



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛЕН АДВОКАТ
A. RANTOS
представено на 2 февруари 2023 година¹

Дело C-615/21

Napfény-Toll Kft.
срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága

(Преюдициално запитване, отправено от Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария))

„Преюдициално запитване — Национална процедура за данъчно облагане — Данък върху добавената стойност — Национална правна уредба, която предвижда спирането на давностния срок за данъчното право в рамките на съдебния контрол, без ограничаване във времето, независимо от броя на повторно образувани данъчни производства — Принципи на правна сигурност и на ефективност на правото на Съюза“

Въведение

1. Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на принципите на правна сигурност и ефективност на правото на Съюза в контекста на прилагането на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност² (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
2. Запитването е отправено в рамките на спор между Napfény-Toll Kft. (наричано по-нататък „жалбоподателят“) и унгарската данъчна администрация относно размера на данъка върху добавената стойност (по-нататък „ДДС“), който дружеството е приспаднало от ДДС, дължим за различни придобивания на стоки, пораждащи право на приспадане на ДДС, които то е извършило през юни 2010 г. и между ноември 2010 г. и септември 2011 г.

¹ Език на оригиналния текст: френски.

² ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

Правна уредба

Правото на Съюза

3. Член 1 от Регламент (ЕО, Евратом) № 2988/95 на Съвета от 18 декември 1995 година относно защитата на финансовите интереси на Европейските общности³ гласи:

„1. За целите на защитата на финансовите интереси на Европейските общности, с настоящото се приемат общи правила, отнасящи се до единните проверки и до административните мерки и санкции, касаещи нередностите по отношение на правото на Общността.

2. „Нередност“ означава всяко нарушение на разпоредба на правото на Общността, в резултат на действие или бездействие от икономически оператор, което е имало или би имало за резултат нарушаването на общия бюджет на Общностите или на бюджетите, управлявани от тях, или посредством намаляването или загубата на приходи, произтичащи от собствени ресурси, които се събират направо от името на Общностите или посредством извършването на неоправдан разход“.

4. Член 3 от този регламент гласи:

„1. Срокът за давност за процедурите е четири години от момента, в който нередността по смисъла на член 1, параграф 1 е извършена. [...]

В случай на продължаваща или повторно извършена нередност срокът за давност започва да тече от датата, на която нередността е прекратена. [...]

Срокът за давност се прекъсва от всяко действие на компетентните органи, което е нотифицирано на [съответното лице и е] свързано с разследването или [преследването на] нередността. Срокът за давност започва да тече отново след всяко действие, което го прекъсва.

Въпреки това [погасителното действие на давността настъпва] най-късно на датата, на която изтича срок[,] равен на двукратния погасителен срок, ако компетентните власти не са наложили санкция, освен ако административната процедура не е била [спряна] в съответствие с разпоредбите на член 6, параграф 1.

2. Срокът за изпълнение на решението, налагащо административната санкция, е тригодишен. Срокът започва да тече от деня, в който решението става окончателно.

Случаите на прекъсване и спиране се уреждат от съответните разпоредби на националното право.

3. Държавите членки запазват възможността да прилагат срок, който е по-дълъг от този, предвиден в параграфи 1 и 2 съответно“.

³ ОВ L 312, 1995 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 1, стр. 166.

5. Член 4, параграфи 1 и 4 от посочения регламент гласи:

„1. Общото правило е, че всяка нередност включва отнемане на незаконно придобитата облага:

– посредством задължението да се плати или възстанови размерът на сумата, която се дължи или е придобита незаконно,

[...]

4. Мерките, предвидени в настоящия член, не се разглеждат като санкции“.

6. Съгласно член 6, параграф 1 от същия регламент:

„Без да се засягат административните мерки и санкции на Общността [...], налагането на имуществени санкции като административни глоби може да се отложи по силата на решение на компетентните власти, ако е образувано наказателно производство срещу въпросното лице във връзка със същите [деяния]. Спирането на административното производство спира давностния срок, предвиден в член 3“.

Унгарското право

7. Съгласно член 164 от Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон № XCII от 2003 г. за данъчно-процесуален кодекс)⁴, в редакцията му, приложима към датата на спорната данъчна проверка (наричан по-нататък „старият данъчно-процесуален кодекс“):

„(1) Правото на установяване на данъчно задължение се погасява по давност след изтичане на пет години от последния ден на календарната година, през която е трябвало да се подаде декларацията или уведомлението, свързани с този данък, или, при липса на декларация или уведомление — на годината, през която данъкът е трябвало да бъде платен.

[...]

(5) В случай на съдебна проверка на решението на данъчния орган погасителният срок на правото на установяване на правилния размер на дължимия данък спира да тече от момента, в който решението на по-горестоящия данъчен орган е влязло в сила или в случай на обжалване — до произнасянето по жалбата“.

8. Старият данъчно-процесуален кодекс е отменен и заменен, считано от 1 януари 2018 г., с разпоредбите на Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Закон за данъчната администрация CLI от 2017 г., наричан по-нататък „Кодекс за данъчната администрация“)⁵, както и с Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Закон за данъчно-процесуален кодекс CL от 2017 г., наричан по-нататък „новият данъчно-процесуален кодекс“)⁶.

⁴ Magyar Közlöny 2003/131, 14 ноември 2003 г., стр. 9990.

⁵ Magyar Közlöny 2017/192, 22 ноември 2017 г., стр. 31694.

⁶ Magyar Közlöny 2017/192, 22 ноември 2017 г., стр. 31586.

9. Член 203, параграф 3 от новия данъчно-процесуален кодекс по същество възпроизвежда съдържанието на член 164 от стария данъчно-процесуален кодекс. Съгласно тази разпоредба, ако данъчнозадълженото лице обжалва решението на данъчния орган пред административен съд, давностният срок за правото на установяване на правилния размер на дължимия данък спира да тече от момента, в който решението на по-горестоящия данъчен орган е станало окончателно, до момента, в който съдебното решение стане окончателно, или, при обжалване — до произнасянето по жалбата.

10. В член 203, параграф 7, буква в) от новия данъчно-процесуален кодекс се посочва, че давностният срок за правото на установяване на данъка се удължава с дванадесет месеца, по-специално ако в рамките на обжалването на решението на данъчния орган пред административен съд последният разпореди провеждане на ново производство.

11. Съгласно член 271, параграф 1 от новия данъчно-процесуален кодекс, чийто текст съвпада с този на член 139, параграф 1 от Кодекса на данъчната администрация, разпоредбите на този закон, включително на член 203, параграф 7, буква в) от новия данъчно-процесуален кодекс, следва да се прилагат по отношение на производствата, започнати или повторно образувани след влизането му в сила.

Спорът в главното производство, преюдициалният въпрос и производството пред Съда

12. Жалбоподателят приспада от дължимия ДДС сумата на ДДС, дължима за стоки, които е придобил през юни 2010 г., както и през периода от ноември 2010 г. до септември 2011 г.

13. През декември 2011 г. Nemzeti Adó — és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Национална данъчна и митническа администрация — Данъчна и митническа дирекция Будапеща-Юг, Унгария, наричана по-нататък „ответната данъчна администрация“) започва проверка, за която жалбоподателят е уведомен на 13 декември 2011 г.

14. В резултат от проверката администрацията приема, че част от приспадения ДДС не е трябвало да се приспада, защото представените за тази цел фактури не съответствали на реално извършена сделка, а други били част от данъчна измама, за която жалбоподателят знаел. Съответно с решение от 8 октомври 2015 г. ответната данъчна администрация изисква от жалбоподателя да плати просрочения данък на обща стойност 144 785 000 унгарски форинта (HUF) (около 464 581 евро) и му налага имуществена санкция в размер на 108 588 000 HUF (около 348 433 евро) и санкция за забава в размер на 46 080 000 HUF (около 147 860 евро).

Първото административно решение на по-горестоящия орган

15. С решение от 11 ноември 2015 г., връчено на 14 декември 2015 г., Nemzeti Adó — és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Национална данъчна и митническа администрация — Главна данъчна дирекция на област Централна Унгария, Унгария), предшественик на ответния данъчен орган, който е бил сезиран от жалбоподателя, отменя в качеството си на по-горестоящ данъчен орган решението на по-долустоящия орган по отношение на наложената санкция за забава, като го потвърждава в останалата част. Жалбоподателят обжалва по съдебен ред това решение.

16. С решение от 2 март 2018 г., което влиза в сила същия ден, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Будапещенски градски административен и трудов съд, Унгария) отменя решението на по-горестоящия данъчен административен орган и го задължава да проведе ново производство. В решението си този съд посочва, че е установил, че в решението е налице противоречие в мотивите. Всъщност, въпреки че в решението на по-горестоящия орган са посочени факти, различни от установените в решението на по-долустоящия орган, в последното решение същевременно се посочва, че по-долустоящият данъчен орган е установил правилно фактите.

Второто административно решение на по-горестоящия орган

17. С решение от 5 март 2018 г., съобщено на жалбоподателя на 7 март 2018 г., ответният данъчен орган приема второ административно решение като по-горестоящия орган, с което по същество потвърждава решението на по-долустоящия орган. С това решение все пак се намалява размерът на наложената санкция за забава.

18. С решение от 5 юли 2018 г., влязло в сила същия ден, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Будапещенски градски административен и трудов съд), пред който жалбоподателят обжалва, отменя решението на по-горестоящия орган и разпорежда на ответния данъчен орган да проведе ново производство. В мотивите си този съд посочва, че второто решение на по-горестоящия орган, което е издадено в първия работен ден след постановяване на решението от 2 март 2018 г., от една страна, до голяма степен възпроизвежда дословно решението на по-долустоящия орган, без да се посочва до каква степен променя констатацията, направена от по-долустоящия данъчен орган. В резултат на това според този съд данъчната администрация е изпълнила само формално задълженията, произтичащи от въпросното съдебно решение. От друга страна, той смята, че решението на по-горестоящия орган все още съдържа противоречиви констатации относно реалността на съответните сделки.

19. С решение от 30 януари 2020 г. Kúria (Върховен съд, Унгария), до който подава жалба данъчната администрация, по същество потвърждава решението от 5 юли 2018 г. От една страна, тъй като мотивите на решението на по-горестоящия орган възпроизвеждат мотивите на решението на по-долустоящия орган, според него Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Будапещенски градски административен и трудов съд) правилно установява, че ответната данъчна администрация не се е съобразила с императивните указания в съдебното решение от 2 март 2018 г. Макар, както твърди администрацията, тя да е разполагала само с кратък период, преди да се погаси по давност правото на установяване на данъка и съответно размерът на ДДС, който трябва да се плати, това не я освобождава от задължението да изпълни правните си задължения. Освен това според този съд решението на по-горестоящия орган действително е опорочено, както е установил Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Будапещенски градски административен и трудов съд), поради противоречие в мотивите.

Третото административно решение на по-горестоящия орган

20. На 6 април 2020 г. ответната данъчна администрация приема ново решение, с което потвърждава решението на по-долустоящия орган, като същевременно изменя наложената санкция за забава. За да обоснове позицията си, данъчната администрация посочва, че не е установила факти, различни от установените от по-долустоящия данъчен орган в решението му, който изпълнил задължението си за установяване на фактите.

21. Жалбоподателят обжалва третото решение пред Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария) — запитващата юрисдикция — с мотива, че съгласно член 164, параграфи 1 и 5 от стария данъчно-процесуален кодекс правото на данъчния орган да установи сумите на ДДС, които трябва да бъдат възстановени, се погасява по давност след изтичане на пет години от последния ден на календарната година, през която е подадена декларацията или уведомлението, свързани с този данък, или, при липса на декларация или уведомление, от датата, на която този данък е трябвало да бъде платен. Правото на данъчния орган да установи сумите на ДДС, които трябва да бъдат възстановени за процесните периоди, обаче се погасило по давност преди датата на третото решение на по-горестоящия орган (т.е. на 6 април 2020 г.). Всъщност жалбоподателят счита, че повторното приемане на решения противоречи на принципа на правна сигурност, който давността следва да защити. Това важало в още по-голяма степен за главното производство, ако второто повторно производство било проведено поради това, че данъчната администрация не спазила указанията, съдържащи се в първото съдебно решение. Ето защо отговорността за това, че производството тече почти десет години, считано от началото на проверката, била на тази данъчна администрация.

22. Запитващата юрисдикция отбелязва, че член 164, параграф 5 от стария данъчно-процесуален кодекс не предвижда горна граница нито за броя на повторно образуваните производства, които данъчната администрация може да проведе, нито за общата продължителност на спирането. Съгласно практиката на Kúria (Върховен съд) обаче давностният срок спира да тече докато трае съдебният контрол върху решението на данъчната администрация. Ето защо спирането на давностния срок, свързано с извършването на съдебна проверка, не е ограничено във времето, поради което правото на данъчния орган да установи задълженията за ДДС, които трябва да бъдат възстановени, може да се удължи с няколко, а в някои крайни случаи с десетки години. По тази причина запитващата юрисдикция има съмнения дали съответното национално законодателство и свързаната с него съдебна практика е съвместима с принципите на правна сигурност и ефективност на правото на Съюза.

23. При тези обстоятелства Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли принципът на правна сигурност, както и принципът на ефективност, които са част от [правото на Съюза], да се тълкуват в смисъл, че допускат правна уредба на държава членка, която не предоставя на съда никаква свобода на преценка, като правната уредба по член 164, параграф 5 от [стария данъчно-процесуален кодекс], и съдебната практика, основана на тази правна уредба, по силата на които срокът в областта на данъка върху [ДДС], в рамките на който се погасява правото на данъчната администрация да установи данъчното задължение, спира да тече през цялата продължителност на съдебните проверки, независимо от броя на повторно образуваните данъчно административни производства и без да се поставя горна граница за кумулираната продължителност на

спиранията при последователно провеждани няколко съдебни проверки, включително когато юрисдикцията, която се произнася по решение на данъчния орган, прието в рамките на повторно образувано производство в резултат на предходно съдебно решение, констатира, че данъчният орган не е спазил указанията, съдържащи се в това съдебно решение, с други думи, когато отговорността за образуването на новото съдебно производство е на посочения данъчен орган[?]“.

24. След подаването на преюдициалното запитване по настоящото дело, с писмо от 3 май 2022 г. запитващата юрисдикция изпраща на Съда препис от решението на Alkotmánybíróság (Конституционен съд, Унгария) от 25 януари 2022 г., с което този съд отменя текста в член 271, параграф 1 от новия данъчно-процесуален кодекс относно повторно образуваните производства, и препис от второ решение на Alkotmánybíróság (Конституционен съд) от 26 април 2022 г., пак в този смисъл.

25. С писмо от 30 юни 2022 г. Съдът иска от запитващата юрисдикция да потвърди, с оглед на някои първоначално предоставени данни, че след решението на Alkotmánybíróság (Конституционен съд) да отмени текста в член 271, параграф 1 от новия данъчно-процесуален кодекс относно повторно образуваното производство, давността във всички случаи не е пречка за провеждането на главното производство.

26. С писмо от 7 юли 2022 г. запитващата юрисдикция по същество посочва, че решението на Alkotmánybíróság (Конституционен съд) води само до погасяване по давност на правото на данъчната администрация да установи размера на събрания дължим ДДС, който подлежи на възстановяване за проверявания период през 2010 г. Що се отнася до данъчната 2011 г. обаче дали искът на данъчната администрация е погасен по давност, или не, зависи от отговора на Съда.

27. Писмени становища представят жалбоподателят, унгарското и испанското правителство, както и Европейската комисия. Те изразяват становищата си и в съдебното заседание от 10 ноември 2022 г. за изслушване на устните състезания.

Анализ

Предварителни бележки

28. Като начало следва да се отбележи, че в главното производство става дума не за съвместимостта с правото на Съюза на давностния срок, в който, от една страна, данъчнозадълженото лице може да упражни правото си на приспадане, нито, от друга, на срока, в който данъчната администрация може да оспори декларациите, подадени от данъчнозадълженото лице, а за съвместимостта с правото на Съюза на спирането на този срок в случай на съдебно производство, без ограничение във времето и независимо от причините, поради които евентуално това производство е трябвало да бъде повторно образувано.

29. В случая трябва да се отбележи, че настоящото дело е част от особен контекст, в който няколко административни и съдебни производства следват едно след друго във връзка с един и същ данъчен спор, без да е възможно окончателното решаване на делото по

причини, за които според запитващата юрисдикция отговорност носи данъчната администрация, и без процесната данъчна правна уредба да предвижда такава хипотеза и да може да поправи това положение.

30. В тази насока запитващата юрисдикция припомня, че съгласно практиката на въпросната държава членка при няколко поредни съдебни производства няма ограничение за кумулативната продължителност на спирането дори ако съдът, който се произнася по решение на данъчния орган, прието в рамките на ново производство след предходно съдебно решение, установи, че данъчният орган не е спазил указанията, съдържащи се в предходното съдебно решение, и че отговорността за образуването на новото съдебно производство е на посочения данъчен орган.

31. В такъв случай запитващата юрисдикция иска да се установи дали унгарската правна уредба и практика относно спирането на давностните срокове за по същество неограничен период, е съвместима с правото на Съюза и до каква степен може да накърни принципите на правна сигурност и ефективност. Тази юрисдикция констатира също, че упражняването на правото на приспадане съгласно Директивата за ДДС би могло да се окаже прекомерно трудно, особено в случаи като разглежданите в главното производство, когато данъчната администрация приема нови решения, без да се съобрази с предходните решения на компетентните съдилища, в кратък срок след постановяване на решенията за образуване на ново производство, поради което давностният срок за правото на установяване на данъка би могъл да се удължи значително поради спирането на давностния срок в хода на съдебния контрол.

32. В такъв контекст, доколкото не изглежда очевидно, че причина за въпросното положение може да е не само (и пряко) разглежданата в главното производство правна уредба, а по-скоро е поведението или дори бездействието на данъчната администрация и евентуално на националните съдилища, считам за целесъобразно в настоящото заключение тези два аспекта да бъдат поотделно разгледани.

По съвместимостта на правната уредба относно спирането на давностния срок с правото на Съюза

33. Преди да анализирам дали унгарската правна уредба е съвместима с принципите на ефективност и правна сигурност на правото на Съюза, както приканва запитващата юрисдикция, е необходимо да се провери дали всъщност тази правна уредба попада в приложното поле на конкретни разпоредби на правото на Съюза в областта на данъчното облагане.

По приложимостта на Директивата за ДДС

34. Най-напред следва да се отбележи, че независимо от факта, че настоящото дело е образувано по спор, свързан с ДДС, преюдициалният въпрос не се отнася до тълкуването на нито една разпоредба от Директивата за ДДС. В тази насока в Директивата само се определят материалноправните и процесуалноправните предпоставки за правото на приспадане на ДДС⁷, но не се предвижда нито срок, в който данъчнозадължените лица

⁷ Директивата за ДДС урежда тези материални и формални условия в дял X, съответно в глава 1 („Възникване и обхват на правото на приспадане“, член 168 и сл.) и в глава 4 („Правила, регулиращи правото на приспадане“, член 178 и сл.).

могат да поискат възстановяване на ДДС⁸, нито срок, в който трябва да се извърши възстановяването, след като е установено съществуването на право на възстановяване на определена сума от платения данък.

По приложимостта на Регламент № 2988/95

35. На първо място следва да се отбележи, че от приложното поле на Регламент № 2988/95 става ясно, че той обхваща всяка установена от администрацията „нередност“ и „всяко нарушение на разпореда на правото на [Съюза], в резултат на действие или бездействие на икономически оператор“, което би имало за резултат нарушаването на общия бюджет и на собствените ресурси на Съюза.

36. Всъщност Съдът е постановил, че собствените ресурси на Съюза включват приходите, получени от прилагането на унифицирана ставка към хармонизираната основа на ДДС, определена според правилата на Съюза, и че съществува пряка връзка между събирането на приходите от ДДС в съответствие с приложимото право на Съюза и предоставянето на разположение на бюджета на Съюза на съответните ресурси от ДДС, тъй като всеки пропуск при събирането на първите е възможно да доведе до намаляване на вторите⁹. Оттук може да се направи извод, че давностният срок, в рамките на който националните данъчни администрации могат да установят правилния размер на ДДС, който трябва да бъде възстановен за определен период, попада в обхвата на Регламент № 2988/95.

37. На второ място, що се отнася до давностните срокове, член 3, параграф 1 от Регламент № 2988/95 предвижда четиригодишен давностен срок за преследване на „нередности“, които попадат в обхвата на този регламент. Съгласно практиката на Съда давностният срок, предвиден в този член, се прилага както към нередностите, които водят до налагане на административна санкция по смисъла на член 5 от този регламент, така и към нередностите, за които е наложена административна мярка по смисъла на член 4 от същия регламент, която цели отнемането на незаконно придобитата облага, без обаче да има санкционен характер¹⁰.

38. Следва да се отбележи обаче, че с приемането на Регламент № 2988/95, и в частност на член 3, параграф 1, първа алинея от него, законодателят на Съюза е решил единствено да определи минимален срок, приложим във всички държави членки. Всъщност съгласно член 3, параграф 3 от посочения регламент държавите членки могат да прилагат давностни срокове, по-дълги от четиригодишния срок по член 3, параграф 1 от същия регламент¹¹. Тъй като тази възможност имплицитно, но задължително е обвързана с условието избраните срокове да са разумни, всеки по-дълъг срок трябва да бъде разгледан в светлината на същите принципи като приложимите за сроковете извън обхвата на този регламент¹².

⁸ Решение от 14 февруари 2019 г., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, т. 35).

⁹ Решения от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 26), и от 8 септември 2015 г., Taricco и др. (C-105/14, EU:C:2015:555, т. 38).

¹⁰ Решения от 24 юни 2004 г., Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, т. 33 и 34), и 17 септември 2014 г., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, т. 45).

¹¹ Вж. решение от 7 април 2022 г., IFAP (C-447/20 и C-448/20, EU:C:2022:265, т. 48 и цитираната съдебна практика).

¹² Вж. в този смисъл решение от 17 септември 2014 г., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, т. 59 и цитираната съдебна практика).

39. На трето място, важно е да се отбележи, че член 3, параграф 1, първа алинея от Регламент № 2988/95 определя правилата за изчисляване на сроковете. Всъщност, от една страна, член 3, параграф 1, трета алинея от посочения регламент предвижда, че давностният срок, към който съдебната практика приравнява по-общо всяка форма на действие на администрацията, се прекъсва от всяко действие, свързано с разследването или преследването на нередността. От друга страна, член 3, параграф 1, четвърта алинея от същия регламент гласи, че давностният срок изтича най-късно на датата, на която изтича срок, равен на двукратния давностен срок, без компетентният орган да е наложил санкция, и тази разпоредба се тълкува от Съда като определяща абсолютна давност¹³, като единственото изрично признато изключение е спирането на срока в случай на наказателно производство, в съответствие с член 6, параграф 1 от Регламент № 2988/95. Видно от преюдициалното запитване и от отговора, даден в това отношение от унгарското правителство в съдебното заседание, в случая обаче се твърди, че такова производство не е било образувано.

40. Освен това Регламентът обхваща само административните производства и никоя от неговите разпоредби не се отнася до продължителността на съдебните производства, образувани по инициатива на страна, на която е наложено административно наказание, или до спирането на давностните срокове при съдебен контрол.

41. От изложеното дотук следва, че дори Регламент № 2988/95 да е приложим спрямо националните разпоредби, които уреждат давностния срок, в рамките на който националните данъчни администрации могат да определят данъка, правна уредба като процесната по настоящото дело, която предвижда спиране на давностния срок за определяне на ДДС през целия период на съдебния контрол, е изключена от приложното му поле.

По анализа на процесната правна уредба с оглед на общите принципи на правото на Съюза

42. При липсата на правна уредба на Съюза в тази област (и след като нито в Директивата за ДДС, нито в Регламент № 2988/95 се съдържат специални правила, които да дават възможност да се даде отговор на преюдициалното запитване), съгласно постоянната практика на Съда вътрешният правен ред на държавите членки следва да определи правилата относно давностните срокове за съдебните производства и спирането на тези срокове в съответствие с принципа на процесуална автономия на държавите членки, и по-специално с принципите на равностойност и ефективност, при условие че тези държави упражняват правомощията си в съответствие с правото на Съюза¹⁴.

43. В тази насока макар във формулировката на преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция да се позовава единствено на принципите на правна сигурност и на ефективност, това не е пречка да бъдат взети предвид и други общи принципи на правото на Съюза, които могат да бъдат от значение за настоящия случай, както в рамките на настоящия анализ, така и в рамките на анализа, който Съдът следва да извърши.

¹³ Вж. в този смисъл решение от 2 март 2017 г., *Glencore Céréales France* (C-584/15, EU:C:2017:160, т. 54 и цитираната съдебна практика).

¹⁴ Решение на 28 юли 2016 г., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 34 и цитираната съдебна практика).

44. На първо място, що се отнася до принципа на равностойност, той изисква процесуалните разпоредби за прилагане на правото на Съюза, предвидени в националното право, да не са по-ограничителни от процесуалните разпоредби за прилагане на националното право с аналогична цел или аналогично основание. В случай на правила за погасителна давност спазването им предполага, че освен съответното правило за погасителна давност съществува и правило за погасителна давност, приложимо към вътрешни положения, което с оглед на неговия предмет и съществени характеристики може да се смята за сходно¹⁵.

45. В тази насока се налага изводът, че от описаните от запитващата юрисдикция факти, от писмените становища на страните или от уточненията, направени в съдебното заседание, не следва, че процесуалните правила, предвидени в унгарския данъчно-процесуален кодекс (включително в процесната по главното производство правна уредба), са по-неблагоприятни от гледна точка на давностни срокове в сравнение с приложимите към вътрешните положения и че тези правила се прилагат както за исковете, основани на нарушение на правото на Съюза, така и за сходните искове, основани на нарушение на вътрешното право.

46. На второ място, принципът на ефективност предполага, че разпоредбите, които уреждат националното производство, не трябва да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза¹⁶.

47. Следва да се припомни, първо, че в рамките на Директивата за ДДС държавите членки имат двустранно задължение. В този смисъл, от една страна, те трябва да гарантират, че данъчнозадължените лица могат ефективно да упражнят правото си на приспадане на ДДС, без да бъдат възпрепятствани от процесуални или материалноправни норми, които са несъвместими с правото на Съюза, и по-специално с Директивата за ДДС. От друга страна, те са длъжни да приемат всички необходими законодателни и административни мерки, за да осигурят събирането на целия ДДС, дължим на тяхна територия, и да се борят с укриването и избягването на данъци¹⁷.

48. Въпреки че в случая жалбоподателят твърди, че правото му на приспадане на ДДС е било ограничено, от акта за преюдициално запитване става ясно, че данъчната администрация е установила наличието на данъчна измама и че този извод все още не е оспорен в постановените до момента съдебни решения в главното производство. В тази насока следва да се отбележи, че съгласно практиката на Съда държавата членка може по принцип да спре възстановяването на ДДС до окончателното уреждане на спора в рамките на административно или съдебно производство, доколкото отказът на правото на приспадане трябва винаги да е съобразено с изискването за пропорционалност¹⁸ — нещо, което следва да се провери от националния съд.

49. Второ, наличието на давностен срок в данъчната област е от интерес както за данъчнозадълженото лице, така и за данъчната администрация, доколкото определянето на разумни срокове трябва да защити както данъчнозадълженото лице, така и данъчната администрация, като не прави невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза.

¹⁵ Вж. решение от 20 декември 2017 г., *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, т. 38 и цитираната съдебна практика).

¹⁶ Решение от 15 март 2017 г., *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, т. 52).

¹⁷ Вж. член 273 от Директивата за ДДС и решение от 26 февруари 2013 г., *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 25 и 26).

¹⁸ Решение от 18 декември 1997 г., *Molenheide* и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623, т. 54 и 55).

50. В този аспект трябва да се прави разграничение между срока, в който данъчнозадължените лица могат да упражнят правото си на приспадане на ДДС, от една страна, и давностния срок, в който данъчната администрация може да предприеме действия, от друга¹⁹. Така, в някои решения Съдът е приел, че действията на администрацията могат да бъдат ограничени със срокове, различни от приложимите за частноправните субекти²⁰. Що се отнася до давностния срок, който се прилага за данъчната администрация, Съдът вече е имал повод да постанови, че петгодишен срок, който започва да тече от датата, на която по принцип трябва да бъде подадена декларацията, е в съответствие с принципа на ефективност²¹.

51. Следва обаче да се отбележи, че макар в настоящия случай да се поставя въпросът за евентуално ограничаване на упражняването на правото на приспадане на жалбоподателя, той не се отнася пряко до съвместимостта с правото на Съюза на процесуалните норми, които уреждат това право, а до националните норми, които уреждат давностния срок за действията на данъчните органи.

52. На трето място, досежно спирането на давностния срок, докато трае съдебното производство, следва да се отбележи, че наличието на основания за прекъсване на давностния срок има за цел именно да се осигури спазването на принципа на ефективност, като се гарантира, че давностният срок не изтича, докато трае съдебното производство, при положение че данъчнозадълженото лице упражнява правата, предоставени от правния ред на Съюза. Освен това целта на спирането на давностния срок, докато трае съдебното производство, е да се даде възможност на данъчния орган да отчете резултата от съдебния контрол. При липсата на такава правна уредба би могло да се злоупотреби с правото на обжалване, защото ако давността изтече по време на евентуално съдебно производство (чиято продължителност по принцип не е точно определена и във всеки случай зависи не от мерките, предприети от данъчните органи, а от съдебното производство), данъчната администрация не би могла да направи констатации, дори решението ѝ иначе да е в съответствие със закона както от процесуална, така и от материалноправна гледна точка.

53. На трето място, относно принципа на правна сигурност следва да се припомни, че целта на давностните срокове по принцип е да се гарантира правната сигурност и че за да постигнат тази цел правилата, които уреждат тези срокове, трябва да са предварително установени и да са достатъчно ясни и точни, за да гарантират предвидимост на правните положения и отношения²². Освен това в данъчната област правилата за давностните срокове имат за цел да гарантират, че данъчното положение на данъчнозадълженото лице пред данъчната администрация не може да бъде безкрайно поставяно под въпрос²³.

¹⁹ От една страна, що се отнася до данъчнозадълженото лице, съществуването на давностен срок за упражняване на неговите права му позволява да оспори решенията на данъчната администрация, за да поиска и евентуално да получи възстановяване на недължимо платени суми или на суми, предвидени в конкретното законодателство за всеки данък. От друга страна, давностният срок дава възможност на данъчните органи да извършат необходимите проверки, за да определят данъчното положение на дадено данъчнозадължено лице и да установят евентуални нередности и злоупотреби, както и последиците от тях, за да се избегне загуба на приходи от ДДС.

²⁰ Вж. по-специално решение от 8 май 2008 г., *Ecotrade* (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 49—54), в което Съдът е постановил, че принципът на ефективност не е нарушен в случай на национален давностен срок, за който се твърди, че е по-благоприятен за данъчната администрация от приложимия за частноправните субекти.

²¹ Решения от 8 септември 2011 г., *Q-Beef и Bosschaert* (C-89/10 и C-96/10, EU:C:2011:555, т. 37), и от 20 декември 2017 г., *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, т. 43).

²² Решение от 5 март 2019 г., *Eesti Pagar* (C-349/17, EU:C:2019:172, т. 112 и цитираната съдебна практика).

²³ Решение от 20 май 2021 г., *ВТА Baltic Insurance Company* (C-230/20, непубликувано, EU:C:2021:410, т. 46).

54. В настоящия случай не се оспорва, че правилата за давността и спирането на сроковете са известни на данъчнозадължените лица, които знаят, че използването на гаранциите, с които разполагат, като например правото на обжалване, може да доведе до спиране на давностния срок.

55. Освен това следва да се отбележи, че целта на правилата относно погасителната давност е именно да предотвратят безкрайното поставяне под въпрос на дадено правно положение. Всъщност механизмът на погасителната давност има за цел да не остави правата безкрайно дълго несигурни и да санкционира неупражняването им от техния притежател. Този механизъм обаче изисква съществуването на основания за прекъсване на давностния срок, по-специално в случай на упражняване на права от техните носители, и в частност чрез въвеждане на способности за защита, доколкото този механизъм се основава именно на това, че носителите на тези права не ги упражняват или, ако решат да се възползват от тях, това решение води до забавяне на производството. Ето защо спирането на давностните срокове, когато данъчнозадълженото лице упражнява тези права, по принцип не може да се счита за фактор, който води (безкрайно) до поставяне под въпрос на тези права, защото това спиране е свързано с образуването на ново производство, различно от административното производство, а именно производството за съдебен контрол, което се урежда от различни правила, включително от гледна точка на сроковете, приложими към предвидените при него производства²⁴.

56. Съдът е приел също, че принципът на правна сигурност допуска практика на националните данъчни органи в преклузивния срок да отменят решение, с което са признали на данъчнозадълженото лице право да приспадне ДДС, и след нова проверка да поискат от него да заплати този данък заедно с лихви за забава²⁵. Макар да се приема, че подобна практика на данъчната администрация в рамките на административното производство (и без постановено съдебно решение) да не води до безкрайно поставяне под въпрос на данъчното положение на данъчнозадълженото лице, няма съмнение, че фактът, че данъчната администрация приема нови решения с цел изпълнение на постановените съдебни решения, сам по себе си не може да представлява нарушение на принципа на правна сигурност.

57. От гореизложеното следва, че принципите на правна сигурност и на ефективност допускат национална правна уредба, която предвижда спиране на давностния срок, докато трае цялото съдебно производство, ако данъчнозадълженото лице упражни правото си на обжалване, и удължаване на давностния срок, ако на данъчната администрация бъде разпоредено да проведе ново производство. В противен случай давностният срок щеше да може да тече дори докато трае съдебното производство, включително преюдициалното производство (дори решението на данъчната администрация да е напълно обосновано), което би обезсмислило това производство, би лишило данъчнозадълженото лице от възможността да упражни правото си на обжалване и освен това би попречило на данъчната администрация да се произнесе по данъчното положение на данъчнозадълженото лице в изпълнение на решението на националния съд.

²⁴ Всъщност срокът, приложим към съдебното производство, чието образуване е в основата на спирането на давностния срок, се урежда не от данъчното законодателство, а от правилата за съдебните производства.

²⁵ Вж. в този смисъл решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 40 и 41).

По практиката на унгарската администрация относно спирането на давностния срок

58. Констатациите на запитващата юрисдикция показват, че отговорност за удължаване на производството отчасти носи данъчната администрация, която при приемането на ново решение не е спазила указанията, дадени в съответното съдебно решение. Според този съд подобно необосновано удължаване за непредвидим период на данъчното производство, в което трябва да се проверят финансовите и материалните условия за упражняване на правото на приспадане, прави прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане (на ДДС)²⁶.

59. В този контекст и макар запитващата юрисдикция да не е отправила искане в този смисъл, е уместно да се постави най-напред въпросът за релевантността на принципа за добра администрация по настоящото дело.

60. В практиката си Съдът вече е постановил, че когато държава членка прилага правото на Съюза, изискванията, произтичащи от правото на добра администрация, което отразява общ принцип на правото на Съюза, и по-специално на правото на всяко лице засягащите го въпроси да бъдат разглеждани безпристрастно и в разумен срок, се прилагат в рамките на процедура за данъчна проверка²⁷. Съдът отбелязва също, че този принцип на добра администрация изисква от административен орган като съответната данъчна администрация в главното производство, в рамките на задълженията си за проверка, да разгледа внимателно и безпристрастно всички релевантни аспекти, за да се увери, че при приемане на окончателното решение да разполага с възможно най-пълната и надеждна информация за тази цел²⁸.

61. Ето защо запитващата юрисдикция (която единствена разполага с информация за всички обстоятелства по главното производство) трябва да провери дали сложността на делото може да е довела до удължаване на производството или дали повторното образуване на данъчни производства и многократното спиране на давностния срок може да се обясни с неизпълнение на задълженията на данъчната администрация и до каква степен тази практика може да е причинила вреди на жалбоподателя. Всяка грешка, допусната от данъчната администрация, или всеки несполучлив опит на администрацията да изпълни съдебно решение, дори това да се е случило повече от веднъж, обаче не представлява грешка на данъчната администрация, която да поставя под въпрос разпоредбите за спиране на давността.

62. На второ място, следва да се отбележи, че в съдебното заседание унгарското правителство поддържа, че националните съдилища разполагат с необходимите средства, за да отстранят последиците от положение като това в настоящия случай. Така, в случай че данъчната администрация не изпълни предписанията, дадени ѝ от национален съд (по причини, за които тя носи пряка отговорност), според това правителство националният съд може да „изземе“ делото, образувано пред нея, и да се произнесе по него, като измени приетото от данъчната администрация решение, и така окончателно да приключи спора.

²⁶ Тази констатация се споделя и от жалбоподателя, който твърди, че бавното провеждане на производството се дължи на пропуски при разглеждането на фактите от страна на данъчната администрация, което в крайна сметка е довело до спиране на давностния срок.

²⁷ Решение от 14 май 2020 г., Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, т. 43).

²⁸ Решение от 14 май 2020 г., Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, т. 44).

63. В тази насока следва да се припомни, че член 47, втора алинея от Хартата на основните права на Европейския съюз предвижда по-специално, че всеки има право неговото дело да бъде гледано в разумен срок. От практиката на Съда следва, че разумността на срока трябва да се преценява с оглед на обстоятелствата по конкретното дело, и по-специално на значението на спора за заинтересованата страна, сложността на делото и поведението на жалбоподателя и на компетентните органи²⁹.

64. Ето защо е необходимо компетентният националният съд да провери и доколко за удължаването на производството отговорност може да носят националните съдилища, ако се установи, че макар да са разполагали със средства да отстранят последиците от подобно положение, те не са ги използвали. В такъв случай компетентният национален съд следва да прецени дали на жалбоподателя да се присъди обезщетение заради забава или заради бездействие, отговорност за което носят не само данъчните органи, но и националните съдилища.

65. От предходното следва, че компетентният национален съд, като отчете всички обстоятелства в настоящия случай, като например сложността на делото, трябва обаче да прецени дали повторното образуване на данъчното производство и съответните проверки по съдебен ред са били извършени главно поради пропуски на данъчната администрация, или това забавяне може да се дължи на националните съдилища, както и да направи съответно необходимите изводи, включително за наличието на евентуално право на обезщетение на съответното данъчнозадължено лице.

Заключение

66. С оглед на изложеното дотук предлагам на Съда да отговори на поставения от Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария) преюдициален въпрос по следния начин:

„Принципите на правна сигурност и на ефективност на правото на Съюза трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат правна уредба на държава членка, съгласно която в областта на данъка върху добавената стойност давностният срок за правото на данъчната администрация да определи данъка, спира да тече през целия период на съответната проверка по съдебен ред, дори когато предмет на тази проверка са последователни решения на данъчен орган, които се отнасят до един и същ данък.

Компетентният национален съд, като отчете всички обстоятелства в настоящия случай, като сложността на делото, трябва обаче да прецени дали до повторното образуване на данъчното производство и съответните проверки по съдебен ред се е стигнало главно поради пропуски на данъчната администрация, или това забавяне може да се дължи на националните съдилища, както и да направи съответно необходимите изводи, включително за наличието на евентуално право на обезщетение на съответното данъчнозадължено лице“.

²⁹ Вж. в този смисъл решение от 9 септември 2008 г., FIAMM и др./Съвет и Комисия (C-120/06 P и C-121/06 P, EU:C:2008:476, т. 212 и цитираната съдебна практика).