване се прилагат мерките за опростяване, са:

[...]

- б) сгради, части от сгради и терени от всякакъв вид, за доставката на които е приложим режимът на облагане.

- с) строителни и монтажни дейности;

[...]

(3) В издаваните за доставките на стоките по параграф 2 фактури доставчиците са длъжни да вписват отметката „самоначисляване“, без да посочват съответния данък. В получените от доставчиците фактури получателите вписват съответния данък както като събран, така и като

подлежащ на приспадане данък в данъчните отчисления. За сделките, по отношение на които следва да се прилагат мерките за опростяване, не се извършва плащане на данъка между доставчика и получателя.

[...]

(5) За изпълнението на разпоредбите на настоящия член отговарят както доставчиците на стоки/услуги, така и получателите. В случай че доставчикът на стоки/услуги не е отбелязал „самоначисляване“ в издадените фактури за стоки/услуги, които попадат в обхвата на параграф 2, получателят е длъжен да приложи самоначисляване, да не извършва плащане към доставчика на стоките/услугите, да отбележи самият той „самоначисляване“ във фактурата и да изпълни задълженията по параграф 3“.

- 9 Точка 82 от Решение № 44/2004 на правителството относно Методологичните норми за прилагане на разпоредбите на Данъчния кодекс (hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), в неговата редакция, приложима към момента на настъпване на обстоятелствата в главното производство, предвижда:

„(1) Задължителното условие, предвидено в член 160, параграф 1 от Данъчния кодекс за прилагане на мерките за опростяване и за самоначисляване, е регистрацията по ДДС по реда на член 153 от Данъчния кодекс както на доставчика на стоката или на услугата, така и на получателя, и съответната сделка да подлежи на облагане с ДДС. Мерките за опростяване се прилагат само за сделки, извършени на територията на страната, така както това е предвидено в член 125 *ter* от Данъчния кодекс.

[...]

(3) При доставките на стоките или на услугите, предвидени в член 160, параграф 2 от Данъчния кодекс, включително и за получените авансови плащания, доставчиците или получателите на стоки или на услуги издават фактури без включен данък и отбелязват в тях „самоначисляване“. Данъкът се изчислява от получателя и се вписва във фактурите и в дневника за покупки, като той се възпроизвежда и в данъчната декларация както като събран, така и като подлежащ на приспадане данък. В счетоводно отношение получателят вписва размера на съответния данък едновременно в рубрика 4426 [подлежащ на приспадане ДДС] и в рубрика 4427 [събран ДДС].

[...]

(12) В случаите на строително-монтажни работи, за които са получени авансови плащания и/или са били издадени фактури за общата или частичната стойност в режим на самоначисляване до 31 декември 2007 г. включително, но за които данъчното събитие е настъпило през 2008 г., т.е. датата на издаване на отчетите за напредъка при изпълнението на строително-ремонтните работи и евентуално приети от получателите, се прилага общият режим на данъка само за разликата между стойността на строително-монтажните работи, за които данъчното събитие е настъпило през 2008 г., и стойността на получените аванси или на сумите, вписани в издадените до 31 декември 2007 г. включително фактури [...].“

- 10 Член 105, параграфи 1 и 3 от Правителствено постановление № 92/2003 относно Данъчния процесуален кодекс (Ordonanța Guvernului № 92/2003 privind Codul de procedură fiscală) в неговата редакция, обнародвана в *Monitorul Oficial al României* (част I, № 513 от 31 юли 2007 г.), гласи:

„Правила за данъчната ревизия

(1) Данъчната ревизия отчита всички релевантни за данъчното облагане обстоятелства и правни разпоредби.

[...]

(3) Данъчната ревизия се извършва еднократно за всеки данък, такса, вноска и други дължими към общия консолидиран бюджет суми и за всеки данъчен период. По изключение данъчният инспектор може да реши да извърши повторна ревизия за определен период, ако от края на данъчната ревизия до изтичането на давностния срок се явят допълнителни данни, неизвестни за данъчните инспектори към датата на ревизията, или грешки в изчисленията, които дават отражение върху резултатите от нея“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 11 На 3 януари 2007 г. Fatorie сключва с SC Megasal Construcții SRL (наричано по-нататък „Megasal“), рамков договор с предмет строително-монтажни работи на постройка за свинеферма и дейности по модернизацията на свинеферма. Дейностите са приключени през февруари 2008 г.
- 12 През 2007 г. Megasal в качеството си на доставчик на съответните услуги издава няколко фактури за авансови плащания при режим на самоначисляване, прилагайки мерките за опростяване, предвидени в точка 82 от Решение № 44/2004 на правителството за определянето на Методологични норми за прилагането на разпоредбите на Данъчния кодекс. Общата стойност на издадените и изготвени без ДДС фактури е 1 017 834,37 RON (румънски леи).
- 13 На 3 март 2008 г. Megasal издава данъчна фактура за общата стойност на извършените дейности, която възлиза на 1 052 840,10 RON, от която 168,101 RON е ДДС, а 884 740 RON е стойността на строително-ремонтните дейности. Fatorie плаща посочения ДДС на Megasal.
- 14 По искане на Fatorie, отправено до румънската държава за възстановяване на ДДС, Direcția одобрява с акт от 2 юли 2008 г., възстановяването на ДДС на стойност 173 057 RON, като в тази сума е включен ДДС в размер на 168 101 RON по фактурата от 3 март 2008 г. съгласно доклада за данъчна ревизия от 13 юни 2008 г., отнасящ се за периода от 1 юли 2007 г. до 31 март 2008 г.
- 15 През 2009 г., след повторна данъчна ревизия на платения от Fatorie за периода от 1 януари 2007 г. до 31 март 2008 г. ДДС, Direcția решава, че следва да бъде събран ДДС по фактурата от 3 март 2008 г., щом като не са били спазени мерките за опростяване, уреждащи режима на самоначисляване. Вследствие на това, с данъчнооблагателен акт от 18 май 2009 г. Direcția иска от Fatorie да внесе в държавния бюджет сумата от 221 221 RON, от която 168 101 RON съответстват на размера на ДДС, а 53 120 RON са лихвите за забава.
- 16 От представените пред Съда материали по делото е видно, че Megasal е обявено в несъстоятелност и че то не е могло да се издължи на румънската данъчна администрация за платения му от Fatorie ДДС, записан във фактурата от 3 март 2008 г.

- 17 На 15 юли 2009 г. Fatorie подава жалба по съдебен ред срещу Direcția с искане да се отменят решението за събиране на данъка и данъчнооблагателният акт от 18 май 2009 г.
- 18 С решение от 22 септември 2010 г. Tribunalul Bihor отхвърля искането като неоснователно. С Решение от 9 март 2011 г. жалбата срещу това съдебно решение е отхвърлена със същия мотив и решението придобива окончателна сила.
- 19 На 17 май 2011 г. Fatorie подава искане за преразглеждане на съдебното решение от 22 септември 2010 г., с мотива че последното е постановено в нарушение на правото на Съюза. Искането е отхвърлено като недопустимо с решение от 7 ноември 2011 г.
- 20 На 12 януари 2012 г. Fatorie подава въззивна жалба срещу това решение пред Curtea de Apel Oradea.
- 21 Fatorie излага твърдението, че в главното производство трябва да се приложи съдебната практика на Съда на Европейския съюз, произтичаща по-конкретно от Решение от 1 април 2004 г. по дело Bockemühl (C-90/02, Recueil, стр. I-3303), съгласно която в случаите на прилагане на механизма на самоначисляване обстоятелството, че не са изпълнени изискванията за издаване на фактури, не засяга правото на приспадане. Следователно нередностите, допуснати от доставчика при изготвянето на фактурата от 3 март 2008 г. и нейното некоригиране от Fatorie не можело да дадат отражение върху правото на последното на приспадане на ДДС по тази фактура.
- 22 Според Direcția Fatorie е загубило правото си на приспадане на ДДС, посочен във фактурата от 3 март 2008 г., тъй като, от една страна, дружеството — издател на фактурата, Megasal, я е изготвило неправилно, като е приложило общите правила в областта на данъка върху добавената стойност, въпреки че тя е следвало да бъде съставена в съответствие с мерките за опростяване, предвидени в член 160, параграф 2, буква б) от Данъчния кодекс, и от друга страна, Fatorie, като не е вписало „самоначисляване“ във фактурата и като е платило данъка на доставчика на услугите, не е изпълнило задължението си по член 160, параграф 5 от този кодекс.
- 23 При това положение Curtea de Apel Oradea решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Допускат ли разпоредбите на [Директивата за ДДС] санкциониране на данъчнозадълженото лице със загубване на правото на приспадане на ДДС, в хипотезата, в която:
 - а) представената от данъчнозадълженото лице фактура за упражняване на правото му на приспадане е изготвена неправилно от трето лице, без да са били приложени мерките за опростяване;
 - б) данъчнозадълженото лице е заплатило посочения във фактурата ДДС?
 - 2) Допуска ли европейският принцип на правната сигурност административна практика на данъчните органи в Румъния, съгласно която:
 - а) на първия етап с окончателно влязло в сила административно решение е признато правото на приспадане на ДДС;
 - б) впоследствие това решение се преразглежда и в тежест на данъчнозадълженото лице се определя задължение да внесе в държавния бюджет ДДС, за който първоначално е било упражнено правото на приспадане, както и да заплати лихви и неустойки за забава?

3) При условията, в които:

- а) данъчнозадълженото лице е заплатило ДДС, неправилно посочен във фактурата от трето лице;
- б) данъчните органи не са взели каквито и да било активни мерки, за да разпоредят на третото лице да коригира неправилно изготвената фактура;
- в) понастоящем, когато вследствие на обявяването на третото лице в несъстоятелност коригирането на фактурата е невъзможно, допуска ли принципът на данъчния неутралитет на ДДС данъчнозадълженото лице да бъде лишено от правото на приспадане на ДДС?“.

По допустимостта на преюдициалното запитване

- 24 Европейската комисия, без да повдига изрично възражение за недопустимост на преюдициалното запитване, изразява обаче съмнения относно неговата допустимост, с мотива че в него не се излагали нито съображенията, довели запитващата юрисдикция до това да си постави въпроса за тълкуването или за валидността на някои разпоредби от правото на Съюза, нито връзката, която тя установява между тези разпоредби и приложимото към спора национално законодателство.
- 25 Съгласно постоянната съдебна практика Съдът може да отхвърли отправено от национална юрисдикция преюдициално запитване само обаче ако е напълно очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално Решение от 11 септември 2008 г. по дело *Eckelkamp* и др., C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 28, както и Решение от 20 юни 2013 г. по дело *Родопи-М* 91, C-259/12, точка 27).
- 26 Налага се обаче изводът, че настоящият случай не е такъв. Всъщност поисканото тълкуване, отнасящо се до обхвата на правото на приспадане на ДДС, както и до принципите на данъчния неутралитет и на правната сигурност, има пряка връзка с предмета на спора по главното производство, чийто действителен характер не може да се постави под съмнение. Освен това актът за преюдициално запитване съдържа достатъчно данни от фактическа и правна страна, за да може Съдът да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси.
- 27 Поради това преюдициалното запитване трябва да се обяви за допустимо.

По преюдициалните въпроси

По първия и по третия въпрос

- 28 С първия и третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС и принципът на данъчен неутралитет не допускат в рамките на сделка, която подлежи на режим на самоначисляване, получателят на услугите да бъде лишен от правото на приспадане на ДДС, който той е платил недължимо на доставчика на услугите по неправилно изготвена фактура, включително и в случаите, в които е невъзможно коригирането на тази грешка поради обявяването в несъстоятелност на този доставчик.

- 29 Най-напред следва да се припомни, че при режима на самоначисляване не се извършва никакво плащане на ДДС между доставчика и получателя на услугите, като последният следва да плати данъка за извършените доставки при тяхното получаване и по принцип може същевременно да приспадне същия този данък така, че на данъчната администрация да не се дължи никаква сума.
- 30 Следва също да се подчертае, от една страна, че правото на приспадане е неразделна част от механизма на облагане с ДДС и по принцип то не може да се ограничава (Решение *Bockemühl*, посочено по-горе, точка 38, както и Решение от 15 юли 2010 г. по дело *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, Сборник, стр. I-7467, точка 37 и цитираната съдебна практика).
- 31 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-конкретно Решение от 22 февруари 2001 г. по дело *Abbey National*, C-408/98, *Recueil*, стр. I-1361, точка 24, както и Решение от 6 юли 2006 г. по дело *Kittel* и *Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, *Recueil*, стр. I-6161, точка 48).
- 32 Що се отнася, от друга страна, до условията за упражняване на правото на приспадане на ДДС, изброени в член 178 от Директивата за ДДС, приложими са единствено посочените в този член, буква е) условия, когато става дума за процедура по самоначисляване, попадаща в приложното поле на член 199, параграф 1, буква а) от посочената директива.
- 33 В това отношение следва да се припомни, че данъчнозадължено лице, което в качеството си на получател на услуги е платец на свързания с тях ДДС, не е задължено да разполага с фактура, изготвена в съответствие с формалните изисквания на Директивата за ДДС, а трябва единствено да спазва формалните условия, установени от съответната държава членка съгласно предоставената в посочения член 178, буква е) от същата директива възможност (вж. в този смисъл решения по дело *Bockemühl*, посочени по-горе, точка 47).
- 34 От съдебната практика на Съда следва също, че обхватът на така установените от съответната държава членка формални условия, които трябва да бъдат изпълнени от данъчнозадълженото лице, за да може то да упражни правото на приспадане на ДДС, не може да превишава строго необходимото с оглед на проверката за правилно прилагане на процедурата по самоначисляване и за да се гарантира събирането на ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело *Bockemühl*, посочено по-горе, точка 50, и Решение от 30 септември 2010 г. по дело *Uszodaévíró*, C-392/09, Сборник, стр. I-8791, точка 38).
- 35 Във връзка с това Съдът вече е приел, че в рамките на режима на самоначисляване принципът на данъчния неутралитет налага, ако са изпълнени материалноправните изисквания, правото на приспадане на ДДС по получените доставки да се предоставя дори данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания (Решение от 8 май 2008 г. по дело *Ecotrade*, C-95/07 и C-96/07, Сборник, стр. I-3457, точка 63, както и Решение по дело *Uszodaévíró*, посочено по-горе, точка 39).
- 36 Противно обаче на това, което твърди Fatorie, обстоятелствата в главното производство са различни от тези по дело *Bockemühl*, по което е постановено посоченото по-горе решение.
- 37 В главното производство, видно от преюдициалното запитване, във фактурата от 3 март 2008 г. не се съдържа отметката „самоначисляване“, противно на изискванията на член 160, параграф 3 от Данъчния кодекс, и Fatorie не е взело всички необходими мерки, предвидени в параграф 5 от същия член, за да коригира отсъствието на тази отметка. Освен това следва да се установи, че

Fatorie неправилно е превело на Megasal неоснователно посочения в тази фактура ДДС, докато при прилагането на този режим би следвало като получател на услуги дружеството да заплати ДДС на данъчните органи в съответствие с член 199 от Директивата за ДДС. Така, освен обстоятелството, че спорната фактура не отговаря на предвидените в националното законодателство формални изисквания, не е спазено и материалноправно условие на режима на самоначисляване.

- 38 Това положение е попречило на данъчната администрация да извърши проверка на прилагането на режима на самоначисляване и е довело до възникване на опасността от загуби на данъчни постъпления за съответната държава членка.
- 39 Всъщност съгласно постоянната съдебна практика упражняването на правото на приспадане е ограничено единствено до дължимите данъци, т.е. до данъците, които съответстват на облагаема с ДДС сделка, или до данъците, които са платени, доколкото те са били дължими (вж. по-конкретно Решение от 13 декември 1989 г. по дело Genius, C-342/87, Recueil, стр. 4227, точка 13, както и Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точка 53).
- 40 Така при положение, че ДДС, платен от Fatorie на Megasal, не е бил дължим и че при плащането му не е спазено материалноправно изискване на режима на самоначисляване, Fatorie не може да претендира за право на приспадане на този ДДС.
- 41 В това отношение обявяването в несъстоятелност на Megasal не би могло да постави под съмнение отказа за приспадане на ДДС поради неизпълнението от страна на Fatorie на съществени задължения за прилагането на режима на самоначисляване.
- 42 Получателят на услугите, платил недължим ДДС на доставчика на тези услуги, може обаче да поиска от него възстановяването по реда на националното право.
- 43 Що се отнася до обстоятелството, че данъчната администрация не е разпоредила на Megasal да коригира неправилно изготвената фактура, важно е да се посочи, че главното производство се отнася до отказа на правото на приспадане, който Direcția противопоставя на данъчнозадълженото лице Fatorie, и че за да отговори на повдигнатите въпроси, Съдът не следва да се произнася по евентуално задължение на данъчната администрация към трети лица.
- 44 С оглед на гореизложените съображения, на първия и на третия въпрос следва да се отговори, че в рамките на сделка, която подлежи на режим на самоначисляване при обстоятелства като тези в главното производство, Директивата за ДДС и принципът на данъчния неутралитет допускат получателят на услугите да бъде лишен от правото на приспадане на ДДС, който той е платил недължимо на доставчика на услугите въз основа на неправилно изготвена фактура, включително и в случаите, в които е невъзможно коригирането на тази грешка поради обявяването в несъстоятелност на този доставчик.

По втория въпрос

- 45 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали принципът на правната сигурност не допуска административна практика на националните данъчни органи, която се състои в това да се оттегли решение, с което те са признали на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, като вследствие на повторна данъчна ревизия изискват от него посочения ДДС заедно с лихви за забава.

- 46 Най-напред следва да се приеме, че принципът на правната сигурност изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация (вж. в този смисъл Решение по дело Ecotrade, посочено по-горе, точка 44).
- 47 В това отношение в своето писмено становище румънското правителство се позовава на член 105, параграф 3 от Правителствено постановление № 92/2003 относно Данъчния процесуален кодекс, който допуска по изключение до изтичане на преклузивния срок да бъде извършена повторна ревизия за определен период, ако се появят допълнителни данни, неизвестни за данъчните инспектори към датата на извършените проверки, или грешки в изчисленията, които дават отражение върху резултатите от тях.
- 48 Следва да се приеме, че подобна правна уредба, яснотата и предвидимостта на която за данъчнозадълженото лице не са били сериозно поставени под съмнение, спазва принципа на правната сигурност.
- 49 Следва обаче запитващата юрисдикция да провери дали цитираното в точка 47 от настоящото съдебно решение национално законодателство е приложимо към отнесените пред нея спор.
- 50 Що се отнася до лихвите за забава, следва да се припомни, че в отсъствието на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, държавите членки запазват своята компетентност да избират санкциите, които според тях са подходящи. Те обаче са длъжни да упражняват своята компетентност при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, и вследствие на това, при спазване на принципа на пропорционалност (в този смисъл вж. по-конкретно Решение от 16 декември 1992 г. по дело Комисия/Гърция, C-210/91, Recueil, стр. I-6735, точка 19 и цитираната съдебна практика, Решение от 7 декември 2000 г. по дело de Andrade, C-213/99, Recueil стр. I-11083, точка 20 и Решение по дело Родопи-М 91, посочено по-горе, точка 31).
- 51 С оглед на изложеното дотук на втория въпрос следва да се отговори, че принципът на правната сигурност допуска национална административна практика на националните данъчни органи, която се състои в това в рамките на преклузивен срок да се оттегли решение, с което те са признали на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, като вследствие на нова данъчна ревизия изискват от него този данък заедно с лихви за забава.

По съдебните разноски

- 52 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 (втори състав) реши:

- 1) В рамките на сделка, която подлежи на режим на самоначисляване, при обстоятелства като тези в главното производство Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и принципът на данъчния неутралитет допускат получателят на услугите да бъде лишен от правото на приспадане на ДДС, който той е платил недължимо на доставчика на**

услугите въз основа на неправилно изготвена фактура, включително и когато коригирането на тази грешка е невъзможно поради обявяването в несъстоятелност на този доставчик.

- 2) Принципът на правната сигурност допуска национална административна практика на националните данъчни органи, която се състои в това в рамките на преклузивен срок да се оттегли решение, с което те са признали на данъчнозадълженото лице правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, като вследствие на нова данъчна ревизия изискват от него този данък заедно с лихви за забава.

Подписи