



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

13 октомври 2022 година*

„Преюдициално запитване — Хармонизация на данъчните законодателства — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Необлагаеми с ДДС продажби — Неоснователно фактуриран и платен ДДС — Ликвидация на доставчика — Отказ на данъчния орган да възстанови на получателя недължимо платения ДДС — Принципи на ефективност, данъчен неутралитет и недопускане на дискриминация“

По дело C-397/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария) с акт от 25 май 2021 г., постъпил в Съда на 29 юни 2021 г., в рамките на производство по дело

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

СЪДЪТ (седми състав),

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

генерален адвокат: Т. Ъарета,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt., от Gy. Hajdu, ügyvéd,
- за унгарското правителство, от M. Z. Fehér и R. Kissné Berta, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

- за чешкото правителство, от О. Serdula, М. Smolek и J. Vlácil, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от К. Talabér-Ritz и V. Uher, 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 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (наричано по-нататък „Humda“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция по жалбите към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) (наричана по-нататък „дирекцията по жалбите“) по повод на отхвърлянето от последната на молбата на Humda да му бъде възстановен данъкът върху добавената стойност (ДДС), който му е бил начислен погрешно върху сделка, която не подлежи на облагане с ДДС в Унгария и е свързана с имот, намиращ се в друга държава членка.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 167 от Директивата за ДДС предвижда:
„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.
- 4 Член 168, буква а) от тази директива гласи:
„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:
а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“.

5 Член 183 от посочената директива предвижда:

„Когато за даден данъчен период сумата на приспаданията надвиши сумата на дължимия ДДС, държавите членки могат или да възстановят надвезетия данък или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят.

Въпреки това, държавите членки могат да откажат възстановяване или прехвърляне, ако разликата е незначителна“.

Унгарското право

6 Член 2, буква а) от Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон № CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност) (Magyar Közlöny 2007/155. (XI.16), в редакцията му, приложима към делото по главното производство, гласи:

„С предвидения в този закон данък се облагат:

а) възмездните доставки на стоки и услуги, извършени на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

7 Член 39 от този закон предвижда:

„1) Мястото на доставка на услуги, пряко свързани с недвижим имот, е мястото, където се намира имотът.

2) Посочената в параграф 1 доставка на услуги, пряко свързани с недвижим имот, обхваща по-специално: услуги на агенти и експерти по недвижими имоти, услуги по настаняване с търговска цел, прехвърляне на права за ползване относно недвижими имоти, както и услуги за подготовка и координация на строителни работи“.

8 Съгласно член 64, параграф 3 от Adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Закон CL от 2017 г. за приемане на данъчнопроцесуален кодекс), в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „Данъчнопроцесуалният кодекс“):

„Независимо от параграф 1, ако данъчнозадълженото лице не е поискало възстановяване в данъчната декларация, с която приключва ликвидацията (опростена ликвидация) или доброволната ликвидация (опростена доброволна ликвидация), претендиращият данък върху добавената стойност се възстановява в срок от 30 дни, считано от датата на получаване на данъчната декларация, но не преди падежа, като този срок се удължава на 45 дни, когато размерът на подлежащия на възстановяване ДДС надвишава 1 милион [унгарски форинта (HUF) (около 2 500 EUR)], ако към датата на подаване на декларацията данъчнозадълженото лице е платило изцяло сумата на насрещната престация, включително данъка, която е посочена във фактурата за всяка една от сделките, пораждащи право на начисляване на ДДС — като упражни правото си на приспадане на данъка в съответния данъчен период въз основа на фактурата или фактурите, удостоверяващи извършването на тези сделки — или ако задължението е изцяло погасено по друг начин, и данъчнозадълженото лице е посочило в декларацията си, че това условие е изпълнено. Ако през този срок започне или е в ход данъчна проверка на данъчнозадълженото лице във връзка с поисканото плащане от бюджета, срокът за извършване на плащането от бюджета започва да тече от датата на влизане в сила на решението относно заключенията от проверката. За целите на прилагането на тази разпоредба насрещната

престация се счита за платена, когато е задържана единствено въз основа на предвидена в договора гаранция за изпълнение“.

9 Член 65, параграф 1 от Данъчнопроцесуалния кодекс гласи:

„В случай на забавено плащане данъчната администрация дължи лихва в размер на законната лихва за забава за всеки ден от забавата. Дори при забавено изпълнение обаче лихви не се дължат, когато молбата (декларацията) е необоснована за повече от 30 % от претендираната (декларираната) сума или ако възстановяването е възпрепятствано от неизпълнение на данъчнозадълженото лице или на лицето, което трябва да предостави съответната информация“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 Дружеството, чийто правоприменник е Humda, се е договорило с „ВНА“ Bíró Hűtéstechikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (наричано по-нататък „ВНА“) да му предостави услуги в рамките на проекта за изграждане на павилиона на Унгария на Световното изложение в Милано (Италия) през 2015 г. (наричано по-нататък „разглежданото предоставяне на услуги“). За тези услуги ВНА издава девет фактури с включен ДДС на обща стойност 486 620 000 HUF (около 1 230 500 EUR). Фактурите са платени от дружеството, чийто правоприменник е Humda, а ВНА заплаща фактурирания ДДС на унгарската данъчна администрация. При проверка последната констатира, че съгласно унгарското законодателство въпросният ДДС не се дължи в Унгария, тъй като разглежданата доставка на услуги се отнася до имот, който се намира в Италия. Следователно въпросният ДДС е бил погрешно фактуриран.
- 11 За да си възстанови сумата, съответстваща на недължимо платения ДДС, Humda сезира Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (Регионална данъчна и митническа дирекция за северния район на Будапеща към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) с искане за възстановяване на сумата от 126 248 760 HUF (около 320 000 EUR), съответстваща на размера на този ДДС, както и на лихвите по тази сума. Според Humda, въпреки че е следвало да поиска възстановяването на тази сума от издателя на фактурата в рамките на гражданско производство, с което впоследствие е трябвало да се уреди неговото положение пред компетентния данъчен орган, в случая то се е сблъскало с обстоятелството, че ВНА е било в производство по съдебна ликвидация и че според ликвидатора вземането на Humda е несъбираемо.
- 12 Тъй като това искане, както и последващата жалба пред Дирекцията по жалбите са отхвърлени, Humda сезира запитващата юрисдикция Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария), като по същество иска изменение или отмяна на приетото от Дирекцията по жалбите решение. Според съдържащата се в преюдициалното запитване информация посоченото искане се основава главно на решения на Съда от 26 април 2017 г., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), и от 11 април 2019 г., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).
- 13 Дирекцията по жалбите поддържа, че тези решения не са релевантни, тъй като в случая предоставянето на разглежданите услуги не е извършено на унгарска територия и не е породило право на приспадане на ДДС в полза на Humda. Впрочем последното не е заявило намерение да упражни правото си на приспадане. Впрочем в решенията, на които се позовава това дружество, Съдът се произнесъл по недължимото плащане на ДДС от

получателя на услугите на доставчиците въз основа на фактура, издадена неправилно въз основа на общите правила за данъчно облагане, докато сделката, за която се отнася тази фактура, се урежда от режима на обратно начисляване. Дирекцията по жалбите изтъква, че доколкото предоставянето на разглежданите услуги не попада в приложното поле на унгарското законодателство в областта на ДДС, поисканото от Humda възстановяване не може да се извърши.

- 14 С оглед на посочените решения запитващата юрисдикция иска да се установи дали приложимите национални разпоредби, както и националната административна практика са съвместими с Директивата за ДДС, и по-специално с принципите на ефективност, неутралност на ДДС и забрана на дискриминацията. В това отношение тя уточнява, че в случая събирането на недължимо платения ДДС е невъзможно или изключително трудно в рамките на гражданско производство, тъй като, първо, спрямо ВНА междуременно е било образувано производство по ликвидация, второ, ликвидаторът на последното е заявил, че не му е възможно да измени фактурата, изготвена в предишен момент от ВНА, трето, последното не е поискало възстановяване на недължимо платения данък, четвърто, Humda е иницирирало производство срещу унгарската данъчна администрация, пето, безспорно е, че ДДС е внесен в държавния бюджет, и шесто, всяко съмнение за измама е изключено.
- 15 Освен това запитващата юрисдикция иска да се установи дали, ако се приеме, че Humda има право да подаде пряко искане за възстановяване пред унгарската данъчна администрация, последната е длъжна да плати лихви за забава върху сумата, предмет на това възстановяване, и ако това е така, кои срокове трябва да се вземат предвид за тази цел.
- 16 При тези обстоятелства Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Трябва ли разпоредбите на Директивата за ДДС да се тълкуват с оглед на общите ѝ принципи, в частност принципите на ефективност и данъчен неутралитет, в смисъл че не допускат национална правна уредба и основаващата се на нея национална практика, по силата на които, когато данъчнозадължено по ДДС лице издаде поради грешка фактура с ДДС за освободена от ДДС доставка и внесе този данък в държавния бюджет, което обстоятелство може да се докаже, и получателят на фактурата плати този ДДС на издателя, който го е фактурирал, националният данъчен орган не възстановява този ДДС нито на издателя, нито на получателя на фактурата?
 - 2) При утвърдителен отговор от Съда на Европейския съюз на първия преюдициален въпрос, трябва ли разпоредбите на Директивата за ДДС да се тълкуват с оглед на общите ѝ принципи, в частност принципите на ефективност, данъчен неутралитет и недопускане на дискриминация, в смисъл че не допускат национална правна уредба, която в описания [в първия преюдициален въпрос] случай не позволява на получателя на фактурата да поиска възстановяването на ДДС направо от националният данъчен орган или позволява това само когато се окаже невъзможно или изключително трудно да се претендира въпросната сума на ДДС чрез друг гражданскоправен способ, по-специално когато издателят на фактурата междуременно е обявен в ликвидация?
 - 3) При утвърдителен отговор на предходния преюдициален въпрос, длъжен ли е националният данъчен орган да плати лихви върху подлежащия на възстановяване ДДС, и ако това е така — за какъв период от време и прилагат ли се в това отношение общите правила за възстановяване на ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

- 17 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС, разглеждана с оглед на принципите на ефективност и на неутралност на ДДС, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, в приложение на която данъчнозадължено лице, на което друго данъчнозадължено лице е предоставило услуга, не може да иска пряко от данъчната администрация възстановяване на сумата, съответстваща на неоснователно фактурирания му от този доставчик ДДС, който последният е внесъл в държавния бюджет, при положение че събирането на тази сума от посочения доставчик е невъзможно или изключително трудно, тъй като спрямо последния е образувано производство по ликвидация.
- 18 Най-напред е необходимо да се припомни, че принципът на неутралност на ДДС, който е в основата на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС, е гарантиран от механизма на правото на приспадане, който цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност и следователно да гарантира пълната неутралност при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС (вж. в този смисъл решение от 1 юли 2021 г., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, т. 28 и цитираната съдебна практика). Несъмнено от акта за преюдициално запитване не следва изрично, че Humda е имало с право на приспадане за фактурирания и погрешно платен ДДС. Тъй като обаче в първия и втория си въпрос запитващата юрисдикция се позовава на принципа на неутралност на ДДС, следва да се приеме, освен ако посочената юрисдикция не установи друго, че Humda или дружеството, на което е правопреемник, е имало право на приспадане на този ДДС.
- 19 С оглед на тази предпоставка следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика при липсата в Директивата за ДДС на разпоредба относно коригирането от издателя на фактурата на неоснователно фактурирания ДДС държавите членки по принцип са тези, които определят условията, при които може да се коригира този ДДС (вж. в този смисъл решения от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 38 и от 2 юли 2020 г., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 20 За да осигурят неутралността на ДДС, държавите членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се коригира всеки неоснователно фактуриран данък, при положение че издателят на фактурата докаже своята добросъвестност (решение от 2 юли 2020 г., Terracult, C-1835/18, EU:C:2020:520, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 21 От практиката на Съда следва също, че национална правна уредба, по силата на която, от една страна, доставчикът, платил по погрешка ДДС на данъчните органи, може да иска неговото възстановяване, и от друга страна, получателят на услуги може да предяви срещу този доставчик граждански иск за връщане на недължимо платеното, е съобразена с принципите на неутралност на ДДС и на ефективност. Такава система действително

позволява на получателя, поел тежестта на фактурирания погрешка ДДС, да постигне възстановяване на недължимо платените суми (вж. в този смисъл решение от 15 март 2007 г., *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 39).

- 22 Ако възстановяването на ДДС стане невъзможно или изключително трудно, по-специално в случай на неплатежоспособност на доставчика, принципите на неутралност на ДДС и на ефективност изискват държавите членки да предвидят необходимите процесуалните средства и условия, за да може получателят да си върне неоснователно фактурирания и платен ДДС, по-специално като отправи искането си за възстановяване пряко до данъчната администрация (вж. в този смисъл решения от 15 март 2007 г., *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 41 и от 11 април 2019 г., *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, т. 48).
- 23 От това Съдът заключава, че за да спазят принципа на ефективност, държавите членки трябва да предвидят необходимите процесуалните средства и условия, за да може получателят да си върне неоснователно фактурирания данък (решение от 15 март 2007 г., *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 41).
- 24 Като се имат предвид предварителните съображения, изложени в точка 18 от настоящото решение, тази съдебна практика може да се приложи към случай като разглеждания в главното производство. Всъщност от акта за преюдициално запитване е видно, от една страна, че разглежданото предоставяне на услуги се отнася до недвижим имот, намиращ се в държава членка, различна от тази, в която погрешно е платен ДДС. Впрочем по делото, по което е постановено решение от 15 март 2007 г., *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), доставките на услуги също не са подлежали на облагане с ДДС в съответната държава членка, тъй като са били извършени в друга държава членка. От друга страна, от този акт е видно, че в случая не е имало нито злоупотреба, нито измама, тъй като и доставчикът, и получателят на услугите са били добросъвестни. Следователно в делото по главното производство, както в делото, по което е постановено това решение, не съществува риск от загуба на данъчни приходи и за получателя е невъзможно или изключително трудно да получи от доставчика възстановяване на недължимо платения ДДС, тъй като междуременно спрямо него е образувано производство по ликвидация.
- 25 Противно на твърденията на унгарското правителство в писменото му становище, приложимостта към настоящото дело на съдебната практика, установена с решение от 15 март 2007 г., *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), не може да бъде поставена под въпрос, тъй като спорът в главното производство не се отнася до правото на получателя на приспадане. Всъщност в това решение Съдът не е взел предвид подобно разграничение, а се е произнесъл в общ смисъл. Освен това, както е в настоящия случай, обстоятелствата по делото, по което е постановено посоченото решение, се отнасят до услуга, която не подлежи на облагане с ДДС в държавата членка, в която този данък е бил фактуриран и в чийто бюджет е бил внесен.
- 26 Следва обаче да се добави, че държавите членки имат право да скрепят формалните задължения на данъчнозадължените лица със санкции, които да могат да насърчат последните да изпълняват посочените задължения с цел да се гарантира правилното функциониране на системата на ДДС, и така на лице, чието искане за възстановяване на недължимо платен ДДС е следствие от собствената му небрежност, може да се наложи имуществена административна санкция (вж. в този смисъл решение от 2 юли 2020 г., *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 36 и цитираната съдебна практика).

- 27 В това отношение Съдът е уточнил, че дори да се установи небрежност от страна на данъчнозадълженото лице, което следва да се констатира от националните юрисдикции, съответната държава членка трябва да използва средства, които позволяват ефективно да се постигне целта на националната правна уредба, като същевременно накърняват в най-малка степен принципите, закрепени от правото на Съюза, какъвто е принципът на неутралност на ДДС. При това положение, като се има предвид мястото на този принцип в общата система на ДДС, санкция, която се състои в абсолютен отказ да се признае право на възстановяване на погрешно фактуриран и недължимо платен ДДС, изглежда непропорционална (решение от 2 юли 2020 г., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 28 Необходимо е още да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС. Освен това Съдът многократно се е произнасял, че правните субекти не могат с цел измама или злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Следователно националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на възстановяване на неоснователно фактуриран и платен ДДС, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с цел измама или злоупотреба (вж. в този смисъл решение от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 50 и цитираната съдебна практика).
- 29 От преписката, с която разполага Съдът, обаче е видно, че разглежданата в главното производство правна уредба, така както е приложена от унгарската данъчна администрация, фактически води до това да се откаже на получателя възстановяване на недължимо фактурирания и платен ДДС при описаните в първия въпрос обстоятелства и при липса на риск от измама или злоупотреба от страна на съответните данъчнозадължени лица. От това следва, че тази правна уредба е непропорционална, освен ако не се установи друго при проверките, които трябва да извърши запитващата юрисдикция.
- 30 С оглед на изложените по-горе съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС, разглеждана с оглед на принципите на ефективност и на неутралност на ДДС, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, в приложение на която данъчнозадължено лице, на което друго данъчнозадължено лице е предоставило услуга, не може да иска пряко от данъчната администрация възстановяване на сумата, съответстваща на неоснователно фактурирания му от този доставчик ДДС, който последният е внесъл в държавния бюджет, при положение че събирането на тази сума от посочения доставчик е невъзможно или изключително трудно, тъй като спрямо последния е образувано производство по ликвидация и въпреки че посочените две данъчнозадължени лица не са извършили измама или злоупотреба, така че за тази държава членка не съществува риск от загуба на данъчни приходи.

По третия въпрос

- 31 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато данъчнозадължено лице, на което друго данъчнозадължено лице е предоставило услуга, може да иска пряко от данъчната администрация възстановяване на сумата, съответстваща на неоснователно фактурирания му от този доставчик ДДС, който последният е внесъл в държавния бюджет, посочената администрация е длъжна да заплати лихви върху тази сума и ако това е така, за какъв период и при какви условия.

- 32 Що се отнася до задължението за плащане на лихви, следва да се припомни, че Съдът многократно е постановявал, че когато държава членка събира данъци в нарушение на нормите на правото на Съюза, правните субекти имат право да им бъде върнат не само недължимо събраният данък, но и сумите, изплатени на тази държава или удържани от нея в пряка връзка с този данък. В това се включват и загубите, причинени от невъзможността да бъдат използвани парични суми поради преждевременната изискуемост на данъка. Така принципът, въз основа на който на държавите членки е наложено задължението да върнат с лихвите сумите, събрани като данъци в нарушение на правото на Съюза, произтича от това право (вж. в този смисъл решение от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail и др., C-591/10, EU:C:2012:478, т. 25 и 26 и цитираната съдебна практика).
- 33 Съдът е допълнил, че при липсата на правна уредба на Съюза условията, при които тези лихви трябва да бъдат изплатени, по-конкретно ставката и начинът на изчисляване на тези лихви (проста лихва или сложна лихва), следва да се предвидят във вътрешния правен ред на всяка държава членка. Тези условия трябва да зачитат принципите на равностойност и на ефективност, т.е. да не бъдат по-неблагоприятни от условията във връзка с подобни претенции, основани на разпоредби на вътрешното право, нито организирани по начин, който прави практически невъзможно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (решение от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail и др., C-591/10, EU:C:2012:478, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 34 Налага се обаче изводът, че в главното производство унгарската данъчна администрация е изисквала плащане на въпросния ДДС не в нарушение на законодателството на Съюза, а в приложение на член 203 от Директивата за ДДС, който предвижда, че „всяко лице, което посочи ДДС във фактура, дължи посочения в тази фактура данък“, така че погрешно фактурираният ДДС е дължим. Всъщност от практиката на Съда е видно, че издателят на фактурата дължи начисления в нея ДДС, включително при липсата на действителна облагаема сделка (решение от 8 май 2019 г., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, т. 26).
- 35 Следователно не може да се приеме, че в случая ДДС е бил събран „в нарушение на правото на Съюза“ по смисъла на решение от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail и др. (C-591/10, EU:C:2012:478), така че от посоченото решение не може да се направи никакъв извод относно евентуалните лихви, които трябва да бъдат платени от данъчната администрация в положение като разглежданото в главното производство.
- 36 При това положение, след като, както е видно от отговора на първите два въпроса, съществува задължение за държавите членки да предвидят възможност за коригиране или възстановяване на погрешно фактурирания и платен ДДС на данъчнозадължено лице, което има право на приспадане на така платения ДДС, ако по-специално не съществува риск от загуба на данъчни приходи за съответната държава членка, и това възстановяване на вземане за ДДС може предвид естеството му да се сравни с „надвзет ДДС“ по смисъла на член 183 от Директивата за ДДС, в положение като разглежданото в главното производство следва да се вземе предвид тази последна разпоредба.
- 37 В това отношение Съдът е приел, че въпреки че член 183 от Директивата за ДДС нито предвижда задължение за изплащане на лихви върху надвзетия ДДС, подлежащ на възстановяване, нито уточнява момента, от който се дължат такива лихви, принципът на неутралитет на данъчната система на ДДС изисква финансовите загуби, произтичащи от

обстоятелството, че възстановяването на надвзетия ДДС не е извършено в рамките на разумен срок, да бъдат компенсирани чрез изплащането на лихви за забава (решение от 12 май 2021 г., *technoRent International* и др., C-844/19, EU:C:2021:378, т. 40).

- 38 В положение като разглежданото в главното производство обаче, за което е характерно, че възстановяването на ДДС от доставчика на услуга, фактурирал същата погрешно, е невъзможно или изключително трудно, тъй като спрямо последния е образувано производство по ликвидация, данъчнозадълженото лице — получател на услугата, което е платило недължим ДДС, понася в очакване на възстановяването на посочения ДДС финансова вреда поради невъзможността да разполага със сума, съответстваща на размера на този данък. При подобни обстоятелства, ако данъчната администрация не възстанови този недължимо платен ДДС в разумен срок, след като е била сезирана от това данъчнозадължено лице с искане в този смисъл, основано на факта, че събирането на недължимо платената на доставчика на услугата сума е невъзможно или изключително трудно, от това произтича нарушение на принципа на данъчен неутралитет.
- 39 Що се отнася до правилата за прилагане на лихвите за възстановяване на неоснователно фактуриран и платен ДДС, от точка 33 от настоящото решение следва, че при липсата на разпореда в това отношение в Директивата за ДДС тези правила попадат в обхвата на процесуалната автономия на държавите членки, очертана от принципите на равностойност и ефективност.
- 40 Що се отнася до принципа на ефективност, който е единственият принцип, разглеждан в настоящия случай, той изисква националните норми, свързани именно с изчисляването на евентуално дължимите лихви, да не водят до лишаване на данъчнозадълженото лице от подходящо обезщетение за загубата, причинена от възстановяване на ДДС, което не е извършено в разумен срок. Запитващата юрисдикция трябва да прецени дали разглежданият случай е такъв, като вземе предвид всички обстоятелства по делото в главното производство.
- 41 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда както административните органи, така и националните съдилища, натоварени в рамките на своята компетентност с прилагането на разпоредбите на правото на Съюза, са длъжни да гарантират пълното действие на тези разпоредби (решение от 12 май 2021 г., *technoRent International* и др., C-844/19, EU:C:2021:378, т. 52 и цитираната съдебна практика), като евентуално извършат съответстващо тълкуване на вътрешното право.
- 42 Задължението за съответстващо тълкуване на националното право изисква националната юрисдикция да вземе предвид националното право като цяло, за да прецени доколко то може да се приложи така, че да не се стигне до резултат, който противоречи на правото на Съюза (решение от 12 май 2021 г., *technoRent International* и др., C-844/19, EU:C:2021:378, т. 53 и цитираната съдебна практика).
- 43 При все това принципът за съответстващо тълкуване на националното право познава определени ограничения. Всъщност задължението на националния съд да се позове на съдържанието на правото на Съюза, когато тълкува и прилага релевантните норми на вътрешното право, е ограничено от общите принципи на правото, включително принципа на правна сигурност, и не може да служи за основа на тълкуване *contra legem* на националното право (решение от 12 май 2021 г., *technoRent International* и др., C-844/19, EU:C:2021:378, т. 54 и цитираната съдебна практика).

- 44 В случая запитващата юрисдикция трябва да провери дали е възможно да се осигури пълното действие на правото на Съюза, като вземе предвид цялото национално право и като евентуално приложи *mutatis mutandis* разпоредбите на това право.
- 45 С оглед на изложените по-горе съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 183 от Директивата за ДДС, разглеждан с оглед на принципа на неутралност на ДДС, трябва да се тълкува в смисъл, че когато данъчнозадължено лице, на което друго данъчнозадължено лице е предоставило услуга, може да иска пряко от данъчната администрация възстановяване на сумата, съответстваща на неоснователно фактурирания му от този доставчик ДДС, който последният е внесъл в държавния бюджет, посочената администрация е длъжна да заплати лихви върху тази сума, ако не е извършила възстановяването в разумен срок, след като е била поканена да направи това. Правилата за прилагане на лихвите върху тази сума попадат в обхвата на процесуалната автономия на държавите членки, очертана от принципите на равностойност и ефективност, като се има предвид, че националните норми, свързани именно с изчисляването на евентуално дължимите лихви, не трябва да водят до лишаване на данъчнозадълженото лице от подходящо обезщетение за загубата, причинена от закъснялото възстановяване на тази сума. Запитващата юрисдикция следва да използва всички свои правомощия, за да осигури пълното действие на посочения член 183, като тълкува националното право в съответствие с правото на Съюза.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

- 1) Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, разглеждана с оглед на принципите на ефективност и на неутралност на данъка върху добавената стойност (ДДС)**

трябва да се тълкува в смисъл, че

не допуска правна уредба на държава членка, в приложение на която данъчнозадължено лице, на което друго данъчнозадължено лице е предоставило услуга, не може да иска пряко от данъчната администрация възстановяване на сумата, съответстваща на неоснователно фактурирания му от този доставчик ДДС, който последният е внесъл в държавния бюджет, при положение че събирането на тази сума от посочения доставчик е невъзможно или изключително трудно, тъй като спрямо последния е образувано производство по ликвидация и въпреки че посочените две данъчнозадължени лица не са извършили измама или злоупотреба, така че за тази държава членка не съществува риск от загуба на данъчни приходи.

2) Член 183 от Директива 2006/112, разглеждан с оглед на принципа на неутралност на данъка върху добавената стойност (ДДС)

трябва да се тълкува в смисъл, че

когато данъчнозадължено лице, на което друго данъчнозадължено лице е предоставило услуга, може да иска пряко от данъчната администрация възстановяване на сумата, съответстваща на неоснователно фактурирания му от този доставчик ДДС, който последният е внесъл в държавния бюджет, посочената администрация е длъжна да заплати лихви върху тази сума, ако не е извършила възстановяването в разумен срок, след като е била поканена да направи това. Правилата за прилагане на лихвите върху тази сума попадат в обхвата на процесуалната автономия на държавите членки, очертана от принципите на равностойност и ефективност, като се има предвид, че националните норми, свързани именно с изчисляването на евентуално дължимите лихви, не трябва да водят до лишаване на данъчнозадълженото лице от подходящо обезщетение за загубата, причинена от закъснялото възстановяване на тази сума. Запитващата юрисдикция следва да използва всички свои правомощия, за да осигури пълното действие на посочения член 183, като тълкува националното право в съответствие с правото на Съюза.

Подписи