



Език на документа :
ECLI:EU:C:2017:864

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

15 ноември 2017 година(*)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Директива 2006/112/ЕО — Член 168, буква а), член 169, буква а), член 214, параграф 1, букви г) и д) и членове 289 и 290 — Възможност за приспадане на дължимия или платен по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС) — Извършени доставки в други държави членки — Режим на освобождаване от данък в държавата членка, в която се упражнява право на приспадане“

По дело C-507/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд София-град (България) с акт от 12 септември 2016 г., постъпил в Съда на 26 септември 2016 г., в рамките на производство по дело

„Ентъртеймънт България Систем“ ЕООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot (докладчик), изпълняващ функцията на председател на състава, S. Rodin и E. Regan, съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за „Ентъртеймънт България Систем“ ЕООД, от С. Георгиева, в качеството на представител,
- за директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София, от А. Георгиев, в качеството на представител,

– за българското правителство, от Е. Петранова и М. Георгиева, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и П. Михайлова, в качеството на представители,

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 член 168, букви а) и б), на член 169, буква а) и на член 214 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 с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г. (ОВ L 10, 2010 г., стр. 14) (наричана по-нататък „Директива 2006/112“).

2 Това запитване е отправено в рамките на спор на „Ентъртеймънт България Систем“ ЕООД (наричано по-нататък „ЕБС“) с директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София (България) по повод на ревизионен акт, с който на това предприятие са установени задължения за плащане на данък върху добавената стойност (ДДС) и на лихви за забава.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 168 от Директива 2006/112 предвижда:

„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;

[...]“.

4 Член 169 от тази директива гласи:

„В допълнение към приспадането, посочено в член 168, данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС, посочен там, доколкото стоките и услугите се използват за целите на следното:

а) сделки, свързани с дейностите, посочен в член 9, параграф 1, втора алинея, които се извършват извън държавата членка, в която този данък се дължи или е платен, по отношение на ко[и]то ДДС би могъл да бъде приспадат, ако те са били извършени на територията на тази държава членка;

[...]⁴.

5 Член 214 от посочената директива уточнява:

„1. Държавите членки предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че следните лица са идентифицирани чрез индивидуален номер:

а) всяко данъчнозадължено лице, с изключение на посочените в член 9, параграф 2, което в рамките на съответната тяхна територия извършва доставки на стоки или услуги, за които ДДС подлежи на приспадане, различни от доставки на стоки или услуги, за които ДДС е дължим единствено от клиента или лицето, за което са предвидени стоките или услугите, в съответствие с членове 194—197 и член 199;

[...]

г) всяко данъчнозадължено лице, което на съответната им територия получава услуги, за които е задължено да внесе ДДС съгласно член 196;

д) всяко данъчнозадължено лице, установено на съответната им територия, което предоставя услуги на територията на друга държава членка, за които ДДС се дължи единствено от получателя съгласно член 196.

[...]⁴.

6 Член 196 от същата директива гласи:

„ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС, на което се предоставят услуги, посочени в член 44, ако услугите се предоставят от данъчнозадължено лице, неустановено на територията на държавата членка“.

7 Съгласно член 282 от Директива 2006/112 освобождаванията от данък и праговете освобождавания, предвидени в раздел 2 от тази директива, се прилагат по отношение на доставките на стоки и услуги от малки предприятия.

8 Член 287 от тази директива предвижда:

„Държавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на следните суми по обменния курс в деня на присъединяването им:

[...]

17) България: 25 600 EUR;

[...]

9 Член 289 от споменатата директива гласи:

„Данъчнозадължените лица, които са освободени от ДДС, нямат право да приспадат ДДС в съответствие с членове 167—171 и членове 173—177 и могат да не посочват ДДС в техните фактури“.

10 Член 290 от Директива 2006/112 уточнява:

„Данъчнозадължените лица, които имат право на освобождаване от ДДС, могат да избират между общия данъчен режим или опростения ред, предвиден в член 281. В този случай те имат право да се ползват от прагово освобождаване, ако такова е предвидено от националното законодателство“.

Българската правна уредба

11 Член 70, алинея 4 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“) предвижда, че няма право на данъчен кредит лице, регистрирано на основание член 97а ЗДДС.

12 Член 94 от ЗДДС предвижда в алинея 3, че регистрацията за целите на ДДС е задължителна и по избор.

13 Член 96 от ЗДДС уточнява в алинея 1, че всяко данъчнозадължено лице с облагаем оборот 50 000 български лева (BGN) (приблизително 25 600 EUR) или повече за период, не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец, е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон.

14 Член 97а от ЗДДС гласи:

„1. На регистрация по този закон подлежи всяко данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6, което получава услуги с място на изпълнение на територията на страната, които са облагаеми и за които данъкът е изискуем от получателя по чл. 82, ал. 2.

2. На регистрация по закона подлежи всяко данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6, установено на територията на страната, което предоставя услуги по чл. 21, ал. 2 с място на изпълнение на територията на друга държава членка.

3. Данъчно задължено лице, регистрирано на основание ал. 1, се смята за регистрирано и по ал. 2 и обратното.

[...]

15 Съгласно член 100, алинея 1 от ЗДДС:

„Всяко данъчно задължено лице, за което не са налице условията за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1, има право да се регистрира по този закон“.

16 Член 113, алинея 9 от ЗДДС предвижда:

„Данъчно задължените лица, които не са регистрирани по този закон или са регистрирани на основание чл. 97а, ал. 1 и 2, [...] нямат право [д]а посочват данъка в издадените от тях фактури“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

17 От акта за преюдициално запитване е видно, че ЕБС е установено в България дружество, което извършва доставки на услуги в сферата на интернет услугите, например уеб дизайн, мултимедийно развитие или графичен дизайн.

18 Считано от 21 декември 2010 г., ЕБС е идентифицирано за целите на ДДС на основание член 97а, алинея 2 от ЗДДС, който предвижда регистрация на данъчнозадължените лица, установени в България, които предоставят услуги с място на изпълнение на територията на друга държава членка.

19 Според акта за преюдициално запитване ЕБС получава доставки на услуги, предоставени от данъчнозадължени лица, установени на територията на държави членки, различни от Република България, които използва за доставката на услуги в други държави членки и в Швейцария.

20 ЕБС приспада ДДС за получените по този начин доставки на услуги в рамките на режима на обратно начисляване.

21 В рамките на данъчна ревизия Националната агенция за приходите (България) установява, че още на 30 ноември 2013 г. ЕБС е достигнало оборота, при който предприятията престават да се ползват от режима на освобождаване от ДДС в посочената държава членка, и съгласно националната правна уредба, в съответствие с член 96, алинея 1 от ЗДДС, трябва да се регистрират по ДДС.

22 С ревизионен акт от 16 септември 2015 г. Националната агенция за приходите, от една страна, приема, че ЕБС неправомерно е упражнило право на приспадане на ДДС по получените от него доставки, тъй като член 70, алинея 4 от ЗДДС забранява упражняването на това право от данъчнозадължени лица, идентифицирани на основание член 97а от ЗДДС, и от друга страна, установява задължения за ДДС на ЕБС и лихви за забава (наричан по-нататък „ревизионният акт“).

23 С решение от 30 ноември 2015 г. директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София частично уважава искането за изменение на ревизионния акт, като приема, че забраната за приспадане на дължимия или платен по получени доставки ДДС не може да се противопостави на ЕБС до идентифицирането му по ДДС на основание член 96, алинея 1 от ЗДДС, а само до датата, на която са изпълнени условията за подаване на искане за регистрация на основание на посочената разпоредба.

24 Задължено да плати ДДС в размер на 2 094 196 BGN (около 1 070 741 EUR) заедно с лихвите за забава, ЕБС сезира Административен съд София-град (България) с искане за отмяна на изменения в този смисъл ревизионен акт.

25 Посочената юрисдикция иска да установи дали член 70, алинея 4 от ЗДДС е в съответствие с Директива 2006/112.

26 Тя отбелязва, че макар данъчнозадължените лица, идентифицирани за целите на ДДС на основание на член 97а от ЗДДС, към който препраща член 70, алинея 4 от ЗДДС, да не могат да издават фактури с начислен ДДС за извършени в България доставки, те би трябвало за сметка на това да могат да начисляват този данък за доставките на стоки или услуги с място на изпълнение извън територията на тази държава членка. Посочената юрисдикция счита, че следователно тези данъчнозадължени лица имат право да приспадат дължимия или платен ДДС по получените от тях доставки на услуги, предоставени им от установени на територията на други държави членки данъчнозадължени лица.

27 При тези обстоятелства Административен съд София-град решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Разпоредбата на чл. 214 от Директива 2006/112 трябва ли да се тълкува в смисъл, че в контекста на правото на приспадане придава различна тежест на хипотезите за идентификация по ДДС, респективно, допуска ли държавите членки да придават различна тежест на хипотезите на идентификация, както в случая с разпоредбите на чл. 97а и чл. 70, ал. 4 от ЗДДС?

2) Следва ли разпоредбите на чл. 168 буква а) и чл. 169 буква а) от Директива 2006/112 да се тълкуват в смисъл, че лице, идентифицирано по реда на чл. 214, ал. 1, буква д) от [посочената директива,] няма право да приспадне начисления от него ДДС за получени доставки на услуги, извършени от данъчнозадължени лица от други държави членки, при положение че използва същите тези доставки за извършване на доставки на услуги в други държави членки и са изпълнени останалите материалноправни и процесуалноправни изисквания за упражняване на правото на приспадане?

3) Разпоредбите на чл. 168 буква а) и чл. 169 буква а) от Директива 2006/112 следва ли да се тълкуват в смисъл, че допускат национална разпоредба като чл. 70, ал. 4 от ЗДДС, съгласно която при никакви обстоятелства не възниква право на приспадане на данъчен кредит за лице, идентифицирано за целите на ДДС на основание чл. 214, ал. 1, букви г) или д), а не на основание чл. 214, ал. 1, буква а) от [Директива 2006/112]?”.

По преюдициалните въпроси

28 С трите си въпроса, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 168, буква а) и член 169, буква а) от Директива 2006/112 не допускат законодателство на държава членка, съгласно което установено на територията на тази държава членка данъчнозадължено лице не може да приспада дължимия или платен в нея ДДС за услуги, получени от установени в други държави членки данъчнозадължени лица, които се използват за доставки на услуги в държави членки, различни от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице, тъй като то е идентифицирано по ДДС в рамките на една от двете хипотези по член 214, параграф 1, съответно букви г) и д) от Директива 2006/112.

29 Най-напред следва да се уточни, че член 214, параграф 1, букви г) и д) от Директива 2006/112 урежда съответно случаите, при които данъчнозадължено лице получава на територията на държава членка услуги, за които е задължено да внесе ДДС съгласно член 196 от тази директива, както и тези, при които данъчнозадължено лице е установено на територията на държава членка и предоставя услуги на територията на друга държава членка, за които ДДС се дължи единствено от получателя съгласно същия член 196. От акта за преюдициално запитване е видно, че тази разпоредба е транспонирана в българското право с член 97а, алинеи 1 и 2 от ЗДДС.

30 На следващо място трябва да се напомни, че съгласно постоянната практика на Съда основният принцип на неутралитет на ДДС налага да се разреши приспадането на дължимия или платен ДДС по получени доставки, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания (решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 58 и цитираната съдебна практика).

31 Съдът е постановил също, че идентификацията по ДДС, предвидена в член 214 от Директива 2006/112, представлява само формално изискване за целите на контрола, което не може да постави под въпрос по-специално правото на приспадане на ДДС, доколкото материалните условия, пораждащи това право, са изпълнени (решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 60 и цитираната съдебна практика).

32 От това именно следва, че на задължено по ДДС лице не може да се попречи да упражни правото си на приспадане на дължимия или платен по получени доставки ДДС, поради това че не е било регистрирано по ДДС, преди да използва придобитите стоки в рамките на облагаемата си дейност (решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 61 и цитираната съдебна практика).

33 По аргумент за по-силното основание от това следва също, че националният закон не може да попречи на упражняването на правото на приспадане на дължимия или платен ДДС по получени доставки от данъчнозадължено лице, поради това че е идентифицирано по ДДС в рамките на едната от двете хипотези по член 214, параграф 1, съответно букви г) и д) от Директива 2006/112.

34 С оглед на изложеното на поставените въпроси следва да се отговори, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, съгласно което установено на територията на тази държава членка данъчнозадължено лице не може да приспада дължимия или платен в нея ДДС за услуги, получени от установени в други държави членки данъчнозадължени лица, които се използват за доставки на услуги в държави членки, различни от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице, тъй като то е идентифицирано по ДДС в рамките на една от двете хипотези по член 214, параграф 1, съответно букви г) и д) от Директива 2006/112.

35 Същевременно от акта за преюдициално запитване е видно, че би могло да се възприеме и различно тълкуване на националното законодателство.

36 Всъщност от акта за преюдициално запитване става ясно, че след като ЕБС вече не може да се ползва от режима на освобождаване от данък в България предвид размера

на оборота си, то не може повече да бъде идентифицирано по ДДС на основание на член 97а, алинеи 1 и 2 от ЗДДС, а в съответствие с член 96 от ЗДДС за него трябва да се приложи „задължителният“ режим на регистрация.

37 Изглежда, при това положение се оказва, че само данъчнозадължени лица, за които се прилага българският режим на освобождаване от данък, могат да бъдат идентифицирани по ДДС на основание на член 97а, алинеи 1 и 2 от ЗДДС.

38 Ако това е така, което следва да се провери от запитващата юрисдикция, единствено компетентна да тълкува националната правна уредба, би следвало поставените въпроси да се преформулират и да се приеме, че по същество се отнасят до въпроса дали член 168, буква а) и член 169, буква а) от Директива 2006/112 не допускат законодателство на държава членка, съгласно което установено на територията на тази държава членка данъчнозадължено лице, което се ползва в нея от режим на освобождаване от данък, не може да упражнява право на приспадане на дължимия или платен в тази държава ДДС за услуги, получени от установени в други държави членки данъчнозадължени лица, които се използват за доставки на услуги в държави членки, различни от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице.

39 В това отношение трябва да се припомни, че член 168, буква а) от Директива 2006/112 предвижда, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държавата членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, 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.

40 Предприятие, което е установено на територията на държава членка и в тази държава се ползва от режим на освобождаване от данък, обаче не би могло да се ползва от правото да приспадне данъка, дължим или платен по получени доставки съгласно тази разпоредба. Всъщност член 289 от Директива 2006/112 предвижда, че данъчнозадължените лица, за които се прилага режимът на освобождаване от данък, „нямат право да приспадат ДДС в съответствие с членове 167—171 [...] и могат да не посочват ДДС в техните фактури“.

41 Освен това член 169, буква а) от Директива 2006/112 уточнява, че в допълнение към приспадането, посочено в член 168 от тази директива, данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС, посочен там, доколкото стоките и услугите се използват за целите на сделки, свързани с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея от същата директива, които се извършват извън държавата членка, в която този данък се дължи или е платен, по отношение на които ДДС би могъл да бъде приспадат, ако те са били извършени на територията на тази държава членка.

42 Съгласно член 169, буква а) от Директива 2006/112 упражняването на правото на приспадане следователно зависи от въпроса дали съществува такова право, когато всички сделки се извършват на територията на една и съща държава членка (вж. по аналогия решение от 22 декември 2010 г., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, т. 32). В тази връзка Съдът вече е постановил, че правото на приспадане може да се приложи дори независимо от действителното облагане с ДДС на

извършената в други държави членки доставка (вж. също по аналогия решение от 22 декември 2010 г., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, т. 41).

43 Същевременно, след като предприятието, ползващо се от режим на освобождаване от данък в България, не би могло в тази държава членка да упражни право на приспадане на ДДС, дължим или платен по получени доставки на услуги, предоставени в тази държава членка, не би било изпълнено и едно от условията, предвидени в член 169, буква а) от Директива 2006/112 за придобиването на право на приспадане на дължимия или платен по получени доставки ДДС във връзка с доставки на услуги, извършвани извън тази държава членка.

44 При това положение следва да се приеме, че член 168, буква а) и член 169, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава членка, съгласно което установено на територията на държава членка данъчнозадължено лице, което се ползва в нея от режим на освобождаване от данък, не може да упражнява право на приспадане на дължимия или платен в тази държава ДДС за услуги, получени от установени в други държави членки данъчнозадължени лица, които се използват за доставки на услуги в държави членки, различни от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице.

45 С оглед на изложените съображения в тяхната цялост на поставените въпроси следва да се отговори, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, съгласно което установено на територията на тази държава членка данъчнозадължено лице не може да приспада дължимия или платен в нея ДДС за услуги, получени от установени в други държави членки данъчнозадължени лица, които се използват за доставки на услуги в държави членки, различни от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице, тъй като то е идентифицирано по ДДС в рамките на една от двете хипотези по член 214, параграф 1, съответно букви г) и д) от Директива 2006/112. Член 168, буква а) и член 169, буква а) от Директива 2006/112 обаче трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава членка, съгласно което установено на територията на тази държава членка данъчнозадължено лице, което се ползва в нея от режим на освобождаване от данък, не може да упражнява право на приспадане на дължимия или платен в тази държава ДДС за услуги, получени от установени в други държави членки данъчнозадължени лица, които се използват за доставки на услуги в държави членки, различни от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице.

По съдебните разноски

46 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 (шести състав) реши:

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г., трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, съгласно което установено на територията на тази държава членка данъчнозадължено лице не може да приспада дължимия или платен в нея данък върху добавената стойност за услуги, получени от установени в други държави членки данъчнозадължени лица, които се използват за доставки на услуги в държави членки, различни от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице, тъй като то е идентифицирано за целите на данъка върху добавената стойност в рамките на една от двете хипотези по член 214, параграф 1, съответно букви г) и д) от Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/162. Член 168, буква а) и член 169, буква а) от Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/162, обаче трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава членка, съгласно което установено на територията на тази държава членка данъчнозадължено лице, което се ползва в нея от режим на освобождаване от данък, не може да упражнява право на приспадане на дължимия или платен в тази държава данък върху добавената стойност за услуги, получени от установени в други държави членки данъчнозадължени лица, които се използват за доставки на услуги в държави членки, различни от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице.

Bonichot

Rodin

Regan

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 15 ноември 2017 година.

Секретар

Изпълняващ функциите на
председател на шести състав

A. Calot Escobar

J.-C. Bonichot

* Език на производството: български.