



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

18 март 2021 година *

„Преюдициално запитване — Косвено данъчно облагане — ДДС — Директива 2006/112/ЕО —
Вътреобщностно придобиване на стоки — Приспадане на дължимия данък по получени
доставки във връзка с такова придобиване — Формални изисквания —
Материалноправни изисквания — Срок за подаване на справка-декларация — Принцип на
неутралност на данъка и принцип на пропорционалност“

По дело C-895/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Областен административен съд Гливице, Полша) с акт от 4 ноември 2019 г., постъпил в Съда на 4 декември 2019 г., в рамките на производство по дело

A.

срещу

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

при участието на:

Rzecznik Małych i Średnich przedsiębiorców,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: N. Piçarra, председател на състава, S. Rodin и K. Jürimäe (докладчик), съдии,

генерален адвокат: H. Saugmandsgaard Øe,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за A., от M. Bielawski, doradca podatkowy,
- за Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, от P. Chrupek, radca prawny,
- за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,

* Език на производството: полски.

– за Европейската комисия, от М. Siekierzyńska 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 167 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена 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“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между А. и Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej (директор на дирекция „Национална данъчна информация“, Полша) (наричан по-нататък „данъчният орган“) по повод на приспадането на данъка върху добавената стойност (ДДС), дължим по получени доставки във връзка с вътреобщностни придобивания.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директивата за ДДС:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

- б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от:
 - i) данъчнозадължено лице в това си качество, или данъчно незадължено юридическо лице, където продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, което не отговаря на условията за освобождаване на малки предприятия, предвидени в членове 282—292, и което не е обхванато от член 33 или 36“.

- 4 Член 68 от тази директива гласи:

„Данъчното събитие настъпва, когато е извършено вътреобщностно придобиване на стоки.

Вътреобщностното придобиване на стоки се счита за извършвано, когато доставката на подобни стоки се счита за извършвана на територията на съответната държава членка“.

- 5 Член 69 от посочената директива предвижда:

„В случаите на вътреобщностно придобиване на стоки ДДС става изискуем при издаването на фактурата или когато към тази дата няма издадена фактура, след изтичането на срока, посочен в член 222, първа алинея“.

6 Съгласно член 167 от тази директива:

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

7 Член 168 от Директивата за ДДС 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:

[...]

в) дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), i);

[...]“.

8 Член 178 от тази директива гласи:

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

[...]

в) за целите на приспадане съгласно член 168, буква в), по отношение на вътреобщностното придобиване на стоки, то трябва да включи в справка-декларацията по ДДС, предвидена в член 250, цялата информация, необходима за изчисляването на сумата на дължимия ДДС по неговото вътреобщностно придобиване на стоки, и трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—5;

[...]“.

9 Съгласно член 179 от посочената директива:

„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.

Въпреки това, държавите членки могат да изискват данъчнозадължени лица, които инцидентно извършват сделките, определени в член 12, да упражняват правото си на приспадане само по време на доставката“.

10 Член 180 от тази директива гласи:

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

- 11 Член 181 от Директивата за ДДС предвижда следното:

„Държавите членки могат да разрешат на данъчнозадължено лице, което не притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—5, да направи приспадането, посочено в член 168, буква в), по отношение на извършеното от него вътреобщностно придобиване на стоки“.

- 12 Член 182 от тази директива гласи:

„Държавите членки определят условията и подробните правила за прилагане на членове 180 и 181“.

- 13 Съгласно член 222, първа алинея от посочената директива:

„За доставките на стоки, извършени в съответствие с посочените в член 138 условия, или за доставките на услуги, за които съгласно член 196 клиентът плаща ДДС, фактура се издава не по-късно от 15-ия ден от месеца, следващ този, през който е възникнало данъчното събитие“.

- 14 Член 273, параграф 1 от същата директива гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите“.

Полското право

- 15 Член 86 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U. от 2018 г., позиция 2174) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„1. Доколкото стоките и услугите се използват за извършване на облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне начисления му по получените доставки данък от сумата на дължимия от него данък [...]

[...]

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

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

[...]

- 2) параграф 2, точка 4, буква с) възниква в съответствие с параграф 10, при условие че данъчнозадълженото лице:
- а) получи фактура, удостоверяваща доставката на стоки, която за него е вътреобщностно придобиване на стоки, в срок от три месеца след изтичането на месеца, в който е възникнало данъчното задължение във връзка с придобитите стоки;
 - б) включи сумата на дължимия данък във връзка с вътреобщностното придобиване на стоки в справка-декларацията, в която е длъжно да отчете този данък, не по-късно от три месеца след края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки.

[...]

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

[...]

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

13a. При вътреобщностно придобиване на стоки и при доставки на стоки или услуги, при които съгласно член 17 платец на данъка е получателят на стоките или услугите, данъчнозадълженото лице, което не е приспаднало начисления по получените доставки данък от сумата на дължимия данък в сроковете по параграфи 10 и 11, може да извърши приспадането чрез корекция на справка-декларацията за периода, в който е възникнало правото на приспадане, но не по-късно от пет години от края на годината, в която е възникнало правото на приспадане.

- 16 Редакцията на член 86, параграф 10b, точка 2, буква б) от Закона за ДДС е вследствие на законодателна промяна, влязла в сила на 1 януари 2017 г. В резултат на това изменение в разпоредбата е включен изразът „не по-късно три месеца след края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки“. Преди тази дата в разпоредбата не се е посочвал никакъв срок. Със същото изменение в член 86 от този закон е добавен параграф 10i.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 17 А. е дружество, което в рамките на икономическата си дейност извършва по-специално вътреобщностни придобивания на стоки на територията на Полша. То използва тези стоки за целите на облагаеми с ДДС доставки на територията на страната.
- 18 А. сезира данъчния орган с искане за издаване на задължителни указания по отношение на следното фактическо положение. В някои случаи то не можело да посочи дължимия ДДС във връзка с вътреобщностните придобивания в съответната справка-декларация, подадена в тримесечен срок от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки. В този случай то би посочило този ДДС след

изтичането на този срок чрез корекция на справка-декларацията си. Това би могло да се дължи на късно получаване на фактурата, на неправилно отразяване на сделката от страна на А. или на пропуск на лицето, което изготвя отчетните регистри и справки-декларациите по ДДС.

- 19 По-конкретно, А. пита данъчният орган дали в такъв случай може да приспада начисления ДДС във връзка с вътреобщностно придобиване на стоки в същия данъчен период, за който е деклариран дължимият ДДС, дори ако корекцията на справка-декларацията по ДДС е направена след тримесечния срок, предвиден в член 86, параграф 10b, точка 2, буква б) от Закона за ДДС. Според А. отговорът на този въпрос трябва да е утвърдителен, тъй като тази разпоредба добавя допълнително изискване към условията за възникване на правото на приспадане, предвидени в Директивата за ДДС, и противоречи на принципа на неутралност на данъка и на принципа на пропорционалност.
- 20 Както е видно от преписката, с която разполага Съдът, на 27 декември 2018 г. данъчният орган приема задължителни данъчни указания, съгласно които тримесечният срок, предвиден в член 86, параграф 10b, точка 2, буква б) от Закона за ДДС, не ограничава правото на приспадане и следователно не може да се счита за несъвместим с Директивата за ДДС или с принципа на неутралност на данъка и с принципа на пропорционалност. Освен това член 178 от тази директива допуска възможност държавите членки да обвържат правото на приспадане на ДДС с някои формалности, каквато е тримесечният срок.
- 21 А. подава пред запитващата юрисдикция Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Областен административен съд Гливице, Полша) жалба за отмяна на задължителните указания. В подкрепа на жалбата си изтъква, че член 86, параграф 10b, точка 2, буква б) от Закона за ДДС е несъвместим с членове 167 и 178 от Директивата за ДДС и с принципите на неутралност на данъка и на пропорционалност.
- 22 Запитващата юрисдикция има съмнения относно съвместимостта на член 86, параграф 10b, точка 2, буква б) от Закона за ДДС с правото на Съюза.
- 23 Тя уточнява, че от 1 януари 2017 г. тази разпоредба въвежда ново условие за срок, съгласно което правото на приспадане зависи от подаването на справка-декларация в тримесечен срок от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки. След изтичането на този срок данъчнозадълженото лице трябва да коригира подадената преди това справка-декларация и може да приспадне дължимия ДДС по получени доставки във връзка с вътреобщностното придобиване на стоки само за текущия период в съответствие с член 86, параграф 10i от Закона за ДДС. По този начин данъчнозадълженото лице би понесло икономическата тежест на дължимия ДДС и евентуално на лихвите.
- 24 Съгласно изложението на мотивите за това законодателно изменение, то би трябвало да позволи по-добър контрол на търговията вътре в Общността, по отношение на която са установени нередности, и на самоначисляването на ДДС.
- 25 Запитващата юрисдикция също така подчертава, че член 86 от Закона за ДДС установява петгодишен срок за корекция на дължимия ДДС, като този член предвижда два срока за упражняване на правото на приспадане, а именно, от една страна, преклузивен тримесечен срок за отчитане на този данък и от друга страна, петгодишен давностен срок. Този преклузивен срок може да породи затруднения от гледна точка на правото на Съюза.
- 26 Всъщност от практиката на Съда следва, че държавите членки по принцип могат да въвеждат преклузивни срокове за упражняване на правото на приспадане, при условие че спазват принципите на равностойност и ефективност. Освен това такива срокове не трябва да накърняват принципа на неутралност на данъка и трябва да са пропорционални, в смисъл да не

въвеждат формални изисквания, които са несъразмерни спрямо търсените цели, и да не създават икономическа тежест за данъчнозадълженото лице. За да се прецени спазването на тези принципи, следва да се вземат предвид причините, довели до забавянето на справка-декларацията, в зависимост от това дали тези причини са независещи от данъчнозадълженото лице, или отразяват грешки, за които то отговаря.

- 27 В случая запитващата юрисдикция подчертава, че от една страна, въвеждането на тримесечен преклузивен срок, чиято продължителност по принцип изглежда достатъчна, може да подтикне данъчнозадълженото лице към дисциплина, като същевременно се бори срещу злоупотребата с право. Така целта на този срок била да предотврати положения, при които при наличие на сума на ДДС по получени доставки, равна на тази на дължимия ДДС, данъчнозадължените лица използвали възможностите за по-късна корекция, с цел оптимизиране на данъчното облагане и злоупотреба с право. От друга страна, съществуват обаче случаи, при които данъчнозадълженото лице не би могло да спази този тримесечен срок, по-специално в случай на късно или нередовно издаване на фактурата или на нередности, за които отговарят пощенските оператори. Член 86, параграф 10b, точка 2, буква б) от Закона за ДДС обаче не правел никакво разграничение в зависимост от това дали данъчнозадълженото лице е добросъвестно или не.
- 28 Тази юрисдикция достига до извода, че членове 167 и 178 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като член 86, параграф 10b, точка 2, буква б) от Закона за ДДС, доколкото посоченият тримесечен срок се прилага за добросъвестно данъчнозадължено лице.
- 29 При тези обстоятелства Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Областен административен съд Гливице) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 167 във връзка с член 178 от Директива[та за ДДС] да се тълкува в смисъл, че не допуска национални разпоредби, съгласно които упражняването на правото на приспадане на данъка по получени доставки в същия данъчен период, в който подлежи на отчитане дължимият данък за сделките, представляващи вътреобщностно придобиване на стоки, зависи от условието дължимият данък във връзка с тези сделки да е посочен в съответната справка-декларация за ДДС в определен преклузивен срок (в Полша — три месеца) от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки и услуги?“.

По преюдициалния въпрос

- 30 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 167 и 178 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която упражняването на правото на приспадане на ДДС във връзка с вътреобщностно придобиване в същия данъчен период, в който се дължи ДДС, зависи от посочването на дължимия ДДС в справка-декларация, подадена в тримесечен срок от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки.
- 31 В самото начало следва да се припомни, че при вътреобщностните придобивания при прилагането на системата на самоначисляване не се извършва никакво плащане на ДДС между продавача и купувача на стоката, тъй като купувачът е платец на ДДС върху получени от него вътреобщностни придобивания, като за него остава възможността по принцип да приспадне същия данък, така че на данъчната администрация да не се дължи никаква сума (вж. в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 33).

- 32 Съгласно постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са 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 (решения от 11 декември 2014 г., *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 30 и цитираната съдебна практика и от 15 септември 2016 г., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 26 и цитираната съдебна практика). Както Съдът неведнъж е подчертавал, това право е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано (решение от 15 септември 2016 г., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 33 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 15 септември 2016 г., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 34 Съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Съгласно член 69 от тази директива в случаите на вътреобщностно придобиване на стоки ДДС става изискуем при издаването на фактурата или когато към тази дата няма издадена фактура, след изтичането на срока, посочен в член 222, първа алинея от посочената директива.
- 35 Освен това правото на приспадане на ДДС зависи от спазването на материалноправните и формалните условия, предвидени в Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 26 април 2018 г., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 35).
- 36 Материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на дължимия ДДС във връзка с вътреобщностните придобивания на стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от тази директива са изброени в член 168, буква в) от нея. Тези условия изискват тези придобивания да са били извършени от данъчнозадължено лице, то да е и платец на ДДС за посочените придобивания и разглежданите стоки да се използват за целите на неговите облагаеми сделки.
- 37 Формалните изисквания относно посоченото право обаче уреждат условията и контрола върху упражняването му, както и правилното функциониране на системата на ДДС, като например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране (решение от 11 декември 2014 г., *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 42).
- 38 Що се отнася до дължимия ДДС във връзка с вътреобщностни придобивания, от член 178, буква в) от Директивата за ДДС следва, че упражняването на правото на приспадане зависи от условието данъчнозадълженото лице да е посочило в предвидената в член 250 от тази директива справка-декларация по ДДС цялата информация, необходима за изчисляването на сумата на дължимия ДДС по неговото вътреобщностно придобиване на стоки, и да притежава фактура, изготвена в съответствие с разпоредбите на дял XI, глава 3, раздели 3—5 от посочената директива.
- 39 Освен това съгласно член 179, първа алинея от Директивата за ДДС приспадането се извършва 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“.

- 40 Съгласно практиката на Съда от това следва, че правото на приспадане на ДДС по принцип трябва да бъде упражнено за периода, в който, от една страна, това право е възникнало и от друга, данъчнозадълженото лице притежава фактура (вж. в този смисъл решения от 29 април 2004 г., *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, т. 34 и от 15 септември 2016 г., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 35).
- 41 Следователно правото на приспадане по принцип се упражнява по време на същия данъчен период, през който това право е възникнало, а именно съгласно член 167 от Директивата за ДДС, когато данъкът стане изискуем (вж. в този смисъл решение от 26 април 2018 г., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 36).
- 42 Независимо от това съгласно членове 180 и 182 от Директивата за ДДС на данъчнозадълженото лице може да се разреши да извърши приспадане, въпреки че не е упражнило правото си по време на данъчния период, през който това право е възникнало, при спазване на определени условия и ред, посочени в националната правна уредба (решения от 12 юли 2012 г., *ЕМС-България Транспорт*, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 46 и цитираната съдебна практика и от 26 април 2018 г., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 37).
- 43 В това отношение съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да приемат мерки, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите. Въпреки това подобни мерки не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели и не трябва да поставят под въпрос неутралността на ДДС (решения от 12 юли 2012 г., *ЕМС-България Транспорт*, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 47 и цитираната съдебна практика и от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 47 и цитираната съдебна практика).
- 44 В случая съгласно разглежданата в главното производство национална правна уредба правото на приспадане на ДДС във връзка с вътреобщностно придобиване възниква, стига в тримесечен срок от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данък по отношение на придобитите стоки, данъчнозадълженото лице, от една страна, да получи фактура, удостоверяваща доставката на стоки, която за него е вътреобщностно придобиване на стоки, и от друга страна, да посочи размера на дължимия за това придобиване ДДС в справка-декларацията, в която е длъжно да отчете този данък. При липса на такова отбелязване в подадената в този срок справка-декларация данъчнозадълженото лице все още може да коригира декларацията си в срок от пет години, считано от края на годината, през която е възникнало правото на приспадане на дължимия във връзка с вътреобщностно придобиване ДДС. В този случай данъчнозадълженото лице трябва да отчете с обратно действие дължимия за това придобиване ДДС, като то може да приспадне свързания със същото придобиване ДДС само за текущия данъчен период.
- 45 В това отношение, първо, доколкото подобна правна уредба, изглежда, поставя самото възникване на правото на приспадане в зависимост от условия за получаване на фактура и деклариране, следва да се отбележи, че с оглед на точки 34 и 36 от настоящото решение възникването на правото на приспадане може да зависи само от материалноправните условия, предвидени в Директивата за ДДС и които за вътреобщностно придобиване са изброени в член 168, буква в) от тази директива. За сметка на това то не зависи непременно от получаването на фактура, нито от справка-декларацията и отчитането на дължимия за такова придобиване ДДС в определен срок.
- 46 Второ, национална правна уредба като описаната в точка 44 от настоящото решение може да има за последица отчитането на изискуемия размер на ДДС и на същия подлежащ на приспадане ДДС, отнасящи се до едно и също вътреобщностно придобиване, да не се извършва през един и същ данъчен период, независимо от обстоятелствата в конкретния случай, добросъвестността на данъчнозадълженото лице и причините за късно деклариране на

дължимия за такова придобиване ДДС. Поради самото неспазване на формално изискване прилагането на тази правна уредба забавя упражняването на правото на приспадане на ДДС, дължим във връзка с вътреобщностни придобивания. Така тя временно възлага на данъчнозадълженото лице тежестта на ДДС.

- 47 От една страна обаче, от постоянната практика на Съда следва, че при системата на самоначисляване основният принцип на неутралност на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания. Поради това, щом разполага с необходимата информация, за да установи, че изискванията по същество са изпълнени, данъчната администрация не може да налага допълнителни условия във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (решения от 12 юли 2012 г., ЕМС-България Транспорт, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 62 и цитираната съдебна практика и от 11 декември 2014 г., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 38 и 40 и цитираната съдебна практика). Би било различно, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че са изпълнени основните изисквания (решения от 12 юли 2012 г., ЕМС-България Транспорт, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 71 и цитираната съдебна практика и от 11 декември 2014 г., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 39).
- 48 От друга страна, следва да се отбележи, че припомненото в точка 41 от настоящото решение изискване, съгласно което правото на приспадане по принцип се упражнява в периода, в който данъкът е станал изискуем, може да гарантира неутралност на данъка. Всъщност, то позволява да се гарантира, че плащането на ДДС и неговото приспадане се извършват в един и същи период, така че данъчнозадълженото лице е изцяло освободено от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност (вж. в този смисъл решение от 29 април 2004 г., Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, т. 35—37).
- 49 Би било в противоречие с тази логика да се възложи временно на данъчнозадълженото лице тежестта на дължимия ДДС във връзка с вътреобщностно придобиване, още повече че както следва от точка 31 от настоящото решение, на данъчната администрация не се дължи никаква сума за такова придобиване.
- 50 Следователно и при условие че са изпълнени материалноправните условия за правото на приспадане на ДДС, което запитващата юрисдикция следва да провери, прилагането на национална правна уредба не може автоматично и поради неспазване на формално изискване да възпрепятства упражняването на правото на приспадане на дължимия ДДС във връзка с вътреобщностно придобиване през същия данъчен период като този по отчитането на същия размер на ДДС, без да се вземат предвид всички релевантни обстоятелства, и по-специално добросъвестността на данъчнозадълженото лице.
- 51 Не може да се изведе различно заключение от практиката на Съда, съгласно която държавите членки могат да предвидят от съображения за правна сигурност 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, доколкото този срок се прилага еднакво за аналогични 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 — не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане (принцип на ефективност) (вж. в този смисъл решение от 26 април 2018 г., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 38 и цитираната съдебна практика).

- 52 Всъщност от изложеното в точки 44 и 46 от настоящото решение следва, че тримесечният срок, въведен с разглежданата в главното производство национална правна уредба за целите на декларирането на ДДС във връзка с вътреобщностно придобиване, не може да се приравни на преклузивен срок по смисъла на тази съдебна практика, който води до загуба на правото на приспадане.
- 53 При това положение, както следва от цитираната в точка 43 от настоящото решение съдебна практика, държавите членки са компетентни да предвидят, при спазване на принципа на пропорционалност, санкции при неспазване на формалните предпоставки относно упражняването на правото на приспадане на ДДС съгласно член 273 от Директивата за ДДС. Правото на Съюза по-специално не възпрепятства държавите членки да налагат при необходимост глоба или имуществена санкция, съразмерна на тежестта на нарушението, за да санкционират неспазването на формалните предпоставки (решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 48 и цитираната съдебна практика).
- 54 За сметка на това национална правна уредба, която систематично забранява упражняването на правото на приспадане на ДДС във връзка с вътреобщностно придобиване в същия данъчен период, в който трябва да бъде отчетен един и същ размер на ДДС, без да предвижда отчитане на всички релевантни обстоятелства, и по-специално добросъвестността на данъчнозадълженото лице, надхвърля необходимото, от една страна, за да се осигури правилното събиране на ДДС, в случай че, както е видно от съдебната практика, посочена в точка 31 от настоящото решение, не се дължи никакъв ДДС на данъчната администрация, и от друга страна, за да се избегне данъчна измама.
- 55 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 167 и 178 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която упражняването на правото на приспадане на ДДС във връзка с вътреобщностно придобиване в същия данъчен период, в който се дължи ДДС, зависи от посочването на дължимия ДДС в справка-декларация, подадена в тримесечен срок от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки.

По съдебните разноски

- 56 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (девети състав) реши:

Членове 167 и 178 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., трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която упражняването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС) във връзка с вътреобщностно придобиване в същия данъчен период, в който се дължи ДДС, зависи от посочването на дължимия ДДС в справка-декларация, подадена в тримесечен срок от края на месеца, през който е възникнало задължението за плащане на данъка по отношение на придобитите стоки.

Подписи