

Дело C-895/19**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

4 декември 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Полша)

Дата на акта за преюдициално запитване:

4 ноември 2019 г.

Жалбоподател:

А.

Отвeтник:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Предмет на главното производство

Определяне на подлежащия на приспадане данък във връзка с вътреобщностно придобиване на стоки в светлината на изменените разпоредби на Закона за ДДС, които предвиждат тримесечен преклузивен срок за декларирането

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициален въпрос

Трябва ли член 167 във връзка с член 178 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) да се тълкува в смисъл, че не допуска национални разпоредби, съгласно които

упражняването на правото на приспадане на данъка по получени доставки в същия данъчен период, в който подлежи на отчитане дължимият данък за сделките, представляващи вътреобщностно придобиване на стоки, зависи от условието дължимият данък във връзка с тези сделки да е посочен в съответната справка-декларация за ДДС в определен преклузивен срок (в Полша — три месеца) от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки и услуги?

Цитирани разпоредби от правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС от 13 юли 2010 г., наричана по-нататък „Директивата за ДДС“: член 1, параграф 2 и членове 63, 167, 168, 178—182 и 273

Цитирани разпоредби на националното право

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) (Dz. U., 2018 г., позиция 2174, изменен, наричан по-нататък „Законът за ДДС“)

Член 86, параграфи 1, 10, 13 и 13а в редакцията, която е била в сила както преди, така и след 1 януари 2017 г.:

1. Доколкото стоките и услугите се използват за извършване на облагаеми сделки, данъчнозадължените лица [...] имат право да приспаднат начисления им по получените доставки данък от сумата на дължимия от тях данък [...].

10. Правото на приспадане на начисления по получените доставки данък от сумата на дължимия данък възниква при отчитането за периода, в който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите или внесените от данъчнозадълженото лице стоки и услуги.

13. Ако не е приспаднало начисления по получените доставки данък от сумата на дължимия данък в сроковете по параграфи 10, 10d, 10e и 11, данъчнозадълженото лице може да извърши приспадането чрез корекция на справка-декларацията за периода, в който е възникнало правото на приспадане, но не по-късно от пет години от началото на годината, в която е възникнало правото на приспадане, освен в случаите по член 13а.

13а. При вътреобщностно придобиване на стоки и при доставки на стоки или услуги, при които съгласно член 17 платец на данъка е получателят на стоките или услугите, данъчнозадълженото лице, което не е приспаднало начисления по получените доставки данък от сумата на дължимия данък в

сроковете по параграфи 10 и 11, може да извърши приспадането чрез корекция на справка-декларацията за периода, в който е възникнало правото на приспадане, но не по-късно от пет години от края на годината, в която е възникнало правото на приспадане.

Член 86, параграф 10b в редакцията му в сила до 31 декември 2016 г.:

10b. Правото на приспадане на начисления по получените доставки данък от сумата на дължимия данък в случаите по:

[...]

2) параграф 2, точка 4, буква с) възниква в съответствие с параграф 10, при условие че данъчнозадълженото лице:

[...]

б) включи сумата на дължимия данък във връзка с вътреобщностното придобиване на стоки в справка-декларацията, в която е длъжно да отчете този данък;

3) параграф 2, точка 4, букви а), б) и d) възниква в съответствие с параграф 10, при условие че данъчнозадълженото лице включи сумата на дължимия данък във връзка с тези сделки в справка-декларацията, в която е длъжно да отчете този данък.

От 1 януари 2017 г. влиза в сила изменение, с което е променен текстът на член 86, параграф 10b, точка 2, буква б) и точка 3 и е добавен параграф 10i:

10b. Правото на приспадане на начисления по получените доставки данък от сумата на дължимия данък в случаите по:

[...]

2) параграф 2, точка 4, буква с) възниква в съответствие с параграф 10, при условие че данъчнозадълженото лице:

[...]

б) включи сумата на дължимия данък във връзка с вътреобщностното придобиване на стоки в справка-декларацията, в която е длъжно да отчете този данък, не по-късно от три месеца след края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки;

3) параграф 2, точка 4, букви а), б) и d) възниква в съответствие с параграф 10, при условие че данъчнозадълженото лице включи сумата на дължимия данък във връзка с тези сделки в справка-декларацията, в която е длъжно да отчете този данък, не по-късно от три месеца след края на месеца,

през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки или услуги.

10i. Ако включи сумата на дължимия данък в справка-декларацията, в която е длъжно да отчете този данък, след изтичането на срока по параграф 10b, точка 2, буква b) и точка 3, данъчнозадълженото лице може съответно да увеличи сумата на начисления данък при отчитането за данъчния период, за който още не е изтекъл срокът за подаване на справка-декларация.

Кратко представяне на фактическата обстановка и производството и доводи на страните

- 1 В заявление за издаване на задължителни указания за тълкуването на данъчния закон дружеството А. (наричано по-нататък „дружеството“) посочва, че в рамките на икономическата си дейност извършва различни покупки, някои от които представляват вътреобщностно придобиване на стоки (наричано по-нататък „ВПС“) на територията на Полша. Придобиваните стоки след това се използват за целите на облагаеми с ДДС доставки на територията на страната. В рамките на извършваната дейност е имало, а може и занапред да има случаи, при които дружеството не е посочвало или няма да посочи дължимия от него данък във връзка с ВПС в съответната справка-декларация (или нейна корекция) в тримесечен срок от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки (всъщност дружеството е правило или ще направи това след изтичането на този срок, чрез корекция на справка-декларацията). Подобно непосочване на дължимия данък в упоменатия срок може да се дължи например на късно получаване на фактурата, на неправилно отразяване на сделката от страна на дружеството или на пропуск на лицето, което изготвя отчетните регистри и справки-декларациите по ДДС. Дружеството посочва, че има пълно право на приспадане на ДДС, а по-късното (след изтичането на три месеца) посочване на сумата на дължимия данък чрез корекция на съответната справка-декларация не е свързано със злоупотреба с право или неплащане на данъка.
- 2 Поради това дружеството поставя въпроса дали съгласно правната уредба, която е в сила от 1 януари 2017 г., при описаната в заявлението фактическа обстановка то може, а и занапред ще може с подаването на корекция на справка-декларацията по ДДС за периода, в който е възникнало задължението за плащане на данъка, да си приспада начисления данък във връзка с ВПС в същия данъчен период, за който е деклариран дължимият данък, дори ако корекцията е направена или ще бъде направена след изтичането на тримесечен срок от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки.
- 3 Дружеството смята, че отговорът на този въпрос трябва да е утвърдителен. Според него изискването по член 86, параграф 10b, точка 2, буква b) от

Закона за ДДС в редакцията му в сила от 1 януари 2017 г., не фигурира като изискване в Директивата за ДДС и съответно не бива да се прилага, а и освен това е в разрез с принципа на неутралност на данъка и с принципа на пропорционалност.

- 4 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (директор на дирекция „Национална данъчна информация“, наричан по-нататък „данъчният орган“) не приема това становище. Според него новата правна уредба не противоречи на Директивата за ДДС, нито конкретно на посочените принципи, тъй като не ограничава произтичащото от самата система на ДДС право на данъчнозадълженото лице да си приспадне данъка по получени доставки. Данъчният орган посочва и че член 178 от Директивата за ДДС допуска възможност държавата членка да обвърже правото на приспадане на ДДС с някои формалности, каквато именно представлявал тримесечният срок по член 86, параграф 10b, точка 2, буква b) от Закона за ДДС.
- 5 Дружеството подава жалба против задължителните указания за тълкуване до Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Областен административен съд Гливице — запитващата юрисдикция), като твърди, че тези указания са издадени в нарушение на материалния закон, доколкото член 86, параграф 10b, точка 2 от Закона за ДДС противоречи на членове 167 и 178 от Директивата за ДДС и е несъвместим с принципа на неутралност на данъка, закрепен в член 1, параграф 2 от Директивата, а също и с принципа на пропорционалност, произтичащ от член 5, параграф 4 ДФЕС.
- 6 Данъчният орган моли жалбата да бъде отхвърлена, като поддържа становището си, изложено в обжалваните задължителни указания за тълкуване. Запитващата юрисдикция спира производството и отправя преюдициално запитване до Съда.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 7 В Полша съгласно принципа, закрепен в член 86, параграф 1 от Закона за ДДС (и отразяващ принципа на неутралност на данъка), доколкото стоките и услугите се използват за извършване на облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне начисления му по получените доставки данък от сумата на дължимия от него данък. По правило това право възниква при отчитането за периода, в който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите или внесените от данъчнозадълженото лице стоки и услуги (член 86, параграф 10 от Закона за ДДС). При правната уредба, действала до 31 декември 2016 г., в случаите на ВПС правото на приспадане възниква в съответствие с параграф 10 в частност при условие че данъчнозадълженото лице включи сумата на дължимия данък във връзка с тези ВПС в справка-декларацията, в която е длъжно да отчете този данък (член 86, параграф 10b, точка 2, буква b) от Закона за ДДС). Законодателят обаче въвежда нов

преклузивен срок и понастоящем възможността да се ползва този режим зависи от условието данъкът да е деклариран в тримесечен срок (член 86, параграф 10b, точка 2, буква b) от Закона за ДДС в редакцията му в сила от 1 януари 2017 г.). След изтичането на този срок данъчнозадълженото лице трябва да коригира подадената преди това справка-декларация (член 86, параграф 10g от Закона за ДДС), но същевременно може да отчете дължимия данък за ВПС само текущо (член 86, параграф 10i от Закона за ДДС). В мотивите за това законодателно изменение се посочва, че то се е наложило поради наличието на аномалии при декларирането от някои лица на ВПС и други сделки, при които по принцип дължимият данък е равен на начисления.

- 8 Междуременно в решение от 2 май 2019 г., C-225/18, *Grupa Lotos*, което се отнася до клаузата „standstill“, Съдът приема, че предвиденото в член 168, буква а) от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. То се упражнява незабавно по отношение на целия ДДС, начислен за получени доставки, а режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Така общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС. От това следва, че доколкото данъчнозадълженото лице, което в това си качество към датата, на която придобива стока или услуга, използва тази стока или услуга за нуждите на облагаемите си дейности, има право да приспадне дължимия или платен за тази стока или услуга ДДС. Съдът посочва, че от съдебната практика също така следва, че дерогациите от правото на приспадане на ДДС са позволени само в случаи, изрично предвидени от разпоредбите на директивите, с които се урежда този данък. Въпреки това, както Съдът вече е постановил, следва да се вземе предвид и ефективното прилагане на националните разпоредби относно изключенията на правото на приспадане на ДДС и на произтичащите от тях последици за данъчнозадължените лица (т. 25—28 и 37).
- 9 В светлината на упоменатото съдебно решение запитващата юрисдикция се пита може ли да се въведе режим от вида на обсъждания по настоящото дело, като нов подход, принципно непознат до този момент в националното законодателство. Това е дотолкова важно, че при въвеждането му полският законодател взема отношение по въпроса за съвместимостта на планирания подход с правото на Съюза. Същевременно от мотивите за изменението следва, че не е потърсено становище от органите и институциите на Съюза, нито са проведени консултации и обсъждания с тях.
- 10 Съдът обаче неколккратно се е произнасял по въпроса дали държавите членки могат да въведат преклузивни срокове като част от формалните условия, в това число от гледна точка на принципите на равностойност,

ефективност и пропорционалност. Запитващата юрисдикция посочва решения от 28 юли 2016 г., *Astone* (C-332/15, т. 34; т. 1 от диспозитива), от 8 май 2008 г., *Ecotrade SpA* (C-95/07 и C-96/07, т. 1 от диспозитива), от 12 януари 2006 г., *A.S.G.* (C-504/04, т. 35), от 18 март 1987 г., *Société pour l'exportation des sucres* (56/86), от 30 юни 1987 г., *Roquette Frères* (47/86), от 26 юни 1990 г., *Zardi* (C-8/89), от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean* (C-183/14), както и от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14).

- 11 Въз основа на тази съдебна практика запитващата юрисдикция стига до извода, че разпоредбите на Директивата за ДДС допускат възможност държавата членка да въведе преклузивни срокове в националната система, но тези срокове не бива да водят до нарушаване на принципа на неутралност на данъка и трябва да са пропорционални. Компетентен да прецени това е националният съд, който следва да провери дали съответната разпоредба не предвижда формални изисквания, които са несъразмерни спрямо търсените цели, включително дали те не създават икономическа тежест за данъчнозадълженото лице. Затова по настоящото дело националният съд следва да провери дали въведеният преклузивен срок обективно отговаря на условията, произтичащи от принципа на пропорционалност и данъчен неутралитет. Ако срокът не отговаря на тези условия, данъчнозадълженото лице ще може да се позове на въпросната несъвместимост и съответно ще има право да упражни със задна дата правото си на приспадане.
- 12 По настоящото дело дружеството изтъква два вида причини за пропускане на преклузивния срок: независещи от данъчнозадълженото лице причини, водещи до закъснение при получаването на фактурата, и зависещи от него причини, тоест допуснати по негова вина грешки.
- 13 Когато горното се преценява в контекста на принципа на пропорционалност, най-напред следва да се отбележи, че хипотезата, в която се намира данъчнозадълженото лице, е различна в зависимост от това дали става дума за дължимия данък за внасяне, или за начисления му данък по получени доставки. Всъщност член 86 от Закона за ДДС предвижда времево ограничение (краен срок) в първия от тези случаи само в рамките на института на погасителната давност, тоест петгодишният срок. Така коригиране на сумата на дължимия данък е възможно до изтичането на този срок (членове 13 и 13а от Закона за ДДС). Що се отнася обаче до начисления данък по получени доставки, законодателят въвежда два срока. Първият е тримесечният срок във връзка с възможността за отчитането му за минали периоди или съответно текущо (член 86, параграф 10b, точка 2, буква b) и член 86, параграф 10i), а вторият е петгодишният срок (член 86, параграфи 13 и 13а). Съмнения буди първият от тези срокове.
- 14 Всъщност, от една страна, според запитващата юрисдикция тримесечният преклузивен срок по член 86, параграф 10b, точка 2, буква b) от Закона за ДДС изглежда достатъчен, за да се снабди данъчнозадълженото лице с фактурата. Без съмнение този срок има и дисциплиниращ характер,

доколкото с въвеждането му се цели да се повиши активността на данъчнозадължените лица при изискването на фактурите, документиращи ВПС. Ключовият момент е, че въпросната разпоредба цели да не се стига до случаи, в които начисленият по получени доставки данък е равен на дължимия, а това се отчита със закъснение поради по-късната данъчна корекция, произтичаща от включването на фактурата след изтичането на упоменатия срок. Този подход всъщност служел за данъчна „оптимизация“ и се използвал с цел злоупотреба с право. От мотивите за законодателното изменение също така следва, че въпросният преклузивен срок позволява на данъчните органи да упражняват по-строг контрол за отчитането на ДДС. Запитващата юрисдикция държи да подчертае, че не ѝ е известна статистика за това каква част от случаите на упражняване на право на приспадане за минали периоди в рамките на петгодишния, но извън тримесечния срок са представлявали данъчна измама или злоупотреба с право. От друга страна, следва да се отбележи, че понякога спазването на упоменатия срок не зависи от данъчнозадълженото лице, както посочва и дружеството по настоящото дело. Причината може да е закъснение при изготвянето и изпращането на фактурата от насрещната страна по сделката или пък недостатъци в работата на пощенския оператор. Освен това, дори данъчнозадълженото лице да получи фактурата в упоменатия срок, не е сигурно дали тя ще отговаря на изискванията във връзка с правото на приспадане, например може да са допуснати грешки при изготвянето ѝ. В светлината на Директивата за ДДС фактурата трябва да отговаря на определени изисквания, както материални, така и персонални. Същевременно, както е посочвал Съдът, в контекста на формалните условия закъснението при получаване на коригирана фактура невинаги може да води до лишаване на данъчнозадълженото лице от възможността да упражни правото си на приспадане. Сега обаче от новите разпоредби следва, че независимо каква е причината за закъснението, след изтичането на тримесечния срок данъчнозадълженото лице може да отчита начисления му данък по получени доставки само текущо. Като последица от това то се оказва принудено да понесе икономическата тежест на дължимия данък и наред с това да заплаща лихви от първия ден след срока, в който данъкът е станал изискуем, до деня на фактическото му внасяне или от първия ден след срока, в който данъчнозадълженото лице е получило подлежащата на възстановяване сума от начисления му данък по получени доставки, до деня на внасянето, както и да коригира сумата за пренасяне за периода между корекцията и справка-декларацията за текущия период.

- 15 Според запитващата юрисдикция, когато се преценяват член 86, параграф 10b, точка 2, буква b) и член 86, параграфи 11g и 11i от Закона за ДДС, предвид практиката на Съда, би трябвало да се вземе под внимание принципът за „дължимата от данъчнозадълженото лице грижа“. Всъщност Съдът признава за съвместимо с Директивата за ДДС да има преклузивен срок за данъчнозадължените лица, които не са положили дължимата грижа, тоест тези, които по собствена вина са пропуснали срока за отчитане на данъка, например поради погрешно отразяване на сделката.

- 16 Запитващата юрисдикция е склонна да приеме, че член 167 във връзка с член 178 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национални разпоредби, съгласно които упражняването от „добросъвестно“ данъчнозадължено лице на правото на приспадане на данъка по получени доставки в същия данъчен период, в който подлежи на отчитане дължимият данък за сделките, представляващи ВПС, зависи от условието дължимият данък във връзка с тези сделки да е посочен в съответната справка-декларация в определен преклузивен срок (в Полша — три месеца) от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки и услуги, докато в останалите случаи тези разпоредби допускат въвеждането на подобен срок.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ