

Дело C-48/20**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

28 януари 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Naczelny Sąd Administracyjny (Полша)

Дата на акта за преюдициално запитване:

15 ноември 2019 г.

Жалбоподател:

UAB „P“

Отвeтник:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Предмет на главното производство

Задължение за внасяне на ДДС, който е начислен неправилно във фактури, издадени от добросъвестно данъчнозадължено лице

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на Директивата за ДДС; член 267ДФЕС

Преюдициален въпрос

Трябва ли член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и принципът на пропорционалност да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат прилагането на национална разпоредба като член 108, параграф 1 от Закона за данъка върху стоките и услугите по отношение на фактури с неправилно начислен ДДС, издадени от добросъвестно данъчнозадължено лице, ако:

- действията на данъчнозадълженото лице не са свързани с данъчна измама, а произтичат от неправилно тълкуване на правните разпоредби, възприето от страните по сделката въз основа на застъпването от данъчните органи тълкуване на тези разпоредби и обичайната практика в тази област към момента на извършването на сделката, съгласно които погрешно се е смятало, че издателят на фактурата извършва доставка на стоки, докато всъщност той доставя освободена от ДДС услуга за финансово посредничество, и

- получателят по фактурата с неправилно начисления ДДС би имал право да изиска да му се възстанови този ДДС и ако сделката правилно беше фактурирана от онова данъчнозадължено лице, което всъщност извършва за получателя доставка на стоки?

Цитирани разпоредби от правото на Съюза

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) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) гласи, че ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура.

Цитирани разпоредби на националното право

Член 108, параграф 1 от Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) (Dz.U., 2016 г., позиция 710, изменен) гласи, че когато издаде фактура с начислен ДДС, съответното юридическо лице, неперсонифицирано дружество или физическо лице е длъжно да внесе този данък.

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 С акт от 27 юни 2014 г. Naczelnik urzędu skarbowego (началник на данъчна служба) определя на дружеството жалбоподател — UAB P. от Литва (наричано по-нататък „дружеството“), задължение за данък върху стоките и услугите (ДДС) за периодите от март до декември 2011 г., суми за възстановяване за периодите от март до юни 2011 г. и дължимия за внасяне данък по член 108, параграф 1 от Закона за ДДС. Данъчният орган не признава на дружеството право на приспадане на данъка по фактурите, издадени му за покупки на гориво от бензиностанции. Освен това той приема, че дружеството е издало и използвало фактури, които отразяват фиктивна продажба на гориво за литовски фирми. Според данъчния орган дружеството нито е получател, нито е доставчик на горивото. Фактически дейността на дружеството се състояла във финансиране (кредитиране) на

литовски фирми във връзка със закупуването на моторно гориво на бензиностанции с използване на карти за гориво. Тези сделки представляват финансови услуги, които са освободени от данъка съгласно Закона за ДДС.

- 2 С акт от 2 октомври 2014 г. Dyrektor izby skarbowej (директор на данъчна дирекция) изцяло отменя акта на долустоящия орган поради това че същият неправилно е определил мястото на облагане на извършените от дружеството сделки, и сам решава въпроса, като определя задължението на дружеството за ДДС за периода от март до декември 2011 г., сумите за възстановяване от март до юни 2011 г. и дължимия за внасяне данък по член 108, параграф 1 от Закона за ДДС. Според горестоящия орган дружеството не придобива и не доставя гориво на територията на страната. Горивото се продава директно от бензиностанциите на литовските фирми, които зареждат с гориво на полски бензиностанции с въпросните карти за безналично плащане. Дружеството няма право да се разпорежда с горивото като собственик, а фактическата му дейност се състои във финансирането на купувачите във връзка с покупките им на моторно гориво на бензиностанции с използване на карти за гориво. Тази система за зареждане с гориво работи по два начина: пряко въз основа на договори на дружеството с бензиностанциите и непряко, чрез посредник, въз основа на посреднически договор за услуги за обработка на плащания. Ролята на дружеството се състои в това да намира клиенти (купувачи на карти за гориво), да предава поръчките за карти за гориво на посредника или на бензиностанциите и да осигурява средствата за заплащане на зарежданото от клиентите му гориво. В замяна дружеството получава възнаграждение под формата на комисиона или отстъпка от продавачите на горивото или от посредника. Данъчният орган приема, че издаваните от дружеството фактури за продажба поражда задължение за внасяне на посочения в тях ДДС въз основа на член 108, параграф 1 от Закона за ДДС.
- 3 Дружеството обжалва акта на горестоящия данъчен орган. С решение от 7 април 2015 г. Wojewódzki sąd administracyjny (областен административен съд) отменя акта на директора.
- 4 Директорът подава касационна жалба до Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд), който с решение от 17 февруари 2017 г. отменя решението на областния съд от 7 април 2015 г. и връща делото на този съд за ново разглеждане; впоследствие с решение от 19 юли 2017 г. областният съд отхвърля жалбата на дружеството.
- 5 Областният съд възприема становището на горестоящия данъчен орган, че макар да не отразяват действителния ход на икономическите събития и затова да не подлежат на включване в декларацията VAT-7, издадените от дружеството продажбени фактури поражда задължение за внасяне на посочения в тях данък въз основа на член 108, параграф 1 от Закона за ДДС. Като издало на литовските предприятия въпросните фактури с ДДС, които не отговарят на икономическата действителност, дружеството създадо

възможност за получателите на фактурите да си приспаднат начисления в тях данък като данък по получени от тях доставки или да си го възстановят. Според областния съд изготвените от дружеството фактури документират фиктивна продажба на гориво за литовски фирми, поради което следва да се приеме, че е възникнал риск от загуба на данъчни приходи за бюджета. Следователно не може да се говори за нарушение на принципа на неутралност на ДДС, нито на произтичащия от Конституцията принцип на пропорционалност.

- 6 Дружеството обжалва посоченото съдебно решение пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд), който решава да спре производството и да отправи преюдициално запитване до Съда на ЕС.

Мотиви за преюдициалното запитване

- 7 От преписката по делото безспорно следва, че противно на убеждението си дружеството не е участвало във верижни сделки с предмет доставка на гориво за литовски превозвачи, а е извършвало за литовските предприятия просто финансови услуги, които не подлежат на облагане в страната.
- 8 Това становище намира потвърждение в решение на Съда от 5 май 2019 г., Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), в което Съдът постановява, че член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предоставянето от дружеството майка на дъщерните му дружества на карти за гориво, които позволяват на последните да зареждат с гориво превозните средства, чийто превоз осигуряват, може да се квалифицира като освободена от ДДС услуга за отпускане на кредит по смисъла на тази разпоредба. Съдът е застъпвал подобно становище и по-рано — в решение от 6 февруари 2003 г., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 В настоящия случай не се констатира признаци за данъчна измама или злоупотреба. Квалифицирането на спорните сделки като верижни доставки е резултат от преобладаващата по-рано в страната практика по прилагането на Закона за ДДС, съгласно която — за разлика от възприетото в упоменатите решения на Съда — подобни сделки се третират като доставка на стоки, а не на услуги.
- 10 Съгласно тази практика всеки от субектите, участващи във верижните доставки на гориво, извършва възмездна доставка на стоки, въпреки че фактически е налице само едно физическо предаване на стоки. Приема се също така, че посредникът (доставчикът на картите) извършва доставка на стоки (облагаема с ДДС сделка) в полза на крайния получател. В съответствие с тази практика доставките в настоящия случай са фактурирани по следния начин:

- бензиностанциите издават на дружеството (доставчикът на картите) фактури за горивото, зареждано от притежателите на карти за гориво (литовските транспортни фирми),
 - дружеството отчита дейността си като участие във верижна сделка (закупуване на гориво и препродаването му на литовските транспортни фирми),
 - литовските транспортни фирми получават от дружеството фактури с ДДС за горивото и могат да си възстановят този ДДС в Полша.
- 11 Тази схема на облагане е била утвърдена в редица задължителни указания по прилагането на закона, издавани на данъчнозадължени лица от данъчните органи.
 - 12 Спорът по настоящото дело се отнася до данъчни задължения за периоди от 2011 г., когато данъчните органи последователно са прилагали изложения по-горе подход към облагането на тези сделки. Затова дружеството е имало пълно основание да очаква данъчните органи именно така да приложат спрямо него релевантните разпоредби.
 - 13 Различна схема на облагане на тези сделки се налага в националната практика едва през 2012 г., когато с решение от 14 август 2012 г. Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) постановява — въз основа на решение на Съда от 6 февруари 2003 г., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) — че сделките с карти за гориво не дават право на приспадане на ДДС. Това съдебно решение довежда до различия в практиката на данъчните органи.
 - 14 Няма съмнение обаче, че макар да е било напълно добросъвестно в това отношение, през 2011 г. дружеството издава на литовските си партньори стрешените фактури с начислен ДДС. Така предпоставките за прилагането на член 108, параграф 1 от Закона за ДДС, който транспонира член 203 от Директивата за ДДС, формално са налице.
 - 15 Запитващата юрисдикция се позовава на решение на Съда от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 24—29), като заключава, че ако издателят на фактурата докаже своята добросъвестност, то с цел осигуряване на неутралността на ДДС той трябва да има възможност да коригира неправилно фактурирания данък по реда, определен за това от държавата членка. Полските разпоредби обаче не предвиждат ред, по който данъчнозадълженото лице да може да направи корекция след започването на данъчна проверка или данъчно производство спрямо него. Както гласи член 81b, параграф 1 от Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Данъчно-процесуален кодекс от 29 август 1997 г.) (Dz.U., 2019 г., позиция 900, изменен), по време на данъчно производство или данъчна проверка не е налице право за коригиране на данъчната декларация по отношение на данните, които попадат в обхвата на производството или проверката.

- 16 Затова в настоящия случай дружеството не е имало възможност да коригира неправилно начисления данък във фактурите, издадени на литовските транспортни фирми, както потвърждава и постановениият по случая данъчен акт.
- 17 Освен това данъчният орган подчертава, че издателят на фактурите не е премахнал своевременно риска от загуба на данъчни приходи, тъй като сгрешените фактури не са били коригирани и съответно литовските предприятия биха могли да искат възстановяване на данъка (съобразно правилата, установени в член 89 от Закона за ДДС, които транспонират Директива 2008/9/ЕО 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). Дружеството обаче по същество твърди, че при правилно фактуриране на сделките между бензиностанциите, дружеството и литовските фирми, тоест ако дружеството беше фактурирало финансови услуги, литовските фирми несъмнено вместо издадените от дружеството фактури за доставка на гориво с неправилно начислен ДДС щяха да получат фактури с ДДС от бензиностанциите за извършените от тях доставки на гориво за въпросните фирми. Сумите по тези фактури щяха да са практически същите като сумите по фактурите от дружеството, за които е определено задължението за внасяне на основание член 108, параграф 1 от Закона за ДДС (член 203 от Директивата за ДДС), с единствената разлика, че във вторите е включен и маржът на печалба на дружеството за спорните сделки. Тези фактури (от бензиностанциите) също щяха да дават на литовските фирми право на възстановяване на начисления в тях данък.
- 18 Това показва, че макар дружеството погрешно да издава фактури за доставки на горива за литовските фирми, правилното фактуриране на тези доставки — направо от бензиностанциите, също щеше да даде право на литовските купувачи на горивата да си възстановят данъка. За сметка на това подходът, при който към съответно спорните фактури на дружеството се прилага член 108, параграф 1 от Закона за ДДС, но същевременно се облагат и извършените от бензиностанциите доставки на горива за литовските фирми, на практика води до двукратно облагане с ДДС на едни и същи сделки (веднъж на етапа на сделката между бензиностанцията и литовските фирми и втори път на равнището на дружеството по реда на член 108, параграф 1 от Закона за ДДС).
- 19 Затова са налице основателни съмнения дали предвид принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност в случай като обсъждания по настоящото дело данъчните органи имат право да прилагат норма като член 108, параграф 1 от Закона за ДДС (член 203 от Директивата за ДДС), която лишава дружеството от възможността да коригира погрешно съставените фактури.

- 20 В решение от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233), Съдът приема, че данъчнозадълженото лице може да се позове на принципа на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директивата за ДДС, за да се противопостави на разпоредба на националното право, съгласно която за възстановяването на неправилно фактурирания ДДС е необходимо сгрешената фактура да бъде коригирана, при положение че правото на приспадане на посочения ДДС е отказано с влязъл в сила акт, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.
- 21 За сметка на това в решение от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), Съдът постановява, че в светлината на принципите на неутралитет и на пропорционалност Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която изключва приспадане на ДДС във връзка с фиктивни сделки, като едновременно с това задължава лицата, които начисляват ДДС във фактурата, да платят този данък, включително и при фиктивна сделка, при условие че националното право позволява да се коригира данъчното задължение, произтичащо от това задължение, когато издателят на посочената фактура докаже, че е добросъвестен, или когато той своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи, което запитващата юрисдикция трябва да провери.
- 22 По настоящото дело не е проверявано дали литовските фирми са предприели действия за възстановяване на данъка по фактурите, нито какъв евентуално е бил резултатът от тези действия. Както вече беше посочено, лишаването на дружеството от възможността да коригира спорните фактури, при положение че литовските фирми биха имали право да си възстановят данъка за закупеното в Полша гориво както при погрешното, така и при правилното фактуриране на разглежданите сделки, създава основателно съмнение в законосъобразността на прилагането на норма като член 108, параграф 1 от Закона за ДДС по отношение на погрешно начисления ДДС във фактурите на дружеството.