

Дело C-794/23

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

21 декември 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Verwaltungsgerichtshof (Австрия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

14 декември 2023 г.

Жалбоподател:

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof

EU 2023/0009-2
(Ro 2023/13/0014)
14 декември 2023 г.

По ревизионната жалба на Finanzamt Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte (Данъчна служба, Австрия, подразделение Долна Австрия Център) в [...] Винер Нойщад, [...] срещу решението на Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) от 27 януари 2023 г., [...] относно по-специално ДДС за 2019 г. (встъпила страна: P GmbH в W, представлявано от LBG Burgenland Steuerberatung GmbH в [...] Матерсбург [...]), Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия)

[...]

определи:

На основание член 267ДФЕС отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

1. Трябва ли член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е предоставило услуга и е посочило в издадената от него фактура размер на данък върху добавената стойност (ДДС), изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи съгласно тази разпоредба неправилно фактурираната част от ДДС, когато посочената в конкретната фактура услуга е предоставена на данъчно незадължено лице, дори ако това данъчнозадължено лице е предоставило други подобни услуги на други данъчнозадължени лица?

2. Следва ли за „краен потребител, който не се ползва от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС“ по смисъла на решението на Съда на Европейския съюз от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (С- 378/21, ЕУ:С:2022:968) да се счита само данъчно незадължено лице или понятието включва и данъчнозадължено лице, което използва конкретната услуга само за лични цели (или за други цели, които не дават право на приспадане на платения по получени доставки ДДС) и поради това няма право на приспадане на платения по получени доставки ДДС?

3. В случай на опростено фактуриране съгласно член 238 от Директива 2006/112/ЕО по какви критерии следва да се прецени (при всички случаи чрез оценка) за кои фактури данъчнозадълженото лице не дължи неправилно фактурирания размер, тъй като не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи?

Мотиви:

- 1 А. Факти и досегашно развитие на производството:
- 2 Р GmbH е дружество с ограничена отговорност по австрийското право. То стопанисва място за игри на закрито. През 2019 г. то начислява върху входните такси за мястото за игри на закрито (възнаграждението за своите услуги) ставка на данъка върху оборота в размер на 20 %. При плащането на входните такси Р GmbH издава на клиентите си фактури (касови бележки), които представляват фактури с ниска стойност съгласно член 11, параграф 6 от UStG 1994 (опростени фактури съгласно член 238 от Директивата за ДДС). Впоследствие Р GmbH коригира справка-декларацията си по ДДС с мотива, че за входните такси е трябвало да се приложи намалената ставка от 13 %. Р GmbH не предоставя услугите си единствено на данъчно незадължени лица (лица, които не са търговци).
- 3 С акт от 18 януари 2021 г. данъчната служба установява размера на ДДС, който се дължи за 2019 г. В мотивите си тя посочва, че Р GmbH облага с 20 % приходите от входни такси за мястото за игри на закрито; ДДС е посочен в издадените касови бележки. Не се допускало последващо коригиране на ставката на ДДС от 20 % за 2019 г., тъй като не било възможно нито коригирането на фактурите, нито изпращането до клиентите на предприятието на кредитни известия в резултат от разликата в ДДС. Ето

защо поради фактурирането и неоснователното обогатяване следвало да се начисли ДДС в размер на 20 %.

- 4 Р GmbH подава жалба по административен ред срещу този акт. То изтъква, че услугите са предоставени „на практика изключително“ на частни лица, които нямат право на приспадане на платения по получени доставки ДДС. Следователно рискът от загуба на данъчни приходи трябвало да се изключи. Ето защо не било необходимо формално коригиране на фактурата заедно с изпращането на корекцията до получателя на фактурата.
- 5 С определение от 21 юни 2021 г. Bundesfinanzgericht отправя преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз.
- 6 С решение от 8 декември 2022 г., *Finanzamt Österreich* (C- 378/21, EU:C:2022:968), Съдът на Европейския съюз постановява:

„Член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива (ЕС) 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 г., трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е предоставило услуга и е посочило в издадената от него фактура размер на данък върху добавената стойност (ДДС), изчислен въз основа на неправилна ставка, не дължи съгласно тази разпоредба неправилно фактурираната част от ДДС, когато не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи, тъй като получателите на посочената услуга са изключително крайни потребители, които не се ползват от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС“.

- 7 С обжалваното пред Verwaltungsgerichtshof решение Bundesfinanzgericht изменя акта за установяване на данъчно задължение за 2019 г.
- 8 Bundesfinanzgericht приема, че доставките на Р GmbH са използвани „(почти) изключително“ от клиенти, които в качеството си на крайни потребители не биха могли да претендират приспадане. С изключение на оценка от 0,5 % от общия оборот, реализиран от развлекателния парк на закрито, не съществува риск от загуба на приходи от ДДС. Това следва от декларацията на управителя на Р GmbH, че през 2019 г. получателите на услугите на Р GmbH са изключително крайни потребители, които нямат право да приспадат платения по получени доставки ДДС. Не са налице нито пътнически услуги, нито услуги по предоставяне на грижи. Доколкото обаче не е напълно изключено клиенти на Р GmbH (основателно или неоснователно) да са приспаднали платения по фактурите данък, следва да се направи оценка. Поради голямата вероятност услугите на Р GmbH да са предоставени за лично ползване на клиентите Bundesfinanzgericht изчислява 0,5 % от общия оборот, за който се дължи данък поради фактурирането. Що се отнася до издадените касови бележки (общо 22 557 фактури), това засяга

около 112 фактури, по които (основателно или неоснователно) е извършено приспадане.

9 Данъчната служба подава ревизионна жалба срещу това решение. Тя твърди, че обжалваното решение се отклонява от практиката на Съда на Европейския съюз. Съдът на Европейския съюз постановил, че данъчнозадълженото лице не дължи неправилно фактурираната част от ДДС, когато не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи, тъй като получателите на посочената услуга са изключително крайни потребители, които не се ползват от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС. Решението на Съда на Европейския съюз не позволявало да се разделят чрез оценка крайните потребители, от една страна, и данъчнозадължените лица, които имат право да приспаднат ДДС по получени доставки, от друга страна. Въпросът бил разгледан от Съда на Европейския съюз единствено с оглед на предпоставката, че услугата била предоставена изключително на крайни потребители, които не се ползвали от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

10 Б. Релевантни разпоредби

11 1. Националното право

12 Член 11 от Umsatzsteuergesetz 1994 (Закон за данъка върху оборота от 1994 г.) в редакцията му, приложима към спора (BGBl. I № 13/2014), в съответните части гласи:

„(1) 1. Ако търговецът извършва сделки по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1, той има право да издава фактури. Ако той извършва сделки по отношение на друг търговец за неговата дейност или по отношение на юридическо лице, доколкото то не е търговец, той е длъжен да издава фактури. Ако търговецът извършва облагаема доставка, състояща се в обработка или преработка на чужда вещ, при която главно се използват собствени материали, или в обработка или преработка на чужда вещ, при която главно се използват чужди материали, във връзка с недвижим имот, на лице, което не е търговец, той е длъжен да издаде фактура. Търговецът трябва да изпълни задължението си за издаване на фактура в рамките на шест месеца от извършването на сделката.

[...]

(6) За фактурите, чиято обща стойност не надвишава 400 EUR, освен датата на издаване са достатъчни следните данни:

1. името и адресът на търговеца, който доставя стоките или предоставя услугите;
2. количеството и обичайното търговско наименование на доставените стоки или естеството и обхватът на услугата;

3. датата на доставката на стоки или услуги, или на периода, през който се включва услугата;
4. общата сума на цената и размерът на дължимия данък за доставката на стоки или услуги; и
5. данъчната ставка.

[...]

(12) Ако търговецът е посочил отделно във фактура за доставка на стоки или услуги размер на данъка, който не дължи на основание на този федерален закон за сделката, той дължи тази сума въз основа на фактурата, ако не е коригирал съответно тази сума по отношение на получателя на доставката на стоки или на услуги. В случай на корекция член 16, параграф 1 се прилага *mutatis mutandis*“.

13 2. Правото на Съюза

- 14 Член 193 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност гласи:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199б и член 202“.

- 15 Член 203 от директивата предвижда:

„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.

- 16 Член 220, параграф 1 от Директивата в съответните части гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице осигурява издаването на фактура или от самия него, или от негов клиент, или от негово име и за негова сметка от трето лице по отношение на изброените по-долу:

1. доставки на стоки и услуги, които той е извършил на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице;

[...]“.

17 В. Разяснения на преюдициалните въпроси

- 18 В мотивите за преюдициалното си запитване от 21 юни 2021 г. Bundesfinanzgericht изрично посочва, че клиентите на Р GmbH през 2019 г. са само „крайни потребители, които нямат право на приспадане на платения по получени доставки ДДС“.

- 19 Това предположение на Bundesfinanzgericht относно фактите вече е поставено под въпрос в хода на преюдициалното производство (вж. по-специално заключението на генералния адвокат по дело Finanzamt Österreich, C-378/21, EU:C:2022:657, т. 38 и сл.). В решението от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (C- 378/21, EU:C:2022:968), Съдът не разглежда тези съображения на генералния адвокат. В решението си Съдът посочва, че поставените от запитващата юрисдикция въпроси се основават на предпоставката, че в случая не съществува никакъв риск от загуба на данъчни приходи, тъй като клиентите на P GmbH са единствено крайни потребители, които нямат право да приспадат фактурирания им от P GmbH ДДС. „Единствено с оглед на тази предпоставка“ е разгледан първият въпрос (т. 18).
- 20 В по-нататъшното производство Bundesfinanzgericht се отклонява от това предположение относно фактите. Понастоящем той приема, че не е изключена възможността клиентите на P GmbH (основателно или неоснователно) да са извършили приспадане. Той изчислява дела на тези клиенти на 0,5 % от общия оборот (респ. около 112 фактури от общо 22 557 фактури).
- 21 Именно поради обстоятелството, че отговорът на Съда в предходното преюдициално производство се основава изрично на факта, че всички клиенти на P GmbH са били крайни потребители, които нямат право на приспадане на ДДС, възниква въпросът как следва да се процедира, ако дори малка част от клиентите на P GmbH са данъчнозадължени лица (търговци). Следователно рискът от загуба на данъчни приходи не е (при всички положения и изцяло) изключен.
- 22 От това би могло да се направи извод, че с оглед на обстоятелството, че действително не е извършено коригиране на фактурите (получателите не са посочени във „фактурите с ниска стойност“ и следователно не са известни), рискът от загуба на данъчни приходи като цяло не е напълно и своевременно отстранен, поради което P GmbH дължи пълния размер на посочения във всички фактури ДДС.
- 23 Според генералния адвокат обаче член 203 от Директивата се отнася до отделната неправилна фактура. От горното би могло да се заключи, че съществува риск от загуба на данъчни приходи само по отношение на фактурите, издадени на данъчнозадължени лица (търговци) (дори получателят на услугата да не е посочен във фактурата).
- 24 В случай че от значение е отделната неправилна фактура се поставя и въпросът относно критериите, по които следва да се определят фактурите (при всички положения и чрез оценка), при които съществува риск от загуба на данъчни приходи. В този контекст не е ясно как следва да се разбира понятието за „краен потребител, който не се ползва от право на приспадане на платения по получени доставки ДДС“. Поставя се въпросът дали за краен

потребител в този смисъл следва да се счита само данъчно незадължено лице да се счита само данъчно незадължено лице или понятието включва и данъчнозадължено лице, което използва конкретната услуга само за лични цели (или за други цели, които не дават право на приспадане на платения по получени доставки ДДС) и поради това няма право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

- 25 Рискът от загуба на данъчни приходи при посочване на — както в случая е безспорно — твърде висока данъчна ставка се дължи на обстоятелството, че получателят на услугата ще поиска приспадане на платения по получени доставки ДДС в твърде висок размер. Това ще засегне най-вече случаите, в които данъчнозадължените лица (търговци) използват получените от P GmbH услуги като предварителни услуги за собствените си облагаеми услуги (напр. както посочва генералният адвокат в заключението си, точка 39 — самонаето лице фотограф, който продава снимки, направени на мястото за игри). В този случай съществува рискът платеният по получени доставки данък да бъде поискан основателно с оглед на основанието, но неоснователно с оглед на размера (тъй като е прекомерен).
- 26 Това обаче може да засегне и онези случаи, при които данъчнозадължените лица (търговци) използват услугите за лични цели (или за други цели, които не дават право на приспадане на платения по получени доставки ДДС) (напр. лични снимки; търговци, които посещават парка с децата си) и искат приспадането на платения във връзка с тях данък, което е неоснователно и с оглед на основанието. Verwaltungsgerichtshof приема, че в това отношение може да е от значение и естеството на предоставяната услуга. Именно поради обстоятелството, че услугите на място за игри на закрито само по изключение се взимат предвид като предварителни услуги за професионална услуга, е логично данъчнозадължените лица, получатели на тази услуга, също само по изключение да искат неоснователно с оглед на основанието (а в случая и с оглед на размера) приспадане на платения за тях ДДС.
- 27 Ако обаче получател на услугата е данъчно незадължено лице, по принцип не съществува риск от предявяване на посочената във фактурата сума (с оглед на основанието и с оглед на размера).
- 28 В това отношение обаче при всички положения би могло да се вземе предвид и обстоятелството, че издадените фактури представляват „фактури с ниска стойност“, поради което от тях не може да се установи получателят на услугата. Ето защо не би могла да се изключи възможността тази фактура да се използва с измамна цел от данъчнозадължено лице, което не е получило тези услуги (вж. относно евентуални злоупотреби напр. заключението на генералния адвокат Kokott по дело P, C-442/22, EU:C:2023:702, т. 2).
- 29 Като цяло тълкуването на правото на Съюза във връзка с тези въпроси не изглежда толкова ясно, че да не оставя място за разумно съмнение (вж.

решение на Съда от 4 октомври 2018 г., Комисия/Френска република, С-416/17, EU:C:2018:811, т. 110).

30 Поради това въпросите следва да се поставят на Съда в рамките на производството по преюдициално запитване съгласно член 267 ДФЕС.

[...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ