



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

21 март 2018 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Членове 167—171 — Право на приспадане на ДДС — Право на възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка по възстановяване — Член 178, буква а) — Подробни правила за упражняване на правото на приспадане на ДДС — Директива 2008/9/ЕО — Подробни правила за възстановяване на ДДС — Преклузивен срок — Принцип на данъчен неутралитет — ДДС, платен и фактуриран няколко години след доставката на разглежданите стоки — Отричане на право на възстановяване поради изтичане на преклузивен срок, започнал да тече, считано от датата на доставката на стоките“

По дело C-533/16,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република) с акт от 29 септември 2016 г., постъпил в Съда на 20 октомври 2016 г., в рамките на производство по дело

Volkswagen AG

срещу

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: М. Pešič, председател на състава, А. Rosas, С. Toader, А. Prechal и Е. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: М. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, от F. Imrecze, в качеството на представител,
- за словашкото правителство, от В. Ricziová, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от А. Tokár, R. Lyal и М. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

* Език на производството: словашки.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 октомври 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 167, на член 178, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. 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 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31), изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11) (наричана по-нататък „Директива 2006/112“), на Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (ОВ L 44, 2008 г., стр. 23), и на член 41 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), както и на принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Volkswagen AG и Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Финансова дирекция на Словашката република) по повод частично отхвърляне от страна на този орган на заявление за възстановяване на данък върху добавената стойност (ДДС) поради изтичане на преклузивен срок.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2006/112

- 3 Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

- 4 Съгласно член 167 от посочената директива „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

5 Член 168 от същата 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;

[...]“.

6 Член 169 от Директива 2006/112 предвижда:

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

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

[...]“.

7 Член 170 е формулиран по следния начин:

„Всички данъчнозадължени лица, които по смисъла на [...] член 2, точка 1 и на член 3 от Директива 2008/9/ЕО и член 171 от настоящата директива, не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, имат право да получат възстановяване на този ДДС, доколкото стоките и услугите са използвани за следните цели:

- а) сделки, посочени в член 169;

[...]“.

8 Съгласно член 171, параграф 1 от посочената директива:

„ДДС се възстановява на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, но са установени в друга държава членка, в съответствие с подробните правила, определени в Директива 2008/9/ЕО“.

- 9 Дял X от Директива 2006/112 относно приспаданията съдържа глава 4, озаглавена „Правила, регулиращи правото на приспадане“. Член 178 от тази директива, който се намира в посочената глава 4, предвижда:

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

- а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

[...]“.

- 10 Съгласно член 179, първа алинея от Директива 2008/118:

„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“.

- 11 Член 180 от същата директива предвижда, че „[Д]ържавите членки могат да разрешат данъчнозадълженото лице да извърши приспадане, което то не е извършило в съответствие с членове 178 и 179“.

- 12 Член 182 от Директива 2006/112 предвижда, че „[Д]ържавите членки определят условията и подробните правила за прилагане на членове 180 и 181“.

- 13 Съгласно член 273 от тази директива:

„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 на формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Директива 2008/9

- 14 Член 1 от Директива 2008/9 предвижда:

„Настоящата директива определя подробните правила за възстановяването на [ДДС], предвидено в член 170 от Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, които отговарят на условията, посочени в член 3“.

15 Съгласно член 2 от тази директива:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

1) „данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване“ означава данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО, което не е установено в държавата членка по възстановяване, но е установено на територията на друга държава членка;

[...]“.

16 Член 3 от посочената директива изброява условията, които трябва да бъдат изпълнени, за да може тя да се прилага за данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване.

17 Съгласно член 5 от Директива 2008/9:

„Всяка държава членка възстановява на данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, всеки ДДС, начислен по отношение на стоки или услуги, предоставени му от други данъчнозадължени лица в тази държава членка, или по отношение на вноса на стоки в тази държава членка, доколкото такива стоки или услуги се използват за целите на следните сделки:

а) посочени в член 169, букви а) и б) от Директива 2006/112/ЕО;

[...]

Без да се засяга член 6, за целите на настоящата директива правото на възстановяване на данък се определя съгласно Директива 2006/112/ЕО, както е прилагана в държавата членка по възстановяване“.

18 Член 6, първа алинея от Директива 2008/9 има следната редакция:

„За да има право на възстановяване в държавата членка по възстановяване, данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, трябва да извършва сделки, порождащи право на приспадане в държавата членка по установяване“.

19 В член 28, параграф 1 от тази директива се уточнява, че разпоредбите на тази директива се прилагат за заявления за възстановяване, подадени след 31 декември 2009 г.

Словашкото право

20 Член 49, параграфи 1 и 2 от zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (Закон № 222/2004 относно данъка върху добавената стойност) в текста, приложим към спора в главното производство (наричан по-нататък „Закон № 222/2004“), има следната редакция:

„(1) Правото на приспадане на данъка върху стоките или услугите възниква за данъчнозадълженото лице, когато данъкът за тези стоки или услуги стане изискуем.

(2) Данъчнозадълженото лице може да приспадне от дължимия от него данък данъка върху стоките и услугите, които използва за доставката на стоки и предоставянето на услуги в качеството на данъчнозадължено лице, с изключение на случаите, упоменати в параграфи 3 и 7. Данъчнозадълженото лице може да приспадне данъка,

а) когато този данък му се начислява от друго данъчнозадължено лице на територията на страната за стоки или услуги, които са или трябва да му бъдат доставени,

[...]“.

21 Съгласно член 51, параграф 1 от този закон:

„Данъчнозадълженото лице може да се ползва от правото си на приспадане в приложение на член 49, ако

а) в момента на приспадане на данъка в приложение на член 49, параграф 2, буква а) разполага с фактурата на данъчнозадължено лице, издадена в съответствие с член 71,

[...]“.

22 Член 55b, параграф 1 от споменатия закон гласи:

„Заявителят упражнява своето право на възстановяване на данъка, като подава заявление за възстановяване на данъка по електронен път чрез електронния портал в държавата членка, в която е седалището му, мястото на стопанска дейност, предприятието му, местоживеенето му или в която обичайно пребивава. Заявлението за възстановяване се подава не по-късно от 30 септември на календарната година, следваща периода на възстановяване. Daňový úrad Bratislava I (данъчната администрация, Братислава, Словакия) незабавно информира по електронен път заявителя за датата на получаване на заявлението за възстановяване на данъка“.

23 Член 71, параграфи 1 и 2 от Закон № 222/2004 предвижда:

„(1) За целите на настоящия закон се прилагат следните определения:

а) „фактура“ означава всеки документ или съобщение, изготвено в хартиен или електронен формат в съответствие с настоящия закон или с действащия закон, който урежда изготвянето на фактурата в друга държава членка,

[...]

(2) Всеки документ или съобщение, който/което изменя първоначалната фактура и я посочва специално и недвусмислено, се счита за фактура“.

24 Член 45, параграф 1 от zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (Закон № 511/1992 за управлението на данъците и таксите и за изменение на организацията на териториалните финансови органи) в текста, приложим към спора в главното производство, има следната редакция:

„Ако не е предвидено друго в настоящия закон или в специален закон, не може да бъде събиран данък, включително остатък от данък, нито може да бъде признато правото на възстановяване на надвзетия данък, нито правото на възстановяване на данъка след изтичането на пет години, считано от края на годината, през която данъчнозадълженото лице е следвало да подаде данъчна декларация или друга декларация или е било длъжно да плати данъка, без да е необходимо да подава данъчна декларация или друга декларация, или през която е възникнало за данъчнозадълженото лице правото на възстановяване на надвзетия данък или правото на възстановяване на данъка [...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 25 В периода 2004—2010 г., дружеството Hella Leuchten-Systeme GmbH, със седалище в Германия, както и дружествата Hella Slovakia Front Lighting, s. r. o. и Hella Slovakia — Signal Lighting, дружества, установени в Словашката република (наричани по-нататък заедно „дружествата Hella“), са доставяли на Volkswagen AG, дружество, установено в Германия, матрици за производство на осветителни тела за леки автомобили. По този повод дружествата Hella издават фактури без ДДС, тъй като преценяват, че не става въпрос за доставка на стоки, а за освободени от ДДС „финансови компенсации“.
- 26 През 2010 г. дружествата Hella констатира, че този начин на действие не съответства на словашкото право. Поради това те издават фактури с включен ДДС, дължим от Volkswagen за доставката на разглежданите стоки съгласно Закон № 222/2004, подават допълнителни данъчни декларации за целия период 2004—2010 г. и внасят ДДС в държавния бюджет.
- 27 На 1 юли 2011 г. Volkswagen подава до данъчната администрация Братислава I (Словакия) заявление за възстановяване на ДДС, начислено върху тези доставки.
- 28 С решение от 3 април 2012 г. посочената данъчна администрация частично уважава заявлението и разпорежда възстановяването на ДДС в размер на 1 536 622,92 EUR, съответстващо на доставките на стоки, извършени в периода 2007—2010 г. В същото време обаче тя отхвърля заявлението в частта му относно периода 2004—2006 г. поради изтичане на предвидения в словашкото право преклузивен срок от пет години. В това отношение администрацията приема, че правото на възстановяване на ДДС е възникнало от датата на доставката на стоките, а именно когато ДДС е станал изискуем, поради което правото на възстановяване на данъка за периода 2004—2006 г. е погасено към датата на подаване на заявлението за възстановяване. Това решение е потвърдено от дирекция „Финанси“ на Словашката република в качеството ѝ на по-горестоящ орган.
- 29 Volkswagen подава жалба срещу решението на дирекция „Финанси“ пред Krajský súd v Bratislave (Окръжен съд, Братислава, Словакия), който я отхвърля.
- 30 При това положение Volkswagen подава жалба срещу съдебното решение пред Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република), запитващата юрисдикция, като изтъква, че тълкуването на националното законодателство относно определянето на началния момент на преклузивния срок от пет години, предвиден в член 45, параграф 1 от Закон № 511/1992 в редакцията му, приложима към спора в главното производство, не е в съответствие с правото на ЕС, нито с практиката на Съда, тъй като според нея правото на възстановяване на ДДС възниква само когато е осъществена доставка на стоки или услуги и е бил начислен ДДС от доставчика посредством издаването на фактура. Следователно преклузивният срок не може да започне да тече, ако тези две условия не са изпълнени.
- 31 Тъй като трябва да прецени основателността на доводите на Volkswagen и вследствие на това да определи началния момент на петгодишния срок, през който данъчнозадължените лица могат да поискат възстановяване на дължимия ДДС, който в противен случай се преклудира, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република) изпитва съмнения относно съвместимостта с правото на ЕС на практиката на данъчните органи, съгласно която този срок започва да тече от датата на доставката на стока или предоставянето на услуга, подлежаща на облагане с ДДС.

32 При тези условия Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли Директива 2008/9 и правото на възстановяване на данъка да се тълкуват в смисъл, че за упражняване на правото на възстановяване на ДДС е необходимо да са изпълнени кумулативно две условия:

- а) доставка на стоки или услуги, и
- б) начисляване на ДДС във фактурата от страна на доставчика?

С други думи, може ли данъчнозадължено лице, на което не е бил начислен ДДС с фактура, да иска възстановяване на данъка?

2) В съответствие ли е с принципа на пропорционалност или с принципа на данъчен неутралитет на ДДС това, че срокът за възстановяване на данъка се изчислява, считано от момент, в който не са изпълнени всички материалноправни условия за упражняване на правото на възстановяване на данъка?

3) Трябва ли, в светлината на принципа на данъчен неутралитет, разпоредбите на член 167 и член 178, буква а) от Директива 2006/112 да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като тези в главното производство и при условие че са изпълнени другите материално- и процесуалноправни условия, необходими за упражняване на правото на приспадане на данък, тези разпоредби не допускат действия на данъчните органи, с които на данъчнозадължено лице се отказва възстановяване на данъка, предявено в рамките на предвидения в Директива 2008/9 срок, когато данъкът му е фактуриран от доставчик и последният го е платил преди изтичането на преклузивния срок, предвиден в националната правна уредба?

4) В светлината на принципа на неутралитет и на принципа на пропорционалност, които са основните принципи на общата система на ДДС, надхвърлили ли са словашките данъчни органи границите на необходимото за постигане на целта, определена в Директива 2006/112, в случай че на данъчнозадължено лице е отказано правото на възстановяване на платения данък поради изтичане на преклузивния срок за възстановяването, предвиден в националната правна уредба, макар че в този период от време данъчнозадълженото лице не е могло да упражни правото на възстановяване, а данъкът е бил надлежно събран и опасността от избягването на данъчно облагане или неплащане — напълно изключена?

5) Може ли принципът на правната сигурност, принципът на защита на оправданите правни очаквания и правото на добра администрация по смисъла на член 41 от Хартата да се тълкуват в смисъл, че не допускат тълкуване на разпоредбите на националната правна уредба, според която определящ за спазването на срока за възстановяване на ДДС е моментът на приемане на решението на публичната администрация за възстановяване на данъка, а не моментът на упражняване на правото на възстановяване на този данък от страна на данъчнозадължено лице?“.

По преюдициалните въпроси

По въпроси 1—4

33 С въпроси 1—4, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които ДДС е бил начислен на данъчнозадълженото лице и платен от него

няколко години след доставката на разглежданите стоки, правото на възстановяване на ДДС е отказано, поради това че преклузивният срок, предвиден в посочената правна уредба за упражняване на това право, започнал да тече, считано от датата на доставката и изтекъл преди подаването на заявлението за възстановяване.

- 34 За да се отговори на този въпрос, следва да се припомни, че предметът на Директива 2008/9 съгласно член 1 от нея е да определи подробните правила за възстановяването на ДДС, предвидено в член 170 от Директива 2006/112, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, които отговарят на условията, посочени в член 3 от Директива 2008/9.
- 35 Директива 2008/9 обаче няма за цел да определи условията за упражняване, нито обхвата на правото на възстановяване. Действително член 5, втора алинея от Директивата предвижда, че без да се засяга член 6, за целите на настоящата директива правото на възстановяване на данък се определя съгласно Директива 2006/112, както е прилагана в държавата членка по възстановяване.
- 36 Следователно уреденото в Директива 2008/9 право на установено в дадена държава членка данъчнозадължено лице да получи възстановяване на платен в друга държава членка ДДС, съответства на предоставеното му от Директива 2006/112 право да приспадне платения в собствената си държава членка ДДС по получени доставки (вж. в този смисъл решение от 25 октомври 2012 г., Daimler и Widex, C-318/11 и C-319/11, EU:C:2012:666, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 37 Съгласно постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспадат 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 (решение от 15 септември 2016 г., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 38 Всъщност режимът на приспадане — и вследствие на това на възстановяване — цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС 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 решения от 15 септември 2016 г., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 27 и от 21 септември 2017 г., SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 39 Както Съдът неведнъж е подчертавал, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решения от 15 септември 2016 г., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 37 и от 19 октомври 2017 г., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 40 Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество (решение от 19 октомври 2017 г., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 38).
- 41 Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива и от друга, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото,

впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решения от 15 септември 2016 г., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 28 и цитираната съдебна практика и от 19 октомври 2017 г., *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 39).

- 42 Що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане, които се приравняват на формални изисквания или предпоставки, член 178, буква а) от Директива 2006/112 предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и с членове 238—240 от нея (решение от 19 октомври 2017 г., *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 40).
- 43 От гореизложеното следва, както посочва генералният адвокат в точка 58 от заключението си, че въпреки че съгласно член 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква едновременно с възникването на изискуемостта на данъка, съгласно член 178 от същата директива неговото упражняване е възможно единствено от момента, в който данъчнозадълженото лице притежава фактура (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2016 г., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 35 и цитираната съдебна практика).
- 44 Съгласно член 167 и член 179, първа алинея от Директива 2006/112 правото на приспадане по принцип се упражнява по време на същия данъчен период, през който това право е възникнало, а именно когато данъкът стане изискуем.
- 45 Независимо от това по силата на членове 180 и 182 от същата директива на данъчнозадълженото лице може да се разреши да извърши приспадане на ДДС, въпреки че не е упражнило правото си по време на данъчния период, през който това право е възникнало, но при спазване на условията и реда, посочени в националната правна уредба (решение от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 46 Възможността правото на приспадане на ДДС да се упражнява без никакво ограничение във времето, обаче би била в противоречие с принципа на правната сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация (решение от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 47 Съдът вече се е произнесъл, че преклузивен срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получените доставки, като го лишава от право на приспадане на ДДС, не може да се смята за несъвместим с режима по Директива 2006/112, при условие че този срок се прилага по един и същ начин за аналогичните права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза (принцип на равностойност), от една страна, а от друга, че той не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на ДДС (принцип на ефективност) (вж. в този смисъл решение от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 34 и 35 и цитираната съдебна практика).
- 48 Освен това по силата на член 273 от Директива 2006/112 държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите. Борбата с измамите, избягването на данъчното облагане и възможните злоупотреби в действителност е цел, призната и насърчавана от посочената директива. Все пак мерките, които държавите членки могат да приемат по силата на член 273 от Директивата, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Поради това те не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос

правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралитета на ДДС (вж. в този смисъл решение от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 49 и 50 и цитираната съдебна практика).

- 49 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че макар разглежданите доставки да са извършени през периода 2004—2010 г., дружествата *Hella* са извършили корекция на ДДС едва през 2010 г., като са издали фактури с включено ДДС и са подали допълнителни данъчни декларации до компетентния национален орган, като са внесли размера на дължимия ДДС в държавния бюджет. Видно също така от този акт, вероятността от данъчна измама или неплащане на ДДС е била отхвърлена. При тези обстоятелства *Volkswagen* е било в обективна невъзможност да упражни правото си на възстановяване преди тази корекция, тъй като не разполагало преди това с фактури и не е знаело, че дължи ДДС.
- 50 Действително едва след извършване на тази корекция са били изпълнени материалноправните и формалните условия, пораждащи право на приспадане на ДДС, и *Volkswagen* е можело да поиска облекчаване на тежестта на дължимия или заплатен ДДС в съответствие с Директива 2006/112 и с принципа на данъчен неутралитет. Следователно *Volkswagen* не е показало липса на дължима грижа и предвид отсъствието на злоупотреба или съглашение с цел измама с дружествата *Hella* преклузивен срок, който започнал да тече, считано от датата на доставката на стоките, и по отношение на определени периоди, изтекъл преди тази корекция, не може валидно да бъде противопоставен на правото на възстановяване на ДДС.
- 51 Следователно на въпроси 1—4 трябва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които на данъчнозадълженото лице е фактуриран ДДС, платен от него няколко години след доставката на разглежданите стоки, правото на възстановяване на ДДС е отказано с мотива, че преклузивният срок според посочената правна уредба за упражняване на това право започнал да тече, считано от датата на доставката, и изтекъл преди подаването на заявлението за възстановяване.

По петия въпрос

- 52 Предвид отговора, даден на въпроси 1—4, от който следва, че съответствието на национална правна уредба или практика с правото на Съюза може при обстоятелства като разглежданите в главното производство да бъде разгледано в светлината на Директива 2006/112, не е необходимо да се отговаря на петия въпрос.

По съдебните разноски

- 53 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 (втори състав) реши:

Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които на данъчнозадълженото лице е фактуриран данък върху добавената стойност (ДДС), платен от него няколко години след доставката на разглежданите стоки, правото на

възстановяване на ДДС е отказано с мотива, че преклузивният срок според посочената правна уредба за упражняване на това право започнал да тече, считано от датата на доставката, и изтекъл преди подаването на заявлението за възстановяване.

Подписи