Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 26 октомври 2017 година[1]

**Дело C-533/16**

**Volkswagen AG**
срещу
**Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**

(Преюдициално запитване, отправено от Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Приспадане на данъка, платен на доставчици — Доставка на стоки, които не подлежат на облагане с ДДС — Начисляване на ДДС за извършени доставки с отделни фактури — Отказване на правото на приспадане поради изтичане на преклузивния срок“

1. Правото на приспадане на данък върху добавената стойност (ДДС) е разглеждано от Съда в отговор на многобройни преюдициални запитвания. В настоящия случай, отправеното от запитващата юрисдикция запитване се отнася до срока, в който приспадането на посочения данък може да бъде осъществено.

2. Проблемът, пред който е изправен националният съд, произтича от обстоятелството, че в периода 2004—2010 г. Volkswagen AG е получило от няколко предприятия доставки на стоки, за които в съответните фактури не е начислен ДДС. Двете страни по сделките погрешно са приели, че тези доставки не са облагаеми, тъй като става въпрос за финансова компенсация.

3. След като през 2010 г. признават грешката, доставчиците начисляват ДДС на Volkswagen, като този път издават съответните фактури с посочване на начисления данък и същевременно подават допълнителна декларация по ДДС за внасянето му в бюджета. Volkswagen подава искане за приспадане на платения ДДС, но данъчната администрация признава това искане само за част от претендираните периоди и отхвърля претенцията за останалите, тъй като срокът за упражняване на това право (пет години) е изтекъл.

4. Следователно преюдициалното запитване ще предостави на Съда възможност да се произнесе до каква степен правото на приспадане на ДДС може да бъде упражнено в случаите, когато при първоначалната доставка на стоки този данък не е начислен, а последващото му начисляване се отнася за данъчни периоди отпреди повече от пет години.

1 Език на оригиналния текст: испански.

## I. Правна уредба

### *Правна уредба на Съюза*

*Директива 2006/112/ЕО*[2]

5. Член 62, точки 1 и 2 предвижда:

„За целите на настоящата директива:

1. „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;

2. ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен“.

6. Член 167 гласи:

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

7. Съгласно член 168, буква а):

„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“.

8. Съгласно член 178, буква а):

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

а) за целите на приспадане съгласно член 168, буква а), по отношение на доставката на стоки или услуги, то трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6[3]“.

2 Директива 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), в редакцията след измененията ѝ (наричана по-нататък „Директива 2006/112“ или „Директивата за ДДС“).

3 Членове 219а—240 от Директивата за ДДС.

*Директива 2008/9/ЕО*[4]

9. Съгласно член 2:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

1. „данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване“ означава данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО, което не е установено в държавата членка по възстановяване, но е установено на територията на друга държава членка;

[…]

3. „период на възстановяване“ е периодът, посочен в член 16, обхванат от заявлението за възстановяване;

[…]“.

10. В член 3 са изброени условията, на които трябва да отговарят данъчнозадължените лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, за да може последното да бъде упражнено.

11. Съгласно член 5:

„Всяка държава членка възстановява на данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, всеки ДДС, начислен по отношение на стоки или услуги, предоставени му от други данъчнозадължени лица в тази държава членка, или по отношение на вноса на стоки в тази държава членка, доколкото такива стоки или услуги се използват за целите на следните сделки:

а) посочени в член 169, букви а) и б) от Директива 2006/112/ЕО“.

12. Съгласно член 8, параграф 2:

„2. Освен информацията, определена в параграф 1, заявлението за възстановяване съдържа, за всяка държава членка по възстановяване и за всяка фактура или документ за внос следните данни:

[…]

г) дата и номер на фактурата или документа за внос;

д) данъчна основа и размер на ДДС, изразени във валутата на държавата членка по възстановяване;

[…]“.

4 Директива на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (ОВ L 44, 2008 г., стр. 23 и поправка в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15). Член 171 от Директивата за ДДС препраща, по отношение на възстановяването на този данък, към правилата за прилагане, които понастоящем се съдържат в Директива 2008/9.

13. Съгласно член 15, параграф 1:

„1. Заявлението за възстановяване се представя на държавата членка по установяване не по-късно от 30 септември на календарната година, следваща периода на възстановяване. Заявлението се смята за представено само ако заявителят е попълнил цялата информация, изисквана съгласно членове 8, 9 и 11“.

### *Правна уредба на Словашката република*

*Закон № 222/2004 за ДДС*[5]

14. Член 49, параграф 1 и параграф 2, буква а) предвижда:

„(1) Правото на приспадане на данъка върху стоките или услугите възниква за данъчнозадълженото лице, когато данъкът за тези стоки или услуги стане изискуем.

(2) Данъчнозадълженото лице може да приспадне от дължимия от него данък данъка върху стоките и услугите, които използва за доставката на стоки и предоставянето на услуги в качеството на данъчнозадължено лице, с изключение на случаите, упоменати в параграфи 3 и 7. Данъчнозадълженото лице може да приспадне данъка,

а) когато този данък му се начислява от друго данъчнозадължено лице на територията на страната за стоки или услуги, които са или трябва да му бъдат доставени“.

15. Член 51, параграф 1, буква а) гласи следното:

„(1) Данъчнозадълженото лице може да се ползва от правото си на приспадане в приложение на член 49, ако

а) в момента на приспадане на данъка в приложение на член 49, параграф 2, буква а) разполага с фактурата на данъчнозадължено лице, издадена в съответствие с член 71;

[…]“.

16. Член 55а, параграф 4 предвижда:

„(4) Заявителят предявява правото да получи възстановяване на данъка, като подаде по електронен път заявление за възстановяване чрез електронния портал на държавата членка, в която е неговото седалище, място на стопанска дейност, организация, местоживеене или обичайно пребиваване. Заявлението за възстановяване трябва да бъде подадено не по-късно от 30 септември на календарната година, следваща периода на възстановяване. Daňový úrad Bratislava I (Данъчна служба Братислава I) незабавно уведомява заявителя по електронен път за датата на получаване на заявлението за възстановяване“.

5 Наричан по-нататък „Законът за ДДС“.

17. Съгласно член 71, параграф 1, буква а) и параграф 2:

„(1) За целите на настоящия закон се прилагат следните определения:

а) „фактура“ означава всеки документ или съобщение, изготвено в хартиен или електронен формат в съответствие с настоящия закон или с действащия закон, който урежда изготвянето на фактурата в друга държава членка;

[…]

(2) Всеки документ или съобщение, който/което изменя първоначалната фактура и я посочва специално и недвусмислено, се счита за фактура“.

18. Член 45 от Закона за данъчната администрация (Данъчнопроцесуален кодекс, наричан по-нататък „ДПК“) предвижда:

„(1) Ако не е предвидено друго в настоящия закон или в специален закон, не може да бъде събиран данък, включително остатък от данък, нито може да бъде признато правото на възстановяване на надвзетия данък, нито правото на възстановяване на данъка, след изтичането на пет години, считано от края на годината, през която данъчнозадълженото лице е следвало да подаде данъчна декларация или друга декларация или е било длъжно да плати данъка, без да е необходимо да подава данъчна декларация или друга декларация, или през която е възникнало за данъчнозадълженото лице правото на възстановяване на надвзетия данък или правото на възстановяване на данъка […]“.

## II. Фактите по делото и преюдициалните въпроси

19. В периода 2004—2010 г., дружеството Hella Leuchten-Systeme GmbH, със седалище в Падерборн, Германия, както и дружествата Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o. и Hella Slovakia — Signal Lighting, и двете със седалище в Словакия (наричани по-нататък „доставчиците Hella“), са доставили на Volkswagen матрици за производство на осветителни тела за леки автомобили [6].

20. В издадените за съответните доставки фактури доставчиците Hella не са включили ДДС, тъй като са счели, че не става въпрос за доставка на стоки, а единствено за финансова компенсация.

21. През 2010 г., след като констатират грешката си, доставчиците Hella начисляват ДДС на Volkswagen с отделни фактури, издадени в съответствие с член 71 от Закона за ДДС, подават допълнителна декларация по ДДС и заплащат данъка в полза на бюджета.

22. Със заявление от 1 юли 2011 г., подадено на основание членове 55а—55g от Закона за ДДС и в рамките на предвидения в Директива 2008/9 срок, Volkswagen прави искане пред данъчната администрация да му бъде възстановен ДДС.

23. С решение от 3 април 2012 г. данъчната администрация уважава частично искането на Volkswagen, като му възстановява ДДС в размер на 1 536 622,92 EUR за период, обхващащ петте години, предхождащи датата на заявлението.

24. Със същото решение данъчната администрация отхвърля искането на Volkswagen за останалия размер на ДДС на стойност 1 354 968,83 EUR. Мотивът за отказа е изтичането на срока, предвиден в член 45, параграф 1 от ДПК (пет години, считано от доставката на стоките).

6 Обстоятелството, че тези стоки са използвани за нуждите на облагаемите сделки на Volkswagen, не се оспорва.

25. Това решение от 3 април 2012 г. е потвърдено в производството по административен ред от Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Финансова дирекция на Словашката република).

26. Volkswagen обжалва решението на Финансовата дирекция пред Krajský súd v Bratislave (Окръжен съд Братислава), който отхвърля жалбата. Според посочения съд, който споделя изводите на Финансовата дирекция, правото на възстановяване на ДДС възниква за данъчнозадълженото лице в момента на доставката на стоките и неговото упражняване може да бъде извършено в срок от пет години. Ето защо към момента на подаване на заявлението за възстановяване на данъка (през 2011 г.) правото на възстановяване на ДДС за периода 2004—2006 г. е било погасено.

27. Volkswagen обжалва решението на първоинстанционния съд пред Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република), като твърди, наред с другото, че тълкуването на националното право във връзка с определяне на началния момент, от който започва да тече преклузивният срок, противоречи на правото на Съюза и на практиката на Съда.

28. Върховният съд посочва, че е изправен пред две становища, що се отнася до определянето на момента, в който изтича срокът за подаване на заявление за приспадане на ДДС: а) на Финансовата дирекция, съответстващо на вътрешната административна практика, съгласно която този срок започва да тече в деня на действителната доставка на стоките в съответствие с членове 63 и 167 от Директивата за ДДС, и б) на Volkswagen, според което упражняването на правото на приспадане на ДДС изисква да са изпълнени кумулативно две условия: доставката на стоките като облагаема сделка и наличието на фактура или годен да я замести документ.

29. В този контекст Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република) отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли Директива 2008/9 и правото на възстановяване на данъка да се тълкуват в смисъл, че за упражняване на правото на възстановяване на ДДС е необходимо да са изпълнени кумулативно две условия:

i) доставка на стоки или услуги и

ii) начисляване на ДДС във фактурата от страна на доставчика?

С други думи, може ли данъчнозадължено лице, на което не е бил начислен ДДС с фактура, да иска възстановяване на данъка?

2) В съответствие ли е с принципа на пропорционалност или с принципа на данъчен неутралитет на ДДС това, че срокът за възстановяване на данъка се изчислява, считано от момент, в който не са изпълнени всички материалноправни условия за упражняване на правото на възстановяване на данъка?

3) Трябва ли, в светлината на принципа на данъчен неутралитет, разпоредбите на член 167 и член 178, буква а) от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като тези в главното производство и при условие че са изпълнени другите материално- и процесуалноправни условия, необходими за упражняване на правото на приспадане на данък, тези разпоредби не допускат действия на данъчните органи, с които на данъчнозадължено лице се отказва възстановяване на данъка, предявено в рамките на предвидения в Директива 2008/9 срок, когато данъкът му е фактуриран от доставчик и последният го е платил преди изтичането на преклузивния срок, предвиден в националната правна уредба?

4) В светлината на принципа на неутралитет и на принципа на пропорционалност, които са основните принципи на общата система на ДДС, надхвърлили ли са словашките данъчни органи границите на необходимото за постигане на целта, определена в Директивата за ДДС, в случай че на данъчнозадължено лице е отказано правото на възстановяване на платения данък поради изтичане на преклузивния срок за възстановяването, предвиден в националната правна уредба, макар че в този период от време данъчнозадълженото лице не е могло да упражни правото на възстановяване, а данъкът е бил надлежно събран и опасността от избягването на данъчно облагане или неплащане — напълно изключена?

5) Може ли принципът на правната сигурност, принципът на защита на оправданите правни очаквания и правото на добра администрация по смисъла на член 41 от Хартата на основните права на Европейския съюз да се тълкуват в смисъл, че не допускат тълкуване на разпоредбите на националната правна уредба, според която определящ за спазването на срока за възстановяване на данъка е моментът на приемане на решението на публичната администрация за възстановяване на данъка, а не моментът на упражняване на правото на възстановяване на данък от страна на данъчнозадължено лице?“.

## III. Производството пред Съда

30. Актът за преюдициалното запитване постъпва в секретариата на Съда на 20 октомври 2016 г.

31. Писмени становища представят Финансовата дирекция, правителството на Словашката република и Европейската комисия.

32. Съдът преценява че не е необходимо да се провежда съдебно заседание съгласно член 76, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда.

## IV. Обобщение на становищата на страните

33. В писмените си становища — сходни по съдържание — Финансовата дирекция и правителството на Словашката република предлагат на първите четири въпроса да бъде отговорено, че правото на Съюза допуска спорните национално законодателство и национална практика.

34. На първо място, според словашкото правителство възстановяването на ДДС не е нищо друго, освен специфично приложение на правото на приспадане на този данък, което е част от механизма на ДДС и не трябва да бъде ограничавано[7]. Определянето на момента, в който възниква правото на възстановяване, трябва да се извършва, изхождайки от разпоредбите относно приспадането на ДДС, независимо че в последните възстановяването не се споменава изрично.

35. Във връзка с определянето на този момент и двата национални органа се позовават на член 62, точка 2, членове 63, 167, 170 и 171 от Директива 2006/112. От тези разпоредби правят извода, че срокът за упражняване на правото на възстановяване за дадена стока започва да тече в момента, в който данъкът стане изискуем, т.е. от момента на доставката на тази стока.

7 В тази връзка цитира решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 30).

36. Фактурата от своя страна няма значение за определянето на разглеждания момент, като член 178, буква а) от Директивата за ДДС не може да се тълкува в смисъл, че правото на приспадане възниква с притежаването на фактура. Да се обвърже началото на срока с притежаването на този документ би било в противоречие с принципите на правната сигурност, на данъчен неутралитет и на пропорционалност.

37. На второ място, в подкрепа на довода, че правото на възстановяване може да бъде упражнено до 30 септември на календарната година, следваща периода на възникването му, Финансовата дирекция и правителството на Словашката република се позовават на членове 168, 171, 179 и 180 от Директива 2006/112, както и на членове 14, 15 и 16 от Директива 2008/9. Отхвърлянето от страна на дадена държава членка на искане за възстановяване, подадено след тази дата, не било в противоречие с правото на Съюза.

38. Словашкото правителство отбелязва, че съгласно член 180 от Директивата за ДДС, държавите членки имат право да удължават този срок[8], но не безкрайно, което било основание националните правила да обвързват възстановяването на ДДС с преклузивен срок[9].

39. На последно място, националните органи считат петия въпрос за недопустим, тъй като запитващата юрисдикция не е изложила относимите обстоятелства, нито е обяснила тяхното значение за произнасянето по същество на спора в главното производство.

40. Комисията предлага на първите три въпроса да бъде даден общ отговор. Според нея, за да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, в която да е посочен размерът на платения ДДС[10]. Комисията обръща внимание, че ако становището на словашката данъчна администрация бъде възприето, това би означавало данъчнозадълженото лице да има право на приспадане, дори да не е платило никакви суми към бюджета или да не притежава никаква фактура. Освен това, дори да беше упражнило правото си на приспадане, в този случай същото е щяло да му бъде отказано.

41. Комисията счита, че хипотезите на начисляване като разглежданите в главното производство са предпоставка за възникване на правото на приспадане на ДДС, което е обвързано с плащането на данъка. Данъчнозадълженото лице може да поиска приспадане на ДДС само тогава, когато стоките са му доставени и то разполага със съответната фактура.

42. Във връзка с четвъртия преюдициален въпрос Комисията счита, че Volkswagen не е могло да упражни правото си на приспадане на ДДС по обективни причини, тъй като не е знаело за съществуването на задължението за плащане на този данък до момента, в който са му предоставени фактурите. Прилагането спрямо посоченото дружество на петгодишния преклузивен срок, считано от датата на доставката на стоките, би довело в случая до практическа невъзможност това право да бъде упражнено.

43. Освен това тази хипотеза би довела до нарушение на принципа на данъчен неутралитет, тъй като Volkswagen е трябвало да плати включително за периоди отпреди повече от пет години, без да може да упражни правото си на приспадане за тях. Поради същите причини — добавя Комисията — словашката правна уредба надхвърля свободата на преценка, с която държавата членка разполага.

8 Позовавайки се на решение от 12 юли 2012 г., „EMC-България транспорт“ ООД (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 46).

9 Цитира решение от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 45 и 46).

10 В тази връзка припомня решение от 29 април 2004 г., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 35).

44. Що се отнася до петия въпрос, Комисията счита, че не е необходимо да се отговаря на този въпрос, доколкото за преценката за съвместимостта на националната правна уредба с правото на Съюза е достатъчно позоваване на Директива 2006/112 или на други разпоредби на вторичното право в областта на ДДС.

## V. Анализ

### *А. Предварителни бележки, отправените въпроси и преформулиране*

45. Въпреки че в главното производство данъчнозадълженото лице иска от словашките данъчни органи *възстановяване* на ДДС, всъщност това възстановяване представлява разликата или салдото между дължимия от него ДДС и начисления или платен ДДС от дружеството Volkswagen в държава членка, различна от тази, в която е установено.

46. Следователно спорът трябва да бъде разрешен чрез тълкуване на разпоредбите, уреждащи правото на приспадане, което е основание за евентуалното възстановяване на ДДС. Последното представлява инструментът, чрез който държавата членка връща на данъчнозадължените лица, установени извън нея, размерът на ДДС, който са платили във връзка с доставени им стоки или предоставени им услуги от данъчнозадължени лица, установени в тази държава членка.

47. Разпоредбите относно възстановяването в Директива 2008/9 съответстват на предвиденото в член 170 от Директива 2006/112. Следователно тълкуването на първата директива трябва да бъде съобразено с разпоредбите относно правото на приспадане на втората, тъй като Директива 2006/112 съдържа основните правила на цялата уредба на ДДС.

48. Ето защо първо трябва да бъдат разгледани разпоредбите на Директива 2006/112 във връзка с правото на приспадане (по-конкретно, членове 167, 168 и 178). След това биха могли да бъдат обсъдени членове 14, 15 е 16 от Директива 2008/9 относно възстановяването, но не считам, че това е необходимо за предоставянето на отговор на запитващата юрисдикция. При всички положения не може да не бъдат взети предвид принципите на пропорционалност и на данъчен неутралитет на ДДС.

49. Съгласен съм със словашките органи и отчасти с Комисията, че първите четири въпроса са тясно свързани и трябва да бъдат разгледани заедно. Освен това считам, че същите трябва да бъдат преформулирани, за да може отговорът на Съда да придобие яснота.

50. Според мен, като обобщение на тези четири въпроса, от значение е да се прецени дали правото на Съюза (по-конкретно, членове 167, 168 и 178 от Директивата за ДДС, както и принципите на пропорционалност и данъчен неутралитет) допускат да бъде отказано на данъчнозадълженото лице приспадане на платения от него ДДС, тъй като е прието, че преклузивният срок за упражняване на това право е изтекъл в хипотеза, в която: а) погрешно е прието, че доставката на стоки не подлежи на облагане с ДДС, и б) последващото начисляване е извършено години по-късно, когато данъчнозадълженото лице е платило ДДС и впоследствие прави искане за неговото възстановяване.

51. Петият въпрос от своя страна ще бъде обсъден самостоятелно.

### *Б. По преюдициални въпроси 1—4*

52. Съдът нееднократно се е произнасял относно изискванията по същество и формалните изисквания, на които се подчинява правото на приспадане на ДДС.

53. Що се отнася до изискванията *по същество*, вниманието е било насочено към разпоредбите на Директива 2006/112, които уреждат възникването и обхвата на това право (член 167 и сл. от дял X, глава 1)[11]. Съгласно тези разпоредби правото на приспадане възниква по времето, когато данъкът стане изискуем: при доставка на стоки — когато стоката бъде прехвърлена от доставчика на данъчнозадълженото лице[12]. Това което е от значение за изискуемостта на ДДС е осъществяването на сделката, с която едната страна прехвърля имущество на другата, като я овластява фактически да се разпорежда с това имущество като собственик[13].

54. *Формалните* изисквания относно правото на приспадане „обаче уреждат условията и контрола върху упражняването му, както и правилното функциониране на системата на ДДС, като например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране“[14]. Сред тези изисквания[15] от значение за настоящото преюдициално производство е изискването за фактура: съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС, за да „може да упражни правото си на приспадане“, данъчнозадълженото лице трябва „да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6“ от същата директива.

55. От акта за преюдициално запитване се установява: а) че доставката на стоки в полза на Volkswagen е извършена по-рано, както впоследствие е отразена в съответната фактура, и б) че тази фактура съдържа (или поне това обстоятелство не се оспорва) всички данни, изисквани от Директива 2006/112. Следователно са изпълнени изискванията по същество и формалните изисквания както за възникване, така и за упражняване на правото на приспадане на ДДС[16].

56. По този начин, независимо от проверките, които запитващата юрисдикция може да извърши, по принцип по отношение на Volkswagen е било налице основание да упражни своето право на приспадане. Доказателство за това е и обстоятелството, че данъчните органи са му признали това право, макар и за част от данъчните периоди, за които е упражнено. За останалите периоди, според твърденията на словашкото правителство и Данъчната дирекция, с изтичането на петте години това право е погасено.

57. Директивата за ДДС не урежда изрично срока за упражняване на правото на приспадане. Това мълчание не е пречка такъв срок да бъде установен с националните разпоредби по причини, свързани с правната сигурност. Съдът е постановил, че „преклузивният срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получените доставки, като го лишава от право на приспадане, не може да се смята за несъвместим с режима по Шеста директива, при условие че този срок се прилага еднакво за аналогични права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на общностното право (принцип на равностойност), от една страна, а от друга — че не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане (принцип на ефективност)“[17].

11 Решение от 11 декември 2014 г., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 41). Това решение се отнася най-вече до членове 17, 18 и 22 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), в редакцията след изменението ѝ с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г. (ОВ L 376, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110) (наричана по-нататък „Шеста директива“), но тези разпоредби са възпроизведени, понякога дори буквално, в Директива 2006/112; вж. решение от 21 юни 2012 г., Mahegében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 5—11).

12 Член 63 от Директива 2006/112.

13 Решение от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 44 и цитираната съдебна практика).

14 Решение от 11 декември 2014 г., Index Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 42).

15 Член 178 и сл. от Директива 2006/112.

16 Решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 44).

17 Решение от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 46).

58. При определянето на началния момент на разглеждания срок обаче не може да се взема предвид единствено моментът на доставката на стоките, без да се отчитат каквито и да било други относими обстоятелства. Въпреки че съгласно член 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква едновременно с възникването на изискуемостта на данъка, съгласно член 178 от същата директива неговото *упражняване* е възможно единствено от момента, в който данъчнозадълженото лице притежава фактура, в която е отразена доставката на стоките.

59. Разграничаването на момента на възникване и момента на упражняване на правото на приспадане се обяснява с функционирането на ДДС:

– придобивайки стоките, данъчнозадълженото лице плаща или най-малко се задължава да плати на своя доставчик ДДС, включен в цената на продуктите, които поначало ще използва за облагаемите си сделки,

– за целите на администриране на данъка обаче приспадането на платения ДДС може да бъде извършено с последващи декларации по ДДС, които трябва да бъдат представени на данъчните органи, подкрепени или придружени, съобразно случая, от съответните фактури [18] като задължително доказателствено средство за упражняване на правото на приспадане (съответно — на възстановяване).

60. Следователно правото на приспадане е свързано с две плащания на ДДС: а) извършеното от данъчнозадълженото лице за доставката на стоките, които е придобило от своя доставчик, и б) извършеното от клиента на данъчнозадълженото лице, когато последното му достави собствените си продукти. Фактурите [19] са доказателство за действителността на съответните доставки и плащането на цената, която трябва да включва размера на ДДС, получен чрез прилагане на установената ставка на данъка [20].

61. Всъщност този размер на ДДС вече принадлежи на данъчната администрация, което обосновава неговата изискуемост от момента на плащането му или от момента, в който е следвало да бъде платен. Издателят на фактурата го удържа в изпълнение на подпомагащата си тази администрация функция, т.е. с приемането на качеството на лице, което събира ДДС. Възникването в същия момент на правото на приспадане изглежда логично, тъй като данъчнозадълженото лице трябва да може да се позове на това плащане на данъка при подаване на ДДС декларацията пред данъчния орган.

62. Или, както Съдът постановява, „режимът на приспадане […] позволява на междинните звена по веригата за доставки да приспаднат от размера на дължимия данък платените на техния доставчик суми като ДДС върху съответната сделка и по този начин да платят на данъчната администрация частта от ДДС, която съответства на разликата между цената, на която всяко от тях е продало стоката си на своя клиент и цената, която е платило на своя доставчик“ [21].

63. Тази схема отразява принципа на данъчен неутралитет, който общата система на ДДС гарантира по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС. В тази система режимът на приспадането има за цел да освободи изцяло икономическия оператор от тежестта на начисления или платен ДДС.

18 Съгласно член 218 от Директива 2006/112 като фактури се приемат „документи или съобщения на хартиен носител или в електронен вид, ако същите отговарят на условията, установени в […] глава [3]“.

19 Тъй като фактурите са документи, които по общо правило се изискват, за да може да се претендира приспадане, при определени обстоятелства те могат да липсват, без това да е пречка за упражняването на правото на приспадане. Вж. в този смисъл решение от 1 април 2004 г., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 47).

20 Вж. член 226, точки 9 и 10 от Директива 2006/112.

21 Вж. решение от 29 април 2004 г., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 36).

64. Следователно в основата на правото на приспадане стои плащането на данъка от данъчнозадълженото лице на доставчика. Приспадането не може да бъде отделено от плащането на данъка: ако данъчнозадълженото лице не е платило ДДС, който обикновено е посочен във фактурата, за него не съществува никакво правно или икономическо основание да упражни правото си на приспадане.

65. В Директива 2006/112 и по-конкретно в член 167 законодателят на Съюза е обхванал *обичайната хипотеза*, в която доставката на стоките, тяхното плащане и издаването на фактурата с начислен размер на ДДС на практика се извършва едновременно. В тези случаи е логично изискуемостта на данъка и правото на приспадане да възникват в един и същи момент [22].

66. От своя страна хипотеза като разглежданата в главното производство може да бъде определена като *изключение* или като нетипична от гледна точка на изискуемия ДДС, тъй като: а) към момента на получаване на стоките, доставени му от неговия доставчик, Volkswagen не е платило никакви суми като ДДС, защото и двете страни са счели, че сделката не подлежи на облагане с този данък, и б) Volkswagen не е получило фактура, която да включва ДДС и която да му позволи да упражни правото си на приспадане.

67. В този контекст данъчнозадълженото лице логично не е можело да упражни правото на приспадане за размера на ДДС, който преди това не е платило.

68. Положението коренно се променя, когато през 2010 г. доставчиците Hella начисляват ДДС върху сделките, за които погрешно е прието, че не подлежат на облагане с този данък, т.е. когато събират дължимия размер на ДДС от Volkswagen и го внасят в бюджета. Считам, че би било правилно от този момент изискуемостта и последващото право на приспадане да бъдат обвързани с ефективното плащане на данъка.

69. Или с други думи, случилото се на практика представлява пример за забава в начисляването на ДДС [23]. С начисляването на данъка върху сделките съществените и формалните изисквания за възникване на правото на приспадане са реално изпълнени. Това е моментът, от който трябва да започне изчисляването на срока за неговото упражняване: осъществена е реална доставка на стоки, начислен е размер на ДДС, който е внесен в държавния бюджет, и е издадена съответната фактура с данните по член 226 от Директивата за ДДС.

70. Словашките данъчни органи обаче прилагат националните данъчни разпоредби (по-конкретно член 45 от ДПК), като отнасят упражняването на правото на приспадане на ДДС към момента на съответната доставка на стоките (2004—2010 г.). След това те прилагат петгодишния преклузивен срок, като приемат за негово начало същия този момент. По този начин достигат до извода, че правото на приспадане е погасено за данъчните периоди, включени в този срок (т.е. за 2004 г., 2005 г. и част от 2006 г., тъй като заявлението за възстановяване е подадено на 1 юли 2011 г.).

22 Съдът е постановил, че „упражняването на това право на приспадане означава, че по принцип данъчнозадължените лица не извършват плащане и следователно не внасят ДДС, който са задължени да платят, преди да получат фактура или друг заместващ я документ, като не може да се приеме, че дадена сделка е обложена с ДДС, преди този данък да е внесен“. Решение от 29 април 2004 г., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 35).

23 Съдът е постановил, че „късното начисляване на ДДС само по себе си не би могло да се приравни на злоупотреба, която предполага, от една страна, дадената сделка [...] да е имала за последица получаването на данъчно предимство, предоставянето на което би противоречало на преследваната с тези разпоредби [уреждащи ДДС] цел“, както и че „принципът на данъчен неутралитет не допуска санкция, която се изразява в отказ да се признае правото на приспадане в случай на късно начисляване на ДДС“. Вж. точка 74 и диспозитива на решение от 12 юли 2012 г., „EMC-България транспорт“ ООД (C-284/11, EU:C:2012:458).

71. Не считам, че този подход е правилен. На първо място, прави ми впечатление, че словашката данъчна администрация прилага този петгодишен срок *срещу* Volkswagen, въпреки че съгласно член 45 от ДПК[24] същият се прилага и спрямо събирането на данъците, т.е. *в полза* на посоченото предприятие, тъй като разпоредбата не допуска данъчната администрация да събира начислени, но неплатени данъци, ако посоченият срок е изтекъл.

72. Щом данъчната администрация е счела за допустимо събирането на дължимите от Volkswagen суми за ДДС след изтичането на повече от пет години, аналогично тя би трябвало да признае на това данъчнозадължено лице правото да приспадне платения на същото основание ДДС[25].

73. На второ място, член 167 от Директива 2006/112 може да се тълкува в смисъл, че допуска в случай като разглеждания добросъвестно[26] данъчнозадължено лице да не бъде лишено изцяло от правото си на приспадане на ДДС.

74. Тълкуването на националната правна уредба, което словашките данъчни органи осъществяват с практиката си, води до отричане на упражняването на това право в противоречие с принципа на данъчен неутралитет на ДДС. Съдът е подчертал превеса на този принцип, както и че правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС, поради което по принцип не може да се ограничава[27].

75. Принципът на неутралитет налага приспадането на ДДС за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните предпоставки, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални предпоставки[28]. Съдът ясно се е произнесъл в подкрепа на спазване в най-голяма степен на правото на приспадане, като е постановил например, че национална правна уредба, съгласно която коригирането на задължителни данни във фактура не поражда обратно действие, така че правото на приспадане на начисления ДДС може да се упражни не за годината, в която тази фактура е била първоначално съставена, а за годината, в която тя е била коригирана, е несъвместима с член 167, член 178, буква а), член 179 и член 226, точка 3 от Директивата за ДДС[29].

76. Щом това ограничаване е прието за несъвместимо с Директива 2006/112, на същото основание практика като словашката, която всъщност прави невъзможно упражняването на правото на приспадане в случай като разглеждания, трябва да се счита за противоречаща на посочената директива. Следва да се има предвид обстоятелството, че упражняването на това право е допустимо само когато неговият титуляр е наясно, че осъществяваните от него сделки подлежат на облагане с ДДС, но не и преди това, при условие че е действал добросъвестно (което, повтарям, в случая не се оспорва).

24 Ще припомня, че съгласно посочената разпоредба, петгодишният срок се отнася както за администрацията, така и за данъчнозадължените лица: нито тя може да събира данък или остатък от данък след изтичането на пет години, нито данъчнозадължените лица могат да поискат възстановяване на платени данъци след изтичане на същия срок.

25 В правото на Съюза разумните преклузивни срокове, определени в интерес на правната сигурност, осигуряват закрила както на данъчнозадължените лица, така и на администрацията; вж. решение от 14 юни 2017 г., Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, т. 42).

26 Няма спор между страните в главното производство, че нито доставчиците Hella, нито Volkswagen са действали с цел измама или със знанието, че приемането на доставките на стоки за необлагаеми с ДДС е неправомерно.

27 Решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 30).

28 Решение от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 38).

29 Пак там, т. 43.

77. На последно място, според мен спорните действия в главното производство са непропорционални. Действително член 273 от Директива 2006/112 допуска държавите членки да приемат мерки, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратяват измамите. Въпреки това тези мерки — сред които, във връзка с правната сигурност, фигурира установяването на срокове за упражняване на правото на приспадане — не трябва нито да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели, нито да поставят под въпрос неутралитета на ДДС[30].

78. Следователно, след като е установена добросъвестността на данъчнозадълженото лице, изключено е наличието на измама или на данъчно предимство и отчитайки обстоятелството, че върху сделките е начислен ДДС, лишаването на това данъчнозадължено лице от правото му на приспадане — само защото погрешно е счетено, че тези сделки не подлежат на облагане с ДДС и изтеклият период към момента на начисляване на данъка е надхвърлил пет години — е непропорционално.

79. Всъщност словашката администрация признава, че е налице основание за приспадане, но ограничава същото до периодите по ДДС, за които приема, че не са обхванати от преклузивния срок. Както вече посочих обаче, ако даден период от време, надхвърлящ пет години, не е бил пречка за късното внасяне на ДДС в държавния бюджет, същият не би следвало да бъде пречка и за упражняване правото на приспадане.

80. Ето защо предлагам на първите четири въпроса да бъде отговорено в смисъл, че в случай като разглеждания, когато погрешно, но добросъвестно е прието, че доставката на стоки не подлежи на облагане с ДДС и години след това данъкът е начислен, данъчнозадълженото лице има право да приспадне (или, съобразно случая, да получи възстановяване) размера на платения за тази сделка ДДС.

### *B. По петия преюдициален въпрос*

81. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали принципът на правната сигурност, принципът на защита на оправданите правни очаквания и правото на добра администрация по смисъла на член 41 от Хартата на основните права на Европейския съюз („Хартата“) трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат тълкуване на разпоредбите на националната правна уредба като прилаганото от националните данъчни органи.

82. Вместо този въпрос да бъде обявен за недопустим като цяло, каквото е предложението на словашкото правителство, считам, също като Комисията, че не е необходимо да му се предоставя отговор, тъй като, за да се разсеят съмненията на запитващата юрисдикция, е необходимо единствено да се препрати към предоставеното от Съда тълкуване на Директива 2006/112. Въпреки това при условията на евентуалност ще изложа становището си по него, в случай че Съдът реши да го обсъди.

83. На първо място, що се отнася до член 41 от Хартата във връзка с правото на добра администрация, позоваването на тази разпоредба е неотносимо по главното производство, тъй като адресати на същата не са държавите членки, а само институциите, органите, службите и агенциите на Съюза[31]. Когато спорът в главното производство се отнася до действия на данъчните органи на дадена държава членка, посочената разпоредба е неприложима.

30 Вж. в този смисъл решение от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 62).

31 Решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 83 и цитираната съдебна практика).

84. На второ място, евентуалното нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания предполага административният орган да е събудил у Volkswagen основателни надежди с конкретни уверения [32], че ще уважи искането му, по такъв начин, че всеки предпазлив и съобразителен икономически оператор би определил поведението си, основавайки се на тази сигурност [33].

85. От акта за преюдициално запитване обаче не се установява предоставянето на такива уверения. Това, което е описано в акта, по-скоро е административна практика във връзка с тълкуването на националното право, що се отнася до срока за подаване на искане за възстановяване на ДДС. В изложението на фактите не са посочени конкретни уверения, от които за Volkswagen да е можело да възникнат надежди за уважаване на искането му.

86. Ето защо при липсата на точни данни относно тези хипотетични уверения Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа страна, за да бъде полезен с отговора си на тази част от петия въпрос [34].

87. На трето и последно място, съгласно постановеното от Съда принципът на правната сигурност изисква съответната правната уредба на Съюза да позволява на заинтересованите лица да се запознаят по недвусмислен начин с обхвата на своите права и задължения, за да са в състояние да действат при пълното им познаване [35].

88. Както вече посочих [36], Съдът е постановил, че при определени условия държавите членки могат да установяват „преклузивни срокове“ за упражняване правото на приспадане на ДДС, при условие че тези срокове на практика или по силата на закона не водят до лишаване от това право [37].

89. Така разглеждана, правната сигурност би могла да бъде застрашена, ако тълкуването на националните разпоредби, които регламентират тези срокове, е произволно или непостоянно или се различава в зависимост от различните данъчни органи. В настоящия случай обаче не се установява подобна хипотеза, доколкото изглежда, че правото на приспадане е отказано и на други данъчнозадължени лица, които се намират в сходно на Volkswagen положение [38].

90. Друг е въпросът дали разглежданото тълкуване, макар и установено на национално равнище, е съвместимо с правото на Съюза. Ако не е — какъвто отговор предлагам след анализа на първите четири въпроса — изводът за противоречието му с Директива 2006/112 е достатъчен, за да се отговори на преюдициалното запитване в неговата цялост.

32 Решение от 14 юни 2017 г., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, т. 76 и цитираната съдебна практика).

33 Решение от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 45 и цитираната съдебна практика).

34 Вж., освен други, решение от 14 юни 2017 г., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, т. 31 и цитираната съдебна практика).

35 Решение от 7 март 2017 г., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, т. 59).

36 Точки 55 и 77 от настоящото заключение.

37 Решение от 9 юни 2016 г., Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, т. 58—61).

38 В акта за преюдициално запитване се посочва, че съществуват и други предприятия в сходно положение.

## VI. Заключение

91. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република) преюдициални въпроси по следния начин:

„Членове 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност не допускат да бъде отказано правото на приспадане на този данък на данъчнозадължено лице, което е действало добросъвестно в случай като разглеждания в главното производство, при който погрешно е прието, че доставката на стоки е необлагаема, но години по-късно дължимият данък е начислен и платен“.