



РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

30 септември 2010 година(*)

„Шеста директива ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Право на приспадане на заплатения по получени доставки данък — Нова национална правна уредба — Изисквания за съдържанието на фактурата — Прилагане с обратна сила — Загубване на правото на приспадане“

По дело C-392/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от *Baranya Megyei Bíróság* (Унгария) с акт от 2 април 2009 г., постъпил в Съда на 5 октомври 2009 г., в рамките на производство по дело

Uzodaépítő kft

срещу

АРЕН Központi Hivatal Hatósági Főosztály,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts (докладчик), председател на състав, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász, г-н J. Malenovský и г-н D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: г-н N. Jääskinen,

секретар: г-н R. Grass,

като има предвид становищата, представени:

— за унгарското правителство, от г-жа J. Fazekas, г-н M. Fehér и г-жа Z. Tóth, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-н B. D. Simon, в качеството на представител,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 17 и 20 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, стр. 1), изменена с Директива 2001/115/ЕО на Съвета от 20 декември 2001 г. (ОВ L 15, 2002 г., стр. 24, наричана по-нататък „Шеста директива“), както и на общите принципи на правото на Съюза
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между *Uszodaépítő kft* и *АРЕН Központi Hivatal Hatósági Főosztály* (главна служба на централната администрация за данъци и финансов контрол, наричана по-нататък „АРЕН“) по повод на отказа на последната да признае на жалбоподателя по главното производство правото да приспадне данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за получени от него доставки на строителни работи от размера на ДДС, чието плащане той дължи.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

- 3 Съгласно членове 411 и 413 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) тази директива отменя и заменя, считано от 1 януари 2007 г., законодателството на Съюза в областта на ДДС, и в частност Шеста директива. Съгласно съображения 1 и 3 от Директива 2006/112 преработването на Шеста директива е било необходимо, така че разпоредбите относно хармонизирането на законодателствата на държавите членки в областта на ДДС да бъдат изложени по ясен и рационален начин в нова структура и нов текст, без по принцип да се внасят съществени промени. В този смисъл разпоредбите на Директива 2006/112 по същество са идентични със съответните разпоредби от Шеста директива.
- 4 Съгласно член 167 от Директива 2006/112, който възпроизвежда текста на член 17, параграф 1 от Шеста директива, „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.
- 5 Член 168, буква а) от Директива 2006/112, който по същество е формулиран по същия начин като член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива в редакцията му съгласно член 28е, параграф 1 от Шеста директива, гласи:

„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“.

- 6 Член 178 от Директива 2006/112, който по същество възпроизвежда текста на член 18, параграф 1 от Шеста директива в редакцията му съгласно член 28е, точка 2 от Шеста директива, съдържа следните разпоредби:

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

[...]

- е) когато се изисква да плати ДДС като клиент, [в случаите, в които] се прилагат членове 194—197 или член 199, [то] трябва да спази формалностите, установени от всяка държава членка“.

- 7 Член 199, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 предвижда:

„1. Държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, за което е направена някоя от следните доставки:

- а) доставката на строителни работи [...]“.

- 8 Режим като този по член 199, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 обикновено се нарича „самоначисляване“ и преди това е бил предвиден в член 21, параграф 1 от Шеста директива.

Национална правна уредба

- 9 Член 127, параграф 1, буква а) от закон СХХVII от 2007 г. за ДДС (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi СХХVII törvény, наричан по-нататък „новият закон за ДДС“), влязъл в сила на 1 януари 2008 г., гласи, че „[м]атериалноправно условие за упражняването на правото на приспадане е данъчнозадълженото лице да разполага лично [...] с издадена на негово име фактура, с която се удостоверява осъществяването на сделката“.

- 10 Член 142, параграф 1, буква б) от новия закон за ДДС предвижда:

„1) Данъкът се заплаща от приобретателя на стоката или от получателя на услугата:

[...]

- б) в случай на строителни работи [...]“.

- 11 Съгласно член 142, параграф 7 от новия закон за ДДС, „когато се прилага параграф 1, продавачът на стоките или доставчикът на услугата изготвя фактура, в която не се посочват нито размерът на платения по получените доставки данък, нито данъчната ставка [...]“.

- 12 Член 169, буква к), от новия закон за ДДС гласи:

„Фактурата трябва да съдържа задължително следната информация:

k) [...] когато приобретателят на стоките или получателят на услугата е платец на данъка, позоваване на правна норма или друга ясна препратка в смисъл, че продажбата на стоките или доставката на услугата

[...]

kb) се облага с данък при приобретателя на стоката или получателя на услугата“.

13 Член 269, параграф 1 от новия закон за ДДС също предвижда:

„Когато както настоящият закон, така и закон LXXIV от 1992 г. за ДДС [наричан по-нататък „старият закон за ДДС“] определят едни и същи лица като носители на правата и задълженията, които се упражняват, съответно изпълняват чрез самоначисляване и произтичат от облагаема сделка с идентичен фактически състав, определянето и прилагането на посочените права и задължения ще продължи да се урежда изключително от разпоредбите на [стария] закон [за] ДДС, дори след влизането в сила на настоящия закон, освен ако за разлика от [стария] закон [за] ДДС настоящият закон премахва по общ начин задълженията за всички заинтересовани лица или им налага по-малко обременителни задължения или им признава нови или допълнителни права. В този случай заинтересованите лица могат по общо решение да изберат правата и задълженията им да се определят и прилагат в съответствие с настоящия закон, дори когато тези права и задължения са възникнали преди влизането в сила на настоящия закон, но в рамките на давностния срок, при условие че всички заинтересовани лица предварително уведомят за своето решение данъчния орган с обща писмена молба, която следва да бъде получена от посочения орган най-късно до 15 февруари 2008 г. Този срок е преклузивен и не може да бъде възстановяван. След изтичане на срока може да се подаде допълнителна декларация, без това да води до санкции за забава“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

14 На 9 юни 2006 г. жалбоподателят по главното производство сключва като главен изпълнител с NÁS MPS-4 kft, като възложител, договор за извършване на строителни работи. Жалбоподателят по главното производство извършва посочените работи с участието на различни подизпълнители.

15 Строителните работи започват през пролетта на 2007 г., но са прекъснати през лятото на същата година поради проблеми от финансово естество. Издадени са фактури за извършените до момента на прекъсването работи. Както жалбоподателят по главното производство, така и неговите подизпълнители изпълняват задълженията си за деклариране и плащане на ДДС съгласно стария закон за ДДС.

16 На 14 февруари 2008 г., след влизането в сила на новия закон за ДДС, по общо решение съгласно член 269, параграф 1 от посочения закон жалбоподателят по главното производство, възложителят и подизпълнителите отправят искане за прилагане на разпоредбите на новия закон по отношение на строителните работи, извършени въз основа както на договора между жалбоподателя по главното производство и възложителя, така и на договорите, сключени между жалбоподателя и неговите подизпълнители (наричано по-нататък „декларацията от 14 февруари 2008 г.“).

- 17 След извършена от данъчната администрация проверка на представената от жалбоподателя по главното производство справка-декларация за ДДС за финансовата 2007 г., посочената администрация установява с решение от 23 май 2008 г., че за периода от април до септември 2007 г. той дължи данък с общ размер 52 822 000 HUF. В това отношение данъчният орган обяснява, че жалбоподателят по главното производство не може да упражни правото на приспадане въз основа на издадените от подизпълнителите фактури, тъй като тези фактури не съответстват на разпоредбите на новия закон за ДДС. Всъщност вследствие на декларацията от 14 февруари 2008 г. разпоредбите на новия закон за ДДС в областта на самоначисляването се прилагат с обратна сила за фактурите, издадени през финансовата 2007 г. Според посочения орган издадените от подизпълнителите фактури трябва да съответстват на разпоредбите на член 142, параграф 7 и член 169, буква к) от този нов закон. Следователно за да може жалбоподателят по главното производство да упражни правото си на приспадане съгласно разпоредбите на новия закон за ДДС, от една страна, подизпълнителите трябва да променят издадените фактури, а от друга страна, жалбоподателят трябва да промени своята справка-декларация за ДДС за финансовата 2007 г., като подаде допълнителна декларация.
- 18 С Решение от 5 септември 2008 г. АРЕН потвърждава решението от 23 май 2008 г.
- 19 Жалбоподателят по главното производство подава жалба пред запитващата юрисдикция, с която иска отмяната на решението на АРЕН от 5 септември 2008 г. Посочената юрисдикция счита, че като отменя с обратна сила правото на приспадане, надлежно упражнявано от жалбоподателя по главното производство съгласно стария закон за ДДС, член 269, параграф 1 от новия закон за ДДС нарушава членове 17 и 20 от Шеста директива, както и различни общи принципи на правото на Съюза.
- 20 При тези условия *Baranya Megyei Bíróság* решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Съвместима ли е с членове 17 и 20 от Шеста директива правна разпоредба на държава членка, влязла в сила на 1 януари 2008 г., след възникване на правото на приспадане на данъка, която за приспадането на ДДС, платен и деклариран за доставени стоки или предоставени услуги през финансовата 2007 г., изисква промяна на съдържанието на фактурите и представяне на допълнителна декларация?
- 2) Съвместима ли е с общите принципи на правото [на Съюза] и по-конкретно обективно оправдана, разумна, пропорционална и съответстваща на принципа на правната сигурност ли е мярката по член 269, параграф 1 от новия закон за ДДС, съгласно която при изпълнение на посочените в този член изисквания правата и задълженията се определят и прилагат в съответствие с разпоредбите на новия закон, дори когато са възникнали преди неговото влизане в сила, но в рамките на давностния срок?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

- 21 Унгарското правителство подчертава, че спорът по главното производство не налага тълкуване на правните разпоредби и принципи, посочени в акта за преюдициално запитване. В това отношение то отбелязва, от една страна, че прилагането с обратна сила на разпоредбите на новия закон за ДДС се основава изключително на изрично и доброволно волеизявление на жалбоподателя по главното производство и на другите заинтересовани данъчнозадължени лица. Доколкото обаче жалбоподателят по главното производство изрично поиска такова прилагане на този закон, той трябвало да се съобрази с произтичащите от това правни последици. От друга страна, спорът по главното производство възникнал в резултат на погрешното тълкуване от жалбоподателя по главното производство на преходните разпоредби на новия закон за ДДС. Посоченият спор повдигал въпрос, свързан с тълкуването на националното право, а не на правото на Съюза.
- 22 В това отношение е подходящо да се припомни, че по силата на постоянната съдебна практика в рамките на сътрудничеството между Съда на Европейския съюз и националните юрисдикции, предвидено в член 267 ДФЕС, само националните юрисдикции, които са сезирани със спора и трябва да поемат отговорността за последващото му съдебно решаване, могат да преценят — предвид особеностите на всяко дело — както необходимостта от преюдициално заключение, за да могат да постановят решението си, така и релевантността на въпросите, които поставят на Съда. Ето защо, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, по принцип Съдът трябва да се произнесе (вж. по-специално Решение от 13 март 2001 г. по дело PreussenElektra, C-379/98, Recueil, стр. I-2099, точка 38, Решение от 1 октомври 2009 г. по дело Gottwald, C-103/08, Сборник, стр. I-9117, точка 16 и Решение от 22 април 2010 г. по дело Dimos Agiou Nikolaou, C-82/09, все още непубликувано в Сборника, точка 14).
- 23 От това следва, че презумпцията за релевантност на поставените от националните юрисдикции преюдициални въпроси може да бъде оборена само в изключителни случаи, по-специално когато е ясно, че исканото тълкуване на посочените във въпросите разпоредби от правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство (вж. по-специално Решение по дело Gottwald, посочено по-горе, точка 17 и цитираната съдебна практика).
- 24 В конкретния случай обаче независимо че жалбоподателят по главното производство е избрал прилагането на новия закон за ДДС и дори извършеният от него избор да се основава на погрешно тълкуване на разглеждания закон, това не променя факта, че разпоредбите на този нов закон са приложими към спора по главното производство и запитващата юрисдикция има съмнения относно съответствието на преходните мерки от посочения закон с различни разпоредби на правото на Съюза, тъй като тези мерки са пречка жалбоподателят по главното производство да упражни правото си на приспадане на ДДС.
- 25 Ето защо се налага изводът, че не е очевидно, че поисканото тълкуване на правото на Съюза е ирелевантно за решението, което запитващата юрисдикция трябва да постанови.
- 26 Следователно преюдициалното запитване трябва да се обяви за допустимо.

По първия въпрос

- 27 Що се отнася, на първо място, до предмета на първия въпрос, следва да се заключи, че искането на запитващата юрисдикция е за тълкуване на членове 17 и 20 от Шеста директива.
- 28 Съгласно членове 411 и 413 от Директива 2006/112 обаче тя отменя и заменя Шеста директива, считано от 1 януари 2007 г.
- 29 Така, след като фактите, които са от значение за спора в главното производство, са настъпили след 1 януари 2007 г., за този спор е релевантно единствено тълкуването на разпоредбите на Директива 2006/112.
- 30 Обстоятелството, че формално националната юрисдикция е формулирала преюдициалните въпроси чрез позоваване единствено на разпоредбите на Шеста директива, не е пречка за Съда да предостави на тази юрисдикция всички насоки за тълкуване, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което е сезирана, независимо дали тази юрисдикция ги е посочила във въпросите си (вж. в този смисъл Решение от 27 октомври 2009 г. по дело *ČEZ*, C-115/08, Сборник, стр. I-10265, точка 81 и Решение от 12 януари 2010 г. по дело *Petersen*, C-341/08, все още непубликувано в Сборника, точка 48).
- 31 В това отношение следва да се отбележи, че както произтича от съображение 3 от Директива 2006/112, тя преработва съществуващото законодателство в областта на хармонизирането на законодателствата на държавите членки относно ДДС, и в частност Шеста директива, без по принцип да внася съществени промени в това законодателство.
- 32 При това положение трябва да се приеме, че първият отправен въпрос се отнася до тълкуването на членове 167 и 168 от Директива 2006/112, които съответстват на посочените в акта за преюдициално запитване разпоредби на Шеста директива. От друга страна, доколкото първият въпрос се отнася по същество до условията за упражняване на правото на приспадане на ДДС, следва да се приеме, че с него се иска и тълкуването на член 178 от Директива 2006/112.
- 33 На второ място, що се отнася до съществуването на спора, запитващата юрисдикция пита дали членове 167, 168 и 178 от Директива 2006/112 не допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която в рамките на прилагането с обратна сила на нови разпоредби относно самоначисляването подчинява приспадането на ДДС на условието да се поправят фактурите за сделки, осъществени преди влизането в сила на новия закон, и да се подаде допълнителна данъчна декларация.
- 34 В това отношение от една страна следва да се напомни, че предвиденото в членове 167 и 168 от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. То може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (Решение от 15 юли 2010 г. по дело *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, все още непубликувано в Сборника, точка 37 и цитираната съдебна практика).
- 35 Режимът на приспадането цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на дължимото или заплатено ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Ето защо общата система по ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест за

всички икономически дейности, при условие че самите те по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. Решение от 22 февруари 2001 г. по дело *Abbey National*, C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 24, Решение от 21 април 2005 г. по дело *HE*, C-25/03, Recueil, стр. I-3123, точка 70, както и Решение от 6 юли 2006 г. по дело *Kittel и Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 48).

- 36 Следователно фактът, че данъчнозадълженото лице е избрало прилагането на новия закон за ДДС пред прилагането на стария закон, сам по себе си не може да засегне правото му на приспадане на платения по получените доставки ДДС, което произтича пряко от членове 167 и 168 от Директива 2006/112.
- 37 По отношение, от друга страна, на условията за упражняване на правото на приспадане на ДДС, предвидени в член 178 от Директива 2006/112, доколкото става въпрос за процедура по самоначисляване съгласно член 199, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112, следва да се заключи, че приложими са само условията, посочени в член 178, буква е). Следователно, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице, което в качеството си на получател на услуги е платец на свързания с тях ДДС, не е задължено да разполага с фактура, изготвена според формалните изисквания на Директива 2006/112, а трябва единствено да спазва формалните условия, установени от съответната държава членка съгласно предоставената с член 178, буква е) от същата директива възможност (вж. в този смисъл Решение от 1 април 2004 г. по дело *Vockemühl*, C-90/02, Recueil, стр. I-3303, точка 47).
- 38 От съдебната практика следва, че така установените от съответната държава членка формални условия, които трябва да бъдат изпълнени от данъчнозадълженото лице, за да може то да упражни правото на приспадане на ДДС, не могат да превишават строго необходимото с оглед на проверката за правилно прилагане на процедурата по самоначисляване (вж. в този смисъл Решение по дело *Vockemühl*, посочено по-горе, точка 50).
- 39 Във връзка с това е постановено, че принципът на данъчния неутралитет налага да се предостави приспадане на ДДС по получените доставки, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания (Решение от 8 май 2008 г. по дело *Ecotrade*, C-95/07 и C-96/07, Сборник, стр. I-3457, точка 63).
- 40 Следователно след като данъчната администрация разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите услуги е платец на ДДС, членове 167 и 168 и член 178, буква е) от Директива 2006/112 не допускат данъчно законодателство, налагащо допълнителни условия във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък, които могат да осуетят упражняването на това право (вж. в този смисъл Решение по дело *Vockemühl*, посочено по-горе, точка 51 и Решение по дело *Ecotrade*, посочено по-горе, точка 64).
- 41 В рамките на спора по главното производство данъчната администрация отказва да признае на жалбоподателя по главното производство право на приспадане на ДДС за строителните работи, извършени през финансовата 2007 г. от неговите подизпълнители, с мотиви, от една страна, че жалбоподателят не разполага за посочените сделки с поправени фактури, които да съответстват на разпоредбите на член 142, параграф 7 и член 169,

буква к) от новия закон за ДДС, приложими с обратна сила, считано от 1 януари 2008 г., и от друга страна, че той не е променил данъчната си декларация за финансовата 2007 г. въз основа на така поправените фактури.

- 42 На първо място, от делото следва, че предвидените в член 168, буква а) от Директива 2006/112 материалноправни условия за придобиване на право на приспадане на ДДС са изпълнени, така че жалбоподателят по главното производство може да се ползва от това право по отношение на ДДС за извършените от неговите подизпълнители строителни работи. Необходимо е да се отбележи, че всъщност последните са използвани за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице в съответната държава членка. От друга страна, въз основа на данъчната декларация за финансовата 2007 г. съответният данъчен орган е бил уведомен, че посочените материалноправни условия са изпълнени.
- 43 На второ място, безспорно е, че към момента, в който е отказал да признае на жалбоподателя по главното производство право на приспадане на ДДС, въз основа на данъчната декларация за финансовата 2007 г. и на декларацията от 14 февруари 2008 г. данъчният орган е разполагал с цялата необходима информация, за да установи, че в качеството му на получател на строителните работи, извършени от неговите подизпълнители, жалбоподателят по главното производство е платец на ДДС.
- 44 Както отбелязва Европейската комисия, налагането на формални условия като разглежданите по главното производство може да осуети упражняването на правото на приспадане на жалбоподателя по главното производство.
- 45 Така, с оглед на цитираната в точки 39 и 40 от настоящото решение съдебна практика следва да се счита, че членове 167, 168 и 178 от Директива 2006/112 не допускат налагането на формални условия като разглежданите по главното производство.
- 46 При тези обстоятелства членове 167, 168 и 178 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат прилагането с обратна сила на национално законодателство, което в рамките на режим на самоначисляване подчинява приспадането на ДДС за строителни работи на условието да се поправят фактурите за тези сделки и да се подаде коригираща допълнителна декларация, въпреки че съответният данъчен орган разполага с цялата необходима информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице е платец на ДДС в качеството му на получател по разглежданите сделки, и за да провери размера на подлежащия на приспадане данък.

По втория въпрос

- 47 Предвид отговора на първия въпрос на втория въпрос не следва да се отговаря.

По съдебните разноски

- 48 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

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 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат прилагането с обратна сила на национално законодателство, което в рамките на режим на самоначисляване подчинява приспадането на данъка върху добавената стойност за строителни работи на условието да се поправят фактурите за тези сделки и да се подаде коригираща допълнителна декларация, въпреки че съответният данъчен орган разполага с цялата необходима информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице е платец на данъка върху добавената стойност в качеството му на получател по разглежданите сделки, и за да провери размера на подлежащия на приспадане данък.

Подписи