

Дело C-258/19

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

27 март 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Kúria (Върховен съд, Унгария)

Дата на акта за преюдициално запитване:

7 март 2019 г.

Жалбоподател:

EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és Idegforgalmi Kft.

Отвeтник:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария)

Решение на

Kúria (Върховен съд, Унгария)

като касационна инстанция

[...]

Жалбоподател: EUROVIA Ipari, Kereskedelmi Szállítmányozási és Idegforgalmi Kft. ([...] Будапеща [...])

[...]

Отвeтник: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) ([...] Будапеща [...])

[...]

Предмет на главното производство: обжалване по съдебен ред в областта на данъчното облагане

[...] [съображения от процесуално естество, изведени от националното право]

Диспозитив

Kúria [...] (Върховният съд) образува производство по отправяне на преюдициално запитване, в рамките на което поставя следните преюдициални въпроси:

- 1) Противоречи ли на принципа на данъчен неутралитет и на формалните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС практиката на държава членка, съгласно която за целите на упражняването на правото на приспадане на данъка е от значение единствено моментът на настъпване на данъчното събитие, без да се взема предвид обстоятелството, че между страните е възникнал гражданскоправен спор относно степента на изпълнение, който е бил разрешен по съдебен ред, и че фактурата е била издадена едва след постановяване на окончателното съдебно решение?
- 2) При утвърдителен отговор, може ли да бъде надхвърлен давностният срок за упражняване на правото на приспадане на ДДС, който съгласно правната уредба на държавата членка е пет години от момента на доставката на услугите?
- 3) При утвърдителен отговор, от значение ли е за упражняването на правото на приспадане поведението на получателя на фактурата по настоящото дело, изразяващо се в плащане на определеното с окончателното съдебно решение възнаграждение на изпълнителя чак след провеждането на производство по принудително изпълнение по почин на последния, поради което фактурата е издадена едва след изтичането на давностния срок?

Релевантна [нормативна уредба]

Разпоредби на Съюза, които са били в сила при предоставянето на услугите:

Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (наричана по-нататък „Шеста директива“)

„Член 10

1. За целите на настоящата директива:

а) „Данъчно събитие“ означава обстоятелството, с чието настъпване са изпълнени законовите условия за изискуемост на данъка;

б) данъкът става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето — платец на данъка, независимо от това, че плащането може да бъде отложено.

2. Данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките или услугите бъдат доставени. [...]

[...]

Чрез дерогация от предходните разпоредби държавите членки могат да предвидят изискуемост на данъка при някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица:

- не по-късно от датата на издаване на фактурата или на заместващ я документ, или
- не по-късно от получаването на цената, или
- когато не се издава фактура или заместващ я документ, или се издава със закъснение, в рамките на определен срок от датата на данъчното събитие.

[...]“

„Член 17

Възникване и обхват на правото на приспадане

1) Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2) Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]“

„Член 18

Правила, регулиращи правото на приспадане

1. За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице е длъжно:

а) в случаите на приспадане съгласно член 17, параграф 2, буква а), да притежава фактура, съставена в съответствие с изискванията на член 22, параграф 3;

[...]“ [неофициален превод]

Разпоредби на Съюза, които са били в сила при издаването на фактурата:

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)

„Член 62

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.“

„Член 63

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

„Възникване и обхват на правото на приспадане

Член 167

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

„Член 168

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;

[...]

„Правила, регулиращи правото на приспадане

Член 178

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;

[...]

Разпоредби от унгарското право, които са били релевантни към момента на доставката на услугите:

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Закон LXXIV от 1992 г. за данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „предишният Закон за ДДС“)

Член 16

1) Без да се засягат членове 17 и 18, по отношение на доставката на стоки или услуги ДДС става изискуем от момента на извършване на доставката или евентуално на извършване на част от доставката (наричани по-нататък заедно „извършване на доставката“).

2) Освен ако не е предвидено друго в настоящия закон, моментът на извършване на доставката се определя в съответствие с разпоредбите на Polgári Törvénykönyv (Гражданския кодекс) [...].

Член 32

1. Данъчнозадълженото лице по член 34 има право да приспадне от дължимия от него данък:

а) данъка върху добавената стойност, начислен при извършена в негова полза доставка на стоки или услуги от друго данъчнозадължено лице, включително от правоприемника му при преобразуване на дружеството или от данъчнозадължено лице по Закона за опростения корпоративен данък; [...]

Член 35

1. Правото на приспадане — освен ако Законът за общото данъчно производство не предвижда друго — може да се упражни само от лица, които притежават документи, удостоверяващи размера на начисления по получени доставки данък. За такива се считат следните документи, издадени на името на данъчнозадълженото лице:

а) фактурите и опростените фактури [в случая по член 32, параграф 1, букви а) и г)]; [...]

Разпоредби от унгарското право, които са били релевантни към момента на издаване на фактурата:

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (Закон CXXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“)

Член 55

1. Данъкът става изискуем от момента на фактическото извършване на облагаемата сделка (наричано по-нататък „извършване на доставката“).

Член 119

1. Освен ако не е предвидено друго в настоящия закон, правото на приспадане на данъка възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем (член 120).

Член 120

Доколкото данъчнозадълженото лице — действащо в това си качество — използва по друг начин стоки или услуги за целите на неговите облагаеми доставки на стоки или услуги, то има право да приспадне от дължимия данък:

а) данъка, начислен от друго данъчнозадължено лице — включително лица и образувания, подлежащи на облагане с опростен корпоративен данък — във връзка с получаването на стоки или услуги. [...]

Член 127

1. Материалноправно условие за упражняването на правото на приспадане е данъчнозадълженото лице да разполага лично:

а) в случая по член 120, буква а), с издадена на негово име фактура, която удостоверява извършването на сделката; [...]

Процесуални разпоредби от унгарското право, свързани с упражняването на правото на приспадане:

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон XCII от 2003 г. за общото данъчно производство, наричан по-нататък „Законът за общото данъчно производство“)

Член 164

1. Правото на начисляване на данъка се погасява с изтичането на пет години, считано от последния ден от календарната година, в който е трябвало да бъде представена справка-декларацията или уведомлението за дължимия данък или в който е трябвало да бъде платен данъкът, ако не е представена справка-декларация или уведомление. Освен ако в закон не е предвидено друго, правото да се иска държавна помощ и правото да се иска възстановяване на надвнесени суми се погасяват с изтичането на пет години, считано от последния ден от календарната година, в който тези права са възникнали.

Факти

- 1 На 12 ноември 1996 г. и 17 септември 1997 г. жалбоподателят сключва с търговско дружество договори за изработка за извършването на определени строителни работи, свързани с въздушна електронна съобщителна мрежа. Съгласно договорите изпълнителят не може да иска възнаграждение за извършването на етап от работата, за който жалбоподателят не е получил разрешение от възложителя. Жалбоподателят плаща на изпълнителя само част от възнаграждението, тъй като между страните възниква спор относно размера му. Изпълнителят завежда дело за плащане на дължимото му възнаграждение, по което Fővárosi Ítéltábla (Апелативен съд Будапеща, Унгария) постановява решение № 3.Pf.20.756/2004/5 от 17 септември 2004 г., с което осъжда жалбоподателя да плати сумата от 19 703 394 HUF заедно със съответните лихви. Жалбоподателят обжалва това съдебно решение, но Legfelsőbb Bíróság (Върховен съд, Унгария [предходно наименование на Kúria, използвано до 2012 г.]) го потвърждава с решение № Pfv.VII.21.212/2010/6 от 5 октомври 2010 г. Жалбоподателят плаща възнаграждението на изпълнителя по реда на принудителното изпълнение и изпълнителят издава фактура по искане на жалбоподателя на 15 юни 2011 г., в която е посочено, че датата на извършване на доставката е 6 юни 2011 г.
- 2 Жалбоподателят приспада данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) по фактурата в размер на 3 940 679 HUF, декларирайки го в справка-декларацията за ДДС за второто тримесечие на 2011 г. Данъчната администрация извършва проверка преди плащането на сумите, вследствие на която установява, че жалбоподателят е подал заявление за недължимо възстановяване и му налага имуществена санкция за данъчно нарушение в размер на 394 000 HUF. Тази администрация приема, че съгласно член 36,

параграф 1, буква а) и член 16, параграф 15 от предишния Закон за ДДС давностният срок е започнал да тече на 31 декември 2004 г., така че правото да се иска възстановяване на ДДС е погасено на 31 декември 2009 г. Жалбоподателят не е съгласен със становището на данъчната администрация и с оглед на това подава жалба по съдебен ред, която е отхвърлена от първоинстанционния съд. Впоследствие със съдебно решение № Kfv.V.35.490/2014/5 Kúria (Върховният съд) отменя както решението на ответника, така и решението на първоинстанционната [данъчна] администрация и връща на последната преписката за ново разглеждане. За разлика от данъчната администрация Kúria (Върховният съд) счита, че член 16, параграф 15 от предишния Закон за ДДС не е приложим и моментът на извършване на доставката следва да се определи съгласно общите правила на закона.

- 3 Изхождайки от съдебното решение на Fővárosi Ítéltábla (Апелативния съд), при новото разглеждане на преписката данъчната администрация определя 16 ноември 1998 г. като дата на извършване на доставката и вследствие на това не признава правото на приспадане на ДДС на основание, че е погасено по давност. Съгласно мотивите на [административния] акт предишният Закон за ДДС ясно свързвал възникването на правото на приспадане с момента, в който дължимият данък стане изискуем. Следователно правото на приспадане на данъка по получени доставки във връзка с придобиване възниквало в момента, в който данъкът за същата сделка стане изискуем от доставчика. Данъчната администрация счита, че в издадената от изпълнителя фактура е посочена невярна дата на извършване на доставката, тъй като тя реално е извършена на 16 ноември 1998 г., поради което именно тогава е възникнало и правото на приспадане на жалбоподателя. Според нея посоченият във фактурата момент на извършване на доставката не е свързан с плащането, а с извършването на сделката от страните.
- 4 В жалбата си жалбоподателят посочва, че правилата относно правото на начисляване на данъка и неговата давност не се прилагат по отношение на давността на вземането на жалбоподателя. Като се позовава на член 326, параграфи 1 и 2 от A Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Закон IV от 1959 г. за приемане на Гражданския кодекс) [жалбоподателят] изтъква, че давностният срок не е бил приложен и въобще не е започвал да тече. Правото на приспадане е възникнало едва с получаването от жалбоподателя на правилно издадената фактура. Съгласно член 35 от предишния Закон за ДДС правото на приспадане може да се упражни, ако данъчнозадълженото лице притежава издадена на негово име фактура. До 2011 г. обаче на жалбоподателя не е била предоставена такава фактура. Според последния от основно значение за упражняването на правото на приспадане е извършеното от него плащане. Той бил платил фактурата на изпълнителя през второто тримесечие на 2011 г., така че до тогава не е било налице условието за начисляване на дължимия ДДС на жалбоподателя от другото данъчнозадължено лице. Приложеният в [административния] акт подход водел до това изпълнителят да внесе в държавния бюджет

начисления на жалбоподателя ДДС, без да се даде възможност на последния да приспадне или прихване този ДДС.

- 5 Първоинстанционният съд отхвърля жалбата на жалбоподателя.
- 6 Страните не оспорват обстоятелството, че изпълнителят е изпълнил задълженията си по сключените с жалбоподателя договори за изработка през 1998 г. От съдебното решение, постановено по спора между страните, следва, че с действията си жалбоподателят е попречил на изпълнителя да издаде фактурата за възнаграждението си предвид обстоятелството, че до провеждането на производството по принудително изпълнение жалбоподателят не е изплатил дължимата на изпълнителя сума и последният е издал фактурата след получаване на плащането. Според фактурата моментът на извършване на доставката е 6 юни 2011 г., но според първоинстанционния съд ответникът правилно отбелязва, че не може да се счита, че изпълнителят е извършил доставката през 2011 г., при положение че тя реално е била извършена през 1998 г. Посоченият съд също така е съгласен с ответника, че моментът на извършване на доставката не следва да се свързва с плащането по посочената във фактурата сделка, както между впрочем правото на приспадане на жалбоподателя не е свързано с плащането, а с фактическото извършване на сделката.
- 7 От правилото относно давността по член 164 от Закона за общото данъчно производство следва, че правото да се иска възстановяване на данъка се погасява по давност с изтичането на пет години, считано от последния ден от календарната година, в който това право е възникнало. Първоинстанционният съд приема, както е посочил Fővárosi Ítéltábla (Апелативният съд) в решението си, че невъзможността изпълнителят да издаде фактурата в срок следва да се вмени на жалбоподателя. Според първоинстанционния съд ответникът е определил правилния момент на извършване на доставката за разлика от посочения във фактурата, така че той е имал основание да откаже поисканото от жалбоподателя възстановяване на данъка, тъй като правото на приспадане е било погасено по давност с изтичането на пет години от възникването му.
- 8 Жалбоподателят подава касационна жалба срещу окончателното съдебно решение, с която иска то да бъде отменено и да се постанови ново законосъобразно решение. Според него първоинстанционният съд и ответникът тълкуват грешно давността на правото на начисляване на данъка, тъй като тази давност не се отнася до жалбоподателя, а до данъчнозадълженото лице, което издава фактурата и получава плащането. Жалбоподателят отбелязва също, че правото на приспадане е възникнало едва след като е получил правилно издадената фактура. Следователно поради липсата на фактура жалбоподателят не е имал възможност да упражни правото си на приспадане. Той твърди, че в периода, в който не са налице условията за упражняване на правото на приспадане, не може да тече давност. Жалбоподателят оспорва твърдението, че неиздаването на

фактурата се дължи на неговите действия, тъй като издателят на фактурата е могъл да я издаде във всеки един момент, но несигурността относно размера на вземането му е попречила да изпълни задължението си да издаде фактура. От буквалното тълкуване на член 32 от предишния Закон за ДДС следва, че до начисляването на данъка жалбоподателят няма право на приспадане и съответно давностният срок не може да започне да тече. От друга страна, според жалбоподателя изпълнението на договора означава, че и двете страни са го изпълнили, а не само едната от тях.

- 9 В отговора си на касационната жалба ответникът иска да се потвърди окончателното съдебно решение, тъй като моментът на извършване на доставката, който се посочва във фактурите, не е свързан с плащането, а с датата на извършване на сделката от страните. Следователно в окончателното съдебно решение моментът на извършване на доставката и съответно моментът на изтичането на давностния срок бил правилно определен.

Становище на Kúria (Върховния съд)

- 10 При гореизложените обстоятелства по делото, при които страните спорят относно размера на вознаграждението за услугата и този размер е определен със съдебно решение, а фактурата е издадена едва след фактическото извършване на плащането, Kúria (Върховният съд) поставя въпроса дали по отношение на извършването на доставката и впоследствие на начисляването на данъка следва да не се прилагат разпоредбите на Шеста директива и на Директивата за ДДС и дали при отсъствието на фактура, която е формално условие за възникване на правото на приспадане, може да бъде надхвърлен давностният срок, предвиден в правната уредба на държавата членка. Kúria (Върховният съд) иска също така да установи дали за упражняването на правото на приспадане има значение обстоятелството, че жалбоподателят не е изпълнил доброволно задължението си да извърши плащането след постановяване на окончателното съдебно решение, а го е направил в рамките на образуваното по искане на изпълнителя производство по принудително изпълнение и освен това фактурата, която е формално условие за възникване на правото на приспадане, е издадена едва след като жалбоподателят е изпълнил задължението си и я е поискал от изпълнителя, поради което е необходимо да се определи моментът, от който започва да тече срокът за упражняването на това право.
- 11 Съдът на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съдът“) многократно се е произнасял относно материалноправните и формалните условия за приспадане на ДДС. Що се отнася до материалноправните условия той приема, че правото на приспадане възниква в момента, в който данъкът стане изискуем, тоест когато услугите са доставени. В решението си по дело C-533/16 [Volkswagen], точка 43, разглеждайки датата на извършването на доставките, Съдът приема, като се позовава на заключението на генералния

адвокат, че макар съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане да 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.

- 12 Тъй като поради спора между страните относно размера на възнаградението фактурата е издадена едва след извършване на плащането през 2011 г., правото на приспадане на жалбоподателя е могло да възникне единствено в онзи момент. Не бива да се пренебрегва релевантният факт, че изпълнителят, издател на фактурата, до онзи момент също не е бил получил дължимия данък и го е внесъл в държавния бюджет едва тогава. Според Кúgia (Върховния съд) срокът за упражняване на правото на приспадане на ДДС би трябвало да започва да тече от момента, в който след доставянето на услугата ДДС е бил начислен и внесен в държавния бюджет и фактурата е била издадена в съответствие с Директивата.
- 13 Данъчната администрация ответник свързва упражняването на правото на приспадане на ДДС с момента на първоначалното извършване на доставката и предвид петгодишната погасителна давност приема, че правото да се иска възстановяване на данъка е погасено. Според Кúgia (Върховния съд) обаче така се нарушава принципът на данъчен неутралитет. Всъщност режимът на приспадане и вследствие на това на възстановяване цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира пълната неутралност при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС. Този принцип обаче би бил нарушен, ако упражняването на правото на приспадане на ДДС, посочен във фактура, която е издадена при гореизложените обстоятелства, бъде отказано поради стеснително тълкуване относно датата на извършване на доставката, без да се вземат предвид особеностите на конкретния случай.
- 14 Съдът е постановил красноречиви решения и относно законодателството на държавните членки в областта на давността (например решения С-8/17 [Biosafe — Indústria de Reciclagens] и С-533/16 [Volkswagen]). Така в посоченото по-горе решение Volkswagen той приема, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които на данъчнозадълженото лице е фактуриран ДДС, платен от него няколко години след доставката на разглежданите стоки, правото на възстановяване на ДДС е отказано с мотива, че преклузивният срок според посочената правна уредба за упражняване на това право е започнал да тече, считано от датата на доставката, и изтекъл преди подаването на заявлението за възстановяване.

- 15 В редица решения Съдът посочва, че данъчната администрация може да не признае правото на приспадане на ДДС, когато е установено, че данъчнозадълженото лице с измамна цел не е изпълнило повечето от формалните си задължения, които са условие за ползването от това право (решение C-332/15 [Astone], точка 59), а в решение Volkswagen също така изтъква необходимостта данъчнозадълженото лице да е положило дължимата грижа. Този извод се потвърждава в решение по дело C-8/17 [Biosafe - Indústria de Reciclagens] (точка 44), с което е надхвърлен подобен давностен срок.
- 16 Обстоятелствата по делото позволяват да се установи безспорно, че страните не са действали с цел злоупотреба или с намерение за измама що се отнася до ДДС, но в действителност жалбоподателят е имал „недобросъвестно“ поведение, тъй като въпреки окончателното съдебно решение не е изпълнил доброволно задължението си за плащане. Поради това Kúria (Върховният съд) иска да установи също така дали за упражняването на правото на приспадане има значение подобно недобросъвестно поведение на данъчнозадълженото лице, което е довело до забавяне на издаването на фактурата от другата страна по договора с оглед на действителното плащане.

Будапеща, 7 март 2019 г.

[...] [подписи]