

СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
SODNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE
DEN EUROPEISKE UNIONES DOMSTOL
GERICHTSHOF DER EUROPÄISCHEN UNION
EUROOPA LIIDU KOHUS
ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE
CÚIRT BHREITHIÚNAIS AN AONTAIS EORPAIGH
SUD EUROPSKE UNIE
CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA



LUXEMBOURG

EIROPAS SAVIENĪBAS TIESA
EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMAS
AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA
IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA TAL-UNJONI EWROPEA
HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE
TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA
CURTEA DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE
SÚDNY DVOR EURÓPSKEJ ÚNIE
SODIŠČE EVROPSKE UNIJE
EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIN
EUROPEISKA UNIONENS DOMSTOL

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

12 септември 2024 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Право на приспадане — Срокове за деклариране и за внасяне на някои данъци — Удължаване поради пандемията от COVID-19 — Отказ за упражняване на правото на приспадане на ДДС — Преклудиране — Принципи на равностойност, на ефективност и на неутралност на ДДС“

По дело C-429/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Варна (България) с определение от 30 юни 2023 г., постъпило в Съда на 11 юли 2023 г., в рамките на производство по дело

„НАРЕ-БГ“ ЕООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, N. Wahl и M. L. Arastey Sahún (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

* Език на производството: български.

като има предвид становищата, представени:

- за „НАРЕ-БГ“ ЕООД, от Д. Петкова-Топалова, адвокат,
- за директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от Д. Желязков,
- за испанското правителство, от А. Pérez-Zurita Gutiérrez, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от Д. Драмбозова и J. Jokubauskaitė, 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 членове 184 и 186 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 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципите на равностойност, на ефективност и на неутралност на данъка върху добавената стойност (ДДС).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „НАРЕ-БГ“ ЕООД и директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът“) относно отказа на директора да позволи на НАРЕ-БГ да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за облагаеми сделки, извършени преди това дружество да се регистрира по ДДС.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 167 от Директивата за ДДС:

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

4 Член 168 от тази директива 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:

- a) 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;

[...]“.

5 Член 178 от споменатата директива гласи:

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

- a) 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;

[...]“.

6 Член 179, първа алинея от същата директива има следната формулировка:

„Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178“.

7 Член 180 от Директивата за ДДС предвижда:

„Държавите членки могат да разрешат данъчнозадълженото лице да извърши приспадане, което то не е извършило в съответствие с членове 178 и 179“.

8 Член 184 от тази директива гласи следното:

„Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.

9 Съгласно член 185 от посочената директива:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещ, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

10 Член 186 от същата директива гласи:

„Държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185“.

Българското право

ЗДДС

11 Съгласно член 72 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г.), в приложимата му към фактите по главното производство редакция (наричан по-нататък „ЗДДС“):

„(1) Регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода.

(2) Правото по ал. 1 се упражнява, като лицето:

1. включи размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчния период по ал. 1 в справка-декларацията по чл. 125 за същия данъчен период;
2. посочи документа по чл. 71 в дневника за покупките по чл. 124 за данъчния период по т. 1“.

12 Член 74 от ЗДДС гласи:

„(1) Регистрирано лице по чл. 96, 97, 98, чл. 100, ал. 1 и 3, чл. 102, 132 или 132а има право на приспадане на данъчен кредит за закупените или придобитите по друг начин или внесените активи по смисъла на Закона за счетоводството преди датата на регистрацията му по този закон, които са налични към датата на регистрацията.

(2) Правото по ал. 1 възниква само за наличните активи към датата на регистрацията, за които са налице едновременно следните условия:

1. налице са изискванията на чл. 69 и 71;

2. доставчикът е регистрирано по закона лице към датата на издаване на данъчния документ и доставката е била облагаема към тази дата;

[...]

4. активите са придобити от лицето до 5 години, а за недвижими имоти — до 20 години, преди датата на регистрация по този закон.

(3) Регистрираното лице по ал. 1 има право на приспадане на данъчен кредит и за получените услуги преди датата на регистрацията му по този закон, когато са налице едновременно следните условия:

1. услугите са пряко свързани с регистрацията на лицето по реда на Търговския закон;
2. услугите са получени не по-рано от един месец преди регистрацията на лицето по Търговския закон;
3. лицето е подало заявление за регистрация по този закон в 30-дневен срок от вписването му в регистъра по чл. 82 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс;
4. за получените услуги лицето притежава фактура по чл. 71, т. 1;
5. доставчикът на услугата е регистрирано по закона лице към датата на издаване на данъчния документ и доставката е била облагаема към тази дата;

[...]

(4) За налични стоки на регистрираното лице по ал. 1, които са или биха били дълготрайни активи, които се използват едновременно както за извършване на независима икономическа дейност, така и за негови лични нужди или за нуждите на собственика, на неговите работници и служители, или по-общо за цели, различни от неговата независима икономическа дейност, право на данъчен кредит по ал. 2 възниква при условията на чл. 71а и 71б“.

13 Член 75 от ЗДДС предвижда:

(1) Правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 74 възниква на датата на регистрация по този закон.

(2) Правото на приспадане на данъчен кредит по ал. 1 се упражнява през данъчния период, през който е възникнало, или в един от следващите дванадесет данъчни периода, като съответните документи по чл. 71 се отразяват в дневника за покупките със съответстващите на наличните активи или получените услуги данъчна основа и данък“.

14 Съгласно член 124, алинея 4 от ЗДДС:

„Регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него данъчни документи в дневника за покупки най-късно до дванадесетия данъчен период, следващ данъчния период, през който са издадени, но не по-късно от последния данъчен период по чл. 72, ал. 1. [...]“.

15 Член 125 от ЗДДС гласи:

„(1) За всеки данъчен период регистрираното лице подава справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124, с изключение на случаите по чл. 159б.

[...]

(3) Заедно със справка-декларацията по ал. 1 регистрираното лице подава и отчетните регистри по чл. 124 за съответния данъчен период.

(4) Справка-декларация по ал. 1 се подава и когато не следва да се внася или възстановява данък, както и в случаите, когато регистрираното лице не е извършило или получило доставки или придобивания или не е осъществило внос за този данъчен период.

(5) Декларациите по ал. 1 и 2 и отчетните регистри по ал. 3 се подават до 14-о число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят.

[...]“.

16 Съгласно член 126 от ЗДДС:

„(1) Допуснати грешки в подадени декларации по чл. 125, ал. 1 и 2 вследствие на неотразени или неправилно отразени документи в отчетните регистри по чл. 124 се коригират по реда на ал. 2 и 3.

(2) Грешките, установени до изтичането на срока за подаване на справка-декларацията, се поправят, като лицето извърши необходимите корекции и подаде отново декларациите по чл. 125, ал. 1 и 2 и отчетните регистри по чл. 124.

(3) Извън случаите по ал. 2 грешките се поправят, като:

1. лицето извърши необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена, и включи неотразения документ в съответния отчетен регистър за същия данъчен период — при неотразени в отчетните регистри по чл. 124 документи;
2. лицето писмено уведоми компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период — при неправилно отразени в отчетните регистри документи“.

ЗКПО

- 17 Съгласно член 1, точка 4 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г.), в приложимата му към фактите по главното производство редакция (наричан по-нататък „ЗКПО“):

„Този закон урежда облагането на:

[...]

4. доходите, посочени в този закон, на местни и чуждестранни юридически лица от източник в Република България“.

- 18 Член 92 от ЗКПО има следната формулировка:

„(1) Данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък.

(2) Годишната данъчна декларация се подава в срок до 31 март на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрация на данъчно задълженото лице“.

- 19 Член 93 от ЗКПО гласи:

„Данъчно задължените лица внасят корпоративния данък за съответната година в срок до 30 юни на следващата годината след приспадане на внесените авансови вноски за съответната година“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 20 НАРЕ-БГ е учредено по българското право дружество, което закупува поземлени имоти с цел строителство там на сгради, което то възлага на външни фирми — изпълнители.
- 21 През периода 2017—2019 г. в рамките на проект за сгради във Варна (България) това дружество получава 71 броя фактури, издадени от външни фирми изпълнители, общият размер на ДДС по които е 117 458,80 български лева (BGN) (около 60 050 евро).
- 22 На 25 ноември 2019 г. посоченото дружество е регистрирано по ДДС на основание член 100, алинея 1 от ЗДДС.
- 23 За данъчните периоди от 25 ноември 2019 г. до 30 септември 2020 г. НАРЕ-БГ подава справки-декларации по ДДС с общ размер 0 BGN.
- 24 На 13 март 2020 г. е обявено извънредно положение на територията на Република България поради пандемията от COVID-19, считано от 13 март до 13 април 2020 г. То е поетапно удължавано до 30 април 2021 г. Във връзка с

това е прието национално законодателство относно мерките и действията по време на извънредното положение, за да се преодолеят последиците от тази пандемия. С оглед на трудностите, причинени от пандемията на икономическите оператори, това законодателство удължава сроковете за деклариране и за внасяне на някои данъци, но не предвижда специален режим от този вид по отношение на декларирането, внасянето или приспадането на ДДС.

- 25 На 10 декември 2020 г. НАРЕ-БГ подава справка-декларация за ДДС за данъчен период ноември 2020 г. с посочени доставки с право на данъчен кредит и резултат ДДС за възстановяване общо 10 125,40 BGN (около 5 180 евро).
- 26 На 14 януари 2021 г. НАРЕ-БГ подава справка-декларация за ДДС за данъчен период м. декември 2020 г. с посочени доставки с право на данъчен кредит и резултат ДДС за възстановяване общо 117 458,80 BGN за 71-та фактури, получени от това дружество през периода 2017—2019 г.
- 27 На 15 януари 2021 г. дружеството изпраща до териториалната дирекция на Националната агенция за приходите, офис Варна (България) (наричана по-нататък „органът по приходите“) уведомително писмо с основание член 126, алинея 3 от ЗДДС, в което посочва допуснати технически грешки в отчетните регистри по ЗДДС за данъчни периоди ноември и декември 2020 г. — погрешно включени в дневника за покупки и справка-декларацията за декември 2020 г. фактури, вместо за ноември 2020 г. Като причина за грешките, чието коригиране дружеството иска, е посочено заболяване от COVID-19 на счетоводителя на това дружество с последваща карантина, вследствие на което работата е прехвърлена на заместващ колега.
- 28 Органът по приходите обаче е отказал право на приспадане на ДДС за споменатите фактури на основание разпоредбата на член 72, алинея 1 от ЗДДС, съгласно която регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода. Всъщност правото на приспадане на ДДС за закупените или придобити активи и получените услуги преди регистрацията на данъчно задълженото лице, по аргумент от член 75, алинеи 1 и 2 от ЗДДС, възниквало на датата на тази регистрация. Ето защо предвид датата, на която НАРЕ-БГ се регистрира по ДДС, това дружество било длъжно да упражни правото си на приспадане във връзка с процесните 71 броя фактури най-късно през данъчен период ноември 2020 г. След като обаче не било упражнено в справка-декларацията по ДДС за този данъчен период, която съгласно член 125, алинея 5 от ЗДДС трябвало да се подаде най-късно до 14 декември 2020 г., това право на приспадане било преклудирано.
- 29 Поради това, тъй като смята, че НАРЕ-БГ, което е упражнило правото си на приспадане на ДДС за тези 71 фактури през данъчен период декември 2020 г., е нарушило член 72 от ЗДДС, на 24 януари 2022 г. органът по

- приходите издава ревизионен акт на това дружество с размер на ДДС от 117 458,80 BGN.
- 30 НАРЕ-БГ подава жалба срещу този ревизионен акт пред Административен съд Варна (България), запитващата юрисдикция.
- 31 Пред тази юрисдикция в подкрепа на правото си на приспадане на ДДС НАРЕ-БГ изтъква тълкуването, което следвало от съдебната практика, установена с решения от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267), и от 12 юли 2012 г., ЕМС-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458), на член 179, параграф 1 и на членове 180 и 273 от Директивата за ДДС както и на принципите на неутралност на ДДС, на ефективност и на равностойност в областта на косвеното данъчно облагане. За сметка на това цитираното от директора решение от 7 юли 2022 г., X (C-194/21, наричано по-нататък „решение X“, EU:C:2022:535), не било приложимо в случай като разглеждания в главното производство.
- 32 От своя страна директорът поддържа, че НАРЕ-БГ е упражнило със закъснение, а именно през данъчен период декември 2020 г. вместо ноември 2020 г., правото си на приспадане на ДДС, в нарушение на член 75, алинея 2 от ЗДДС, поради факта, че счетоводителят на дружеството се разболял от COVID-19. Ето защо директорът счита, че предмет на спора по главното производство е единствено тази разпоредба, разглеждана във връзка с член 75, алинея 1 от ЗДДС, а не условията за коригиране на грешките, съдържащи се в подадените от това дружество справки-декларации. Поради това в настоящия случай трябвало да се приложи само съдебната практика, установена с решение X, съгласно която коригиращият механизъм, предвиден в Директивата за ДДС, не следвало да се прилага, когато данъчнозадълженото лице е пропуснало да упражни правото си на приспадане на ДДС и е загубило това право поради изтичането на преклузивния срок.
- 33 В тази насока запитващата юрисдикция има съмнения дали в спора по главното производство е относима съдебната практика, установена с решения от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267), и от 12 юли 2012 г., ЕМС-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458). Според запитващата юрисдикция всъщност фактите по делата, по които са постановени тези решения, се различават от тези по спора в главното производство, чиято особеност е приемането на законодателни мерки, взети в рамките на извънредното положение във връзка с пандемията от COVID-19, които предвиждат по-дълъг срок за декларирането и внасянето на някои данъци, но не предвиждат такъв срок за декларирането, внасянето и приспадането на ДДС.
- 34 Аналогично, тази юрисдикция има съмнения дали решение X е относимо, предвид фактическата обстановка по това дело, която се различава от тази по спора в главното производство.

35 При тези обстоятелства Административен съд Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. В условията на въведени противоепидемични мерки със закон, включващи налагането на административни мерки за ограничаването на излизането от домовете, придвижването в населените места, ограничаването на контактите с други лица и затварянето на търговските обекти, когато във връзка с тези противоепидемични мерки са удължени сроковете за деклариране и внасяне на данъчните задължения по [ЗКПО] (уреждащ сроковете за деклариране и внасяне на подоходни данъци по националното законодателство), преклузивен срок, като разглеждания в настоящото производство, прави ли практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на [ДДС] от страна на данъчно задълженото лице по времето на действието на противоепидемичните мерки и в този аспект допускат ли член 184 вр. член 186 от [Директивата за ДДС] разгледани в светлината на принципа на данъчния неутралитет, въведен от Директивата за ДДС, и на равностойност и ефективност, основани на правото на Съюза (решение от 8 май 2008 г. по дело Ecotrade, С-95/07 и С-96/07), национална нормативна уредба и практика на данъчната администрация, като разглежданите в настоящото производство?
2. При разписана възможност в [ЗДДС] за корекция на декларираните данни в справка-декларацията [...] по ЗДДС, при фактите от разглежданото от настоящата съдебна инстанция дело, допустима ли е съгласно член 184 вр. член 186 от Директивата за ДДС, практика на данъчния орган, съгласно която се отказва правото на приспадане на ДДС на задълженото лице, поради това, че ДДС е деклариран с коригираща декларация, подадена за корекция на данните за последния данъчен период от въведения преклузивен (дванадесет месечен) срок за ползване на правото на приспадане на ДДС за доставките, получени от задълженото лице преди датата на регистрацията му по ЗДДС, при условие че сделките не са укрити, данни за осъществяването им са налични в счетоводството на жалбоподателя, данъчната администрация е разполагала с необходимата информация, а и няма данни бюджетът да е увреден?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

- 36 Директорът и испанското правителство оспорват допустимостта на двата отправени въпроса.
- 37 По отношение на първия въпрос, от една страна, директорът изтъква, че той се отнася не до тълкуването на правото на Съюза, а само до прилагането на

националното данъчно право. От друга страна, според испанското правителство този въпрос е хипотетичен, доколкото от представените от запитващата юрисдикция обстоятелства не се установявало ограничителните мерки, приети във връзка с обявеното извънредно положение в отговор на пандемията от COVID-19, реално да са създали пречки или затруднения за НАРЕ-БГ да упражни правото на приспадане на ДДС в рамките на дванадесетмесечния преклузивен срок, а временната неработоспособност на съответния счетоводител била за период само от две седмици от тези дванадесет месеца.

- 38 По отношение на втория въпрос директорът поддържа, че той е ирелевантен за произнасянето по спора в главното производство. Според него искането за коригиране, посочено в точка 27 от настоящото решение, на практика се отнася до декларацията, подадена от НАРЕ-БГ за данъчен период декември 2020 г. Поради факта че това искане било направено след изтичане на преклузивния срок, органът по приходите правилно отказал на това дружество да упражни правото си на приспадане на ДДС, без то да има основание да иска коригиране на тази декларация.
- 39 В това отношение трябва да се припомни, че както Съдът нееднократно е постановявал, въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическата рамка, които той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или също когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 11 януари 2024 г., *Societatea Civilă Profesională de Avocați AB & CD*, C-252/22, EU:C:2024:13, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 40 В настоящия случай следва да се отбележи, от една страна, че запитващата юрисдикция посочва, че с оглед на установената от Съда практика с решения от 8 май 2008 г., *Ecotrade* (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 46 и цитираната съдебна практика), и от 12 юли 2012 г., *ЕМС-България транспорт* (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 49), се нуждае от отговор на въпроса дали НАРЕ-БГ има възможност по силата на Директивата за ДДС да упражни, след като е изтекъл преклузивният срок, правото си на приспадане на данъчен кредит за сделки, извършени преди това дружество да се регистрира по ДДС, като поиска коригирането на справка-декларация по ДДС, подадена преди да изтече този срок.
- 41 От друга страна, тази юрисдикция иска да се установи дали преклузивният срок за деклариране, внасяне и упражняване на правото на приспадане на ДДС, предвиден от приложимото национално законодателство, прави

практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на това право на приспадане от гледна точка на факта, че с мерките, приети в рамките на извънредното положение поради пандемията от COVID-19, се предвиждат по-дълги срокове за декларирането и внасянето на някои данъци, докато преклузивният срок за упражняване на правото на приспадане на ДДС не е бил променен.

- 42 С оглед на предходното и предвид на презумпцията за релевантност, с която се ползват преюдициалните въпроси, не е очевидно, че поисканото от запитващата юрисдикция тълкуване на Директивата за ДДС няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство или че поставеният от тази юрисдикция проблем е от хипотетично естество.
- 43 Следователно поставените въпроси са допустими.

По същество

- 44 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 184 от Директивата за ДДС във връзка с член 186 от нея и принципите на равностойност, на ефективност и на неутралност на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба и административна практика, съгласно които на данъчнозадължено лице се отказва правото на приспадане на ДДС, платен по получени доставки преди регистрирането на това лице по ДДС, със съображението, че то е поискало това приспадане, след като е изтекъл преклузивният срок, предвиден от приложимата национална правна уредба, с декларация, с която цели да коригира справка-декларация по ДДС, подадена преди изтичането на този срок, независимо от обстоятелството, че във връзка с пандемията от COVID-19 са били приети национални мерки с цел да се удължат сроковете за деклариране и внасяне на някои данъци, сред които обаче ДДС не е включен.
- 45 На първо място, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (решение от 6 октомври 2022 г., *Vittamed technologijos*, C-293/21, EU:C:2022:763, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 46 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралност 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 (решение от 6 октомври 2022 г., *Vittamed technologijos*, C-293/21, EU:C:2022:763, т. 39 и цитираната съдебна практика).

- 47 Както Съдът неведнъж е подчертавал, предвиденото в член 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право поначало се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2022 г., *Vittamed technologijos*, C-293/21, EU:C:2022:763, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 48 По силата на членове 180 и 182 от тази директива обаче на данъчнозадължено лице може да се разреши да извърши приспадане на ДДС, въпреки че то не е упражнило правото си по време на данъчния период, през който това право е възникнало, стига все пак да са спазени условията и редът, посочени в националната правна уредба (решение X, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 49 В настоящия случай от преписката на разположение на Съда става ясно, от една страна, че съгласно член 75, алинеи 1 и 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит за стоките и услугите, доставени преди регистрацията на данъчнозадълженото лице по реда на този закон, възниква на датата на тази регистрация и трябва да се упражни през данъчния период, през който е възникнало, или в един от следващите дванадесет данъчни периода. Следователно срокът за упражняване на правото на приспадане на ДДС, посочен на 71-ия броя фактури, които са получени от дружество НАРЕ-БГ, преди то да се регистрира по ДДС, е бил дванадесет месеца. Този срок е започнал да тече, считано от данъчния период, през който е възникнало правото на приспадане, и е изтекъл през ноември 2020 г. В съответствие с член 125, алинея 5 от ЗДДС това право на приспадане е трябвало да се упражни най-късно до 14 декември 2020 г. — крайната дата, предвидена за подаването на справка-декларацията за данъчен период ноември 2020 г.
- 50 От друга страна, следва да се приеме за установено, че дружество НАРЕ-БГ не е упражнило правото си на приспадане през дванадесетмесечния срок. Вярно е, че на 10 декември 2020 г. то е подало справка-декларация по ДДС за данъчен период ноември 2020 г., без обаче да включи ДДС, посочен на 71-ия броя фактури, които са получени, преди да се регистрира по ДДС. Дружеството коригира пред органа по приходите тази справка-декларация по ДДС за данъчен период ноември 2020 г. едва на 15 януари 2021 г., след като е изтекъл този дванадесетмесечен срок.
- 51 В тази насока от практиката на Съда следва, че възможността правото на приспадане на ДДС да се упражнява без ограничение във времето, би била в противоречие с принципа на правна сигурност, който изисква данъчното положение на данъчнозадълженото лице, що се отнася до неговите права и задължения спрямо данъчната администрация, да не може безкрайно да се преразглежда (решение X, т. 41 и цитираната съдебна практика).

- 52 Съдът е постановил, че преклузивен срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получените доставки, като го лишава от право на приспадане на ДДС, не може да се смята за несъвместим с режима, установен от Директивата за ДДС, при условие че този срок се прилага по един и същ начин за аналогичните права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза (принцип на равностойност), от една страна, а от друга, че той не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на ДДС (принцип на ефективност) (решение X, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 53 По отношение на принципа на равностойност е уместно да се подчертае, че единствено запитващата юрисдикция е тази, която следва да провери сходството на процесуалните предпоставки, предвидени от националното право, като държи сметка за предмета, основанието и основните характеристики на посочените процесуални предпоставки, за които се твърди, че са сходни (вж. в този смисъл решение от 10 февруари 2022 г., *Philips Orăștie*, С-487/20, EU:C:2022:92, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 54 Все пак с оглед на проверката, която трябва да извърши националната юрисдикция, Съдът може да ѝ даде някои насоки относно тълкуването на правото на Съюза (решение от 10 февруари 2022 г., *Philips Orăștie*, С-487/20, EU:C:2022:92, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 55 В настоящия случай националната правна уредба относно мерките и действията, предприети по време на извънредното положение, е приета с цел да се преодолеят последиците от пандемията от COVID-19. С тази правна уредба се удължават сроковете за подаване на декларация и за внасяне на някои преки данъци, предвидени в ЗКПО, но не е предвиден особен режим за декларирането, внасянето или приспадането на ДДС. Това обстоятелство обаче не е достатъчно, за да доведе до несъвместимост на тази правна уредба с принципа на равностойност.
- 56 Всъщност от практиката на Съда следва, че преките данъци, като данъка върху дохода, и косвените данъци, като ДДС, имат фундаментално различна природа и не са сравними за целите на прилагането на принципа на равностойност (вж. по аналогия определение от 9 декември 2022 г., *The Navigator Company* и *Navigator Pulp Figueira*, С-459/21, EU:C:2022:979, т. 28 и 29).
- 57 Що се отнася по-нататък до принципа на ефективност, следва да се отбележи, че при обстоятелства като тези по делото в главното производство преклузивен срок от дванадесет месеца, считано от регистрацията на данъчнозадълженото лице по ДДС, също не може да направи практически

невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на ДДС.

- 58 В тази насока, първо, се налага изводът, че извънредното положение поради пандемията от COVID-19 далеч не обхваща целия период, през който НАРЕ-БГ е можело да подаде справка-декларация, за да упражни правото си на приспадане на ДДС, посочен на 71-та процесни фактури. Второ, от преписката на разположение на Съда не е видно, че по време на това извънредно положение в Република България за задължените за ДДС лица по принцип или за НАРЕ-БГ в частност е имало трудности, които да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане. Трето, за обстоятелството, че през декември 2020 г. счетоводителят на НАРЕ-БГ се е разболял от COVID-19, няма как да се счита, че прави невъзможно упражняването от това дружество на правото на приспадане на ДДС през целия дванадесетмесечен период, с който то е разполагало за тази цел.
- 59 На второ място, досежно възникването на евентуално задължение за коригиране на приспадането на ДДС по членове 184 и 185 от Директивата за ДДС трябва да се отбележи, че то действително е определено широко в член 184 от нея, доколкото първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право. Тази формулировка не изключва а priori никоя възможна хипотеза на недължимо приспадане, а общият обхват на задължението за коригиране се потвърждава от изричното изброяване на изключенията, разрешени от Директивата за ДДС, в член 185, параграф 2 от нея (решение X, т. 43 и цитираната съдебна практика).
- 60 В съответствие с член 185, параграф 1 от посочената директива такава корекция трябва да се извърши по-специално когато след декларацията по ДДС са настъпили промени във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане.
- 61 От практиката на Съда обаче следва, че коригиращият механизъм е приложим само ако съществува право на приспадане. Всъщност членове 184 и 185 от тази директива не могат да породят право на приспадане (решение X, т. 45 и цитираната съдебна практика).
- 62 Следователно коригиращият механизъм, предвиден в Директивата за ДДС, не следва да се прилага, когато данъчнозадълженото лице е пропуснало да упражни правото на приспадане на ДДС и е загубило това право поради изтичането на преклузивен срок (решение X, т. 46).
- 63 Ето защо този механизъм не се прилага при обстоятелства като тези в главното производство, при които данъчнозадължено лице, пропуснало да упражни правото на приспадане на ДДС при подаването на справка-декларацията по ДДС за даден данъчен период, иска да упражни впоследствие това право, по повод коригиране на тази декларация, въпреки

че преклузивният срок, предвиден в националното право за упражняването на това право, е изтекъл.

- 64 На трето място, принципът на неутралност на ДДС също не може да постави под въпрос този извод. Действително, коригиращият механизъм е неразделна част от установения с Директивата за ДДС режим на приспадане и цели да се повиши точността на приспаданията на ДДС, за да се осигури неутралността на ДДС (решение от 28 май 2020 г., World Comm Trading Gfz, С-684/18, ЕU:С:2020:403, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 65 Принципът на неутралност на ДДС обаче не може да доведе до разрешаване на данъчнозадължено лице да коригира право на приспадане, което то не е упражнило, преди да изтече даден преклузивен срок, и съответно е загубило.
- 66 С оглед на изложеното дотук на отправените въпроси следва да се отговори, че член 184 от Директивата за ДДС във връзка с член 186 от нея и принципите на равностойност, на ефективност и на неутралност на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба и административна практика, съгласно които на данъчнозадължено лице се отказва правото на приспадане на ДДС, платен по получени доставки преди регистрирането на това лице по ДДС, със съображението, че то е поискало това приспадане, след като е изтекъл преклузивният срок, предвиден от приложимата национална правна уредба, с декларация, с която цели да коригира справка-декларация по ДДС, подадена преди изтичането на този срок, независимо от обстоятелството, че във връзка с пандемията от COVID-19 са били приети национални мерки с цел да се удължат сроковете за деклариране и внасяне на някои данъци, сред които обаче ДДС не е включен.

По съдебните разноски

- 67 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 (седми състав) реши:

Член 184 от 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 на Съвета от 13 юли 2010 г., във връзка с член 186 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/45, и принципите на равностойност, на ефективност и на неутралност на данъка върху добавената стойност (ДДС)

трябва да се тълкуват в смисъл, че

допускат национална правна уредба и административна практика, съгласно които на данъчнозадължено лице се отказва правото на приспадане на ДДС, платен по получени доставки преди регистрирането на това лице по ДДС, със съображението, че то е поискало това приспадане, след като е изтекъл преклузивният срок, предвиден от приложимата национална правна уредба, с декларация, с която цели да коригира справка-декларация по ДДС, подадена преди изтичането на този срок, независимо от обстоятелството, че във връзка с пандемията от COVID-19 са били приети национални мерки с цел да се удължат сроковете за деклариране и внасяне на някои данъци, сред които обаче ДДС не е включен.

Biltgen

Wahl

Arastey Sahún

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 12 септември 2024 година.

Секретар

Председател на състава

A. Calot Escobar

F. Biltgen

