



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

11 април 2019 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Право на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен по получени доставки — Член 199, параграф 1, буква а) — Обратно начисляване — Недължимо плащане на данъка от получателя на услуги на доставчиците на базата на фактура, погрешно издадена по общия ред за облагане — Решение на данъчния орган, което установява данъчно задължение в тежест на получателя на услуги и отхвърля искане за приспадане — Липса на разглеждане от данъчния орган на възможността за възстановяване на данъка“

По дело C-691/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Административен и трудов съд, Будапеща-град, Унгария) с акт от 29 ноември 2017 г., постъпил в Съда на 11 декември 2017 г., в рамките на производство по дело

PORR Építési Kft.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: С. Lycourgos (докладчик), председател на състава, Е. Juhász и М. Pešič, съдии,

генерален адвокат: М. Bobek,

секретар: К. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 9 януари 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за PORR Építési Kft., от É. Radnai и G. Hajdu, ügyvédek,
- за унгарското правителство, от М. Z. Fehér и G. Koós, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от К. Talabér-Ritz и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

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), изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директива 2006/112“), както и на принципите на пропорционалност, данъчен неутралитет и ефективност.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между PORR Építési Kft. (наричано по-нататък „PORR“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) относно акт за установяване на данъчно задължение, съставен на първото поради неприлагането на националните разпоредби относно механизма за обратно начисляване на данъка върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 167 от Директива 2006/112 гласи:

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

- 4 Член 168 от тази директива предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

- 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 178 от посочената директива гласи:

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

[...]

- е) когато се изисква да плати ДДС като клиент, където се прилагат членове 194—197 или член 199, той трябва да спази формалностите, установени от всяка държава членка“.

6 Съгласно член 199, параграф 1 от същата директива:

„Държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, за което е направена някоя от следните доставки:

- а) доставката на строителни работи, включително услуги по ремонта, почистването, поддръжката, изменение и разрушаване във връзка с недвижим имот, както и приемо-предаването на строителни работи, считани за доставка на стоки съгласно член 14, параграф 3;

[...]“.

7 Член 226 от Директива 2006/112 предвижда:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[...]

11а когато клиентът е платец на ДДС, вписване „обратно начисляване“;

[...]“.

8 Член 226 от Директива 2006/112/ЕО в редакцията си отпреди влизането в сила на Директива 2010/45 е имал следния текст:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[...]

- 11 в случай на освобождаване или когато клиентът е платец на данъка — посочване на приложимата разпоредба от настоящата директива, или на съответ[ст]ващата национална разпоредба, или което и да е друго посочване, показващо, че доставката на стоки или услуги е освободена или попада под процедура за сторниране на начислението“;

[...]“.

Унгарското право

9 Член 70, параграф 1 от általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност) в редакцията си, приложима към делото по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„По отношение на доставката на стоки или услуги данъчната основа включва:

[...]

- б) съпътстващите разходи, начислени от доставчика на стоките или услугите на клиента, и по-специално разходите за комисиона или друг вид посредничество, опаковка, транспорт и застраховане;

[...]“.

10 Член 119, параграф 1 от този закон гласи, както следва:

„Освен ако в закона не е предвидено друго, правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем (член 120) [...]“.

11 Член 120 от посочения закон гласи:

„Доколкото данъчнозадълженото лице — действащо в това си качество — използва по друг начин стоки или услуги за целите на неговите облагаеми доставки на стоки или услуги, то има правото да приспадне от дължимия данък:

- a) данъка, начислен от друго данъчнозадължено лице — включително лица и образувания, подлежащи на облагане с опростен корпоративен данък — във връзка с получаването на стоки или услуги;
- b) данъка, който следва да се плати във връзка с получаването на стоки или услуги — включително вътреобщностните придобивания на стоки.

[...]“.

12 Член 127 от Закона за ДДС има следния текст:

„1. Материалноправно условие за упражняването на правото на приспадане е данъчнозадълженото лице да разполага лично:

- a) в случая по член 120, буква а), с издадена на негово име фактура, която удостоверява осъществяването на сделката;
- b) в случаите, посочени в член 120, буква b):
 - ba) в случая на вътреобщностни доставки, с издадена на негово име фактура, която удостоверява осъществяването на сделката, или
 - bb) във всеки друг случай, който не попада в подточка ba), и с издадена на негово име фактура, която удостоверява осъществяването на сделката, или, ако към момента на определяне на размера на платимия данък фактурата не е на разположение на данъчнозадълженото лице, с всички документи, необходими за определянето на размера на платимия данък;

[...]

4. Размерът на платения по получени доставки ДДС, който може да се приспадне, не може да надвишава размера на ДДС, посочен в документа по параграф 1, или който може да се изчисли като такъв въз основа на същия.

[...]“.

13 Съгласно член 169 от Закона за ДДС:

„Фактурата съдържа задължително следните реквизити:

[...]

- j) данъка за извършени доставки, освен ако настоящият закон изключва подобно посочване;

- k) в случай на освобождаване или когато приобретателят на стоките или получателят на услугата е платец на данъка, позоваване на правна норма или друга ясна препратка в смисъл, че продажбата на стоките или доставката на услугата
- ka) е освободена от данък, или
- kb) се облага с данък при приобретателя на стоката или получателя на услугата“.

[...]“.

- 14 Член 142, параграф 1 от този закон гласи:

„Данъкът се заплаща от приобретателя на стоката или от получателя на услугата:

[...]

- b) в случай на строителни работи или монтаж, или други монтажни дейности, които биха могли да бъдат квалифицирани като доставка на услуги с оглед на изграждане, разширяване, трансформиране или друго изменение на недвижими имоти, включително пълно разрушаване на имота, при условие че за изграждането, разширяването, трансформирането или всяко друго изменение на посочените недвижими имоти е необходимо разрешително за строеж — обстоятелство, за което получателят на услугата трябва предварително да уведоми писмено доставчика на услуги;

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Данъчна дирекция „Големи данъкоплатци“ към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) извършва проверка a posteriori на декларациите на PORR, чийто предмет са всички данъци и държавни субсидии за 2010 г. и 2011 г.
- 16 С решение от 13 март 2015 г. този данъчен орган разпорежда на PORR да плати сумите от 88 644 000 унгарски форинта (HUF) (около 275 000 EUR), представляваща неплатен ДДС, 26 593 000 HUF (около 82 200 EUR), представляваща данъчна санкция, 13 908 000 HUF (около 43 000 EUR) лихва за просрочие, както и глоба за неизпълнение в размер на 500 000 HUF (около 1550 EUR).
- 17 Вследствие на жалба по административен ред, подадена от PORR срещу решението от 13 март 2015 г., на 31 юли 2015 г. данъчната администрация потвърждава посоченото решение, що се отнася до актовете за установяване на данъчно задължение за ДДС.
- 18 Действително от преюдициалното запитване е видно, че в рамките на изграждането на автомагистрала PORR е приело от страна на поне трима доставчици фактури, издадени по общия ред за облагане и в които е посочен ДДС. PORR е платило тези фактури, приспаднало е посочените суми за ДДС и след това е поискало тяхното възстановяване. Данъчната администрация обаче е счела, че икономическите операции, отразени в разглежданите фактури, са свързани с основната строителна дейност и че съобразно приложимите национални правила е трябвало да бъдат обложени в съответствие с механизма за обратно начисляване на ДДС. Следователно издателите на фактурите е трябвало да издадат фактурите, без да вписват в тях ДДС, или е трябвало да посочат, че за тях се прилага механизмът за обратно начисляване.

- 19 Поради това данъчната администрация прави извода, че PORR може да се ползва от правото на приспадане на сумите на ДДС, посочени в тези фактури, само по силата на член 120, буква b) от Закона за ДДС, но не и по силата на член 120, буква а) от този закон. Тя посочва, че не е възникнало двойно облагане и че допуснатата грешка при фактурирането не освобождава PORR от наложените санкции. Тя подчертава също така, че от издателите на разглежданите по главното производство фактури е можело да се поиска да коригират тези фактури.
- 20 PORR подава пред Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Административен и трудов съд, Будапеща-град, Унгария) жалба срещу решението на данъчната администрация. В жалбата си то изтъква като основен довод, че данъчната администрация погрешно е квалифицирала фактите, като е счела, че разглежданите по главното производство фактури подлежат на облагане в съответствие с механизма за обратно начисляване.
- 21 При условията на евентуалност PORR поддържа, че дори да се предположи, че тези фактури действително подлежат на облагане в съответствие с механизма за обратно начисляване, данъчната администрация все пак го е лишила от правото му да приспадне ДДС. Това дружество подчертава, че данъчната администрация не е оспорила съществуването на сделките, осъществени с дружествата — издатели на фактурите, и добавя, че издателите на фактурите са фактурирали ДДС и са го начислили (на жалбоподателя) и че тези дружества вероятно са изпълнили своето задължение да платят получения ДДС, т.е. са внесли ДДС в държавния бюджет.
- 22 PORR отбелязва, че данъчната администрация не е изпълнила своето задължение да провери дали издателите на фактурите, разглеждани по главното производство, са платили ДДС и дали все още е било възможно да се коригират фактурите. Тази администрация на още по силно основание не била взела предвид обстоятелството, че това коригиране вероятно е било изключено, тъй като в случаи на проверка, отнасяща се до минали декларации, всъщност не се позволява извършване на автокорекция. По този начин това дружество е лишено окончателно от възможността да упражни правото си на приспадане.
- 23 В своя защита данъчната администрация изтъква, че е предоставила на PORR правото на приспадане на ДДС, платен по получени доставки, по фактурите, издадени по силата на механизма за обратно начисляване, което изключвало риска от двойно облагане.
- 24 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Административен и трудов съд, Будапеща-град) се позовава на практиката на Съда, според която, ако възстановяването на платен по погрешка на данъчните органи ДДС стане невъзможно или изключително трудно, по-специално в случай на неплатежоспособност на продавача, принципът на ефективност изисква получателят на въпросните стоки да може да насочи претенцията си за възстановяване пряко срещу данъчните органи. Затова държавите членки трябва да предвидят необходимите процесуални средства и условия, за да може посоченият получател да си върне недължимо фактурирания данък, за да се спази принципа на ефективност.
- 25 Според запитващата юрисдикция данъчната администрация е трябвало да провери дали издателите на фактурите са могли да възстановят на жалбоподателя по главното производство сумата на неправилно платения ДДС и дали са имали право да поискат възстановяване на тази сума от тази администрация. Всъщност предвид факта, че процедурата по данъчна проверка е започнала, което възпрепятства извършването на каквато и да било автокорекция, данъчната администрация е трябвало да коригира надлежно това положение. Юрисдикцията иска да се установи също по реда на каква процедура, а именно административно съдебно производство или ново производство пред данъчната администрация, жалбоподателят по главното производство може да получи сумата на недължимо платения ДДС.

26 При тези условия запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли разпоредбите на Директива [2006/112], и по-специално принципите на пропорционалност, данъчен неутралитет и ефективност, да се тълкуват в смисъл, че не допускат практика на националния данъчен орган, който, без да е налице данъчна измама, отказва при начисляване на данъка правото на приспадане, което може да бъде упражнено въз основа на фактура с ДДС, издадена по общия ред за облагане, като счита, че би било правилно фактурата за сделката да се издаде в съответствие с механизма за обратно начисляване, но без преди отказа на правото на приспадане данъчният орган да е разгледал:

- дали издателят на фактурата може да възстанови на получателя на фактурата неправилно платения ДДС, и
- дали издателят на фактурата може законосъобразно (в рамките на националната правна уредба) да я коригира и по този начин да получи от данъчния орган възстановяване на неправилно платения от него данък?

2) Следва ли разпоредбите на Директива [2006/112], и по-специално принципите на пропорционалност, данъчен неутралитет и ефективност, да се тълкуват в смисъл, че не допускат практика на националния данъчен орган, който отказва при начисляване на данъка правото на приспадане, което може да бъде упражнено въз основа на фактура с ДДС, издадена по общия ред за облагане, като счита, че би било правилно фактурата за сделката да се издаде в съответствие с механизма за обратно начисляване, и според който при начисляване на данъка не се предвижда възстановяване на неправилно платения данък на получателя на фактурата, въпреки че издателят на фактурата е внесъл в държавния бюджет сумата на ДДС от фактурите?“.

По преюдициалните въпроси

27 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директива 2006/112, както и принципите на пропорционалност, данъчен неутралитет и ефективност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат практика на националния данъчен орган, който, без да са налице подозрения за данъчна измама, отказва на предприятие правото на приспадане на ДДС, който това предприятие като получател на услуги неправилно е платило на доставчика на тези услуги въз основа на фактура, която последният е издал съгласно правилата по общия ред за облагане с ДДС, въпреки че въпросната сделка е облагаема в съответствие с механизма за обратно начисляване, без данъчният орган:

- преди отказа на правото на приспадане да е разгледал дали издателят на тази погрешна фактура е можел да възстанови на получателя на същата неправилно платения ДДС и е можел да коригира посочената фактура в рамките на процедура за автокорекция съгласно приложимата национална правна уредба, за да получи възстановяване на неправилно внесения от него в държавния бюджет данък, или
- да е решил самият той да възстанови на получателя на същата фактура данъка, който той неправилно е платил на издателя на същата и който последният неправилно впоследствие е внесъл в държавния бюджет.

- 28 Най-напред следва да се отбележи, че актът за преюдициално запитване не съдържа елементи, позволяващи на Съда да прецени ползата за целите на отговора, който трябва да се даде на поставените въпроси, на тълкуването на принципа на пропорционалност. При това положение отговорът на тези въпроси ще бъде ограничен до тълкуването на приложимите разпоредби от Директива 2006/112, както и на принципите на данъчен неутралитет и ефективност.
- 29 На първо място, следва да се провери дали е в съответствие с тези разпоредби и с тези принципи отказът на правото на приспадане на ДДС на получател на услуги, поставен в положение като това на PORR.
- 30 Важно е да се припомни в това отношение, че при режима на обратно начисляване не се извършва никакво плащане на ДДС между доставчика и получателя на услугите, като последният следва да плати данъка за извършените доставки при тяхното получаване и по принцип може в същото време да приспадне същия този данък така, че на данъчната администрация да не се дължи никаква сума (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 31 Следва също така да се подчертае, че правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава (решения от 15 юли 2010 г., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, т. 37 и от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 42).
- 32 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решения от 22 февруари 2001 г., Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, т. 24 и от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 43).
- 33 Освен това, що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане на ДДС в процедура за обратно начисляване по член 199, параграф 1 от Директива 2006/112, следва да се припомни, че данъчнозадълженото лице, което в качеството си на получател на услуга е платец на ДДС за нея, не е длъжно да разполага с фактура, изготвена в съответствие с формалните изисквания на тази директива, за да може да упражни правото си на приспадане, а трябва единствено да спазва формалностите, установени от съответната държава членка съгласно предоставената с член 178, буква е) от посочената директива възможност (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 44 и цитираната съдебна практика).
- 34 В конкретния случай от акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданите по главното производство фактури не са съдържали задължителните реквизити, изисквани по член 169, параграф 1, буква к) от Закона за ДДС, и че PORR неправилно е платило сумата на ДДС, погрешно включена в тези фактури, на издателите на същите, въпреки че съгласно механизма за обратно начисляване то е трябвало като получател на услугите да плати ДДС пряко на данъчните органи, съгласно член 142, параграф 1, буква б) от този закон, с който Унгария е въвела възможността, предвидена в член 199, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112.
- 35 Така освен факта, че посочените фактури не са отговаряли на формалните изисквания, предвидени в националното законодателство, с което е транспонирана тази директива, не е било изпълнено и материалноправно изискване по този механизъм, а именно внасянето на ДДС на данъчните органи от данъчнозадълженото лице, което иска приспадането. Това положение е попречило на компетентния данъчен орган да извърши проверка на прилагането

на режима на обратно начисляване и е довело до възникване на опасност от загуби на данъчни постъпления за съответната държава членка (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 45 и 46).

- 36 Освен това платеният от PORR ДДС на доставчиците на услуги — издатели на фактурите, не е бил дължим, а правото на приспадане може да бъде упражнено само по отношение на данъци, които са дължими, т.е. са свързани с облагаема с ДДС сделка, или са платени, доколкото са били дължими (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 47).
- 37 Тъй като PORR не е спазило материалноправно изискване по механизма за обратно начисляване и ДДС, което то е платило на доставчиците на услуги, не е бил дължим, това дружество не е могло да се позовава на право на приспадане на посочения ДДС.
- 38 На второ място, следва да се разгледа дали в съответствие с практиката на Съда и както PORR по същество изтъква, данъчният орган трябва да провери, преди да откаже правото на приспадане на ДДС, който данъчнозадължено лице е платило по погрешка на издатели на фактури като разглежданите по главното производство, дали последните могат да коригират тези фактури и да възстановят на това данъчнозадължено лице сумата на ДДС, посочена в тях. Според PORR, ако се приеме, че данъчният орган може да откаже на получателя на фактурите правото на приспадане на ДДС, без същевременно да изисква от издателите на тези фактури да приложат механизма за обратно начисляване и да коригират същите, адресатът на посочените фактури би бил обложен два пъти. В случая PORR счита, че националните правила, приложими за данъчните проверки, не позволяват на издателите на фактури да ги коригират.
- 39 В това отношение е важно да се припомни, че след като исканията за възстановяване на данъци не са уредени в правото на Съюза, процесуалният ред и условия за гарантиране на защитата на правата, които частноправните субекти черпят от правото на Съюза, попадат във вътрешния правен ред на всяка държава членка по силата на принципа на процесуална автономия на държавите членки, като условията за упражняване на тези искания трябва да се предвидят при спазване на принципите на равностойност и на ефективност, което означава, че те не трябва да са по-неблагоприятни от условията, предвидени за подобни искания, основани на разпоредби на вътрешното право, нито установени така, че да правят практически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 50 и 52 и цитираната съдебна практика).
- 40 В тези рамки Съдът е признал, че система, в която, от една страна, доставчикът на услуги, платил по погрешка ДДС на данъчните органи, може да иска неговото възстановяване и от друга страна, получателят на услугите може да предяви срещу този доставчик граждански иск за връщане на недължимо платеното, зачита принципите на неутралност и на ефективност. Всъщност такава система позволява недължимо платените суми да се възстановят на посочения получател, който по погрешка е понесъл тежестта на фактурирания данък (решения от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 38 и 39 и от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 51).
- 41 В конкретния случай, при условие запитващата юрисдикция да извърши необходимите проверки, унгарското правителство потвърждава както в писменото си становище, така и в съдебното заседание пред Съда, че унгарската правна система, и в частност процесуалният ред и условия, които тя предвижда по отношение на искания за възстановяване на неправилно фактурирани данъци, позволява, от една страна, на получателя на услуги, който е адресат на фактурите, за които ДДС е бил фактуриран по погрешка, да упражни срещу доставчиците на

услуги, които са издали тези фактури, граждански иск за връщане на недължимо платеното, за да възстанови недължимо платените суми, и от друга страна, на тези доставчици на услуги — да поискат от данъчния орган възстановяването на ДДС, който са платили неправилно.

- 42 Следва обаче да се отбележи, че ако в положение, при което ДДС е бил действително внесен в държавния бюджет от доставчика на услуги, възстановяването на ДДС от последния на получателя на услуги се окаже невъзможно или изключително трудно, особено в случай на неплатежоспособност на посочения доставчик на услуги, принципът на ефективност може да наложи получателят на услуги да има възможност да насочи своето искане за възстановяване пряко срещу данъчните органи. За да спазят принципа на ефективност, в този случай държавите членки трябва да предвидят необходимите процесуалните средства и условия, за да може споменатият получател на услуги да си върне недължимо фактурирания данък (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 53).
- 43 В хода на съдебното заседание пред Съда PORR посочва, че един от доставчиците на услуги, издали разглежданите по главното производство фактури, е или е бил в производство по несъстоятелност. При условие запитващата юрисдикция да извърши необходимите проверки, такава констатация представлява индиция, че би могло да е невъзможно или изключително трудно за PORR да получи възстановяването на ДДС, който този доставчик неправилно е фактурирал.
- 44 Трябва да се добави, че както е посочила запитващата юрисдикция, освен че в случая нищо не сочи наличие на данъчна измама, доставчиците на услуги, издали разглежданите по главното производство фактури са внесли ДДС в бюджета, така че последният не е претърпял вреда вследствие на това, че фактурите неправилно са издадени по общите правила за данъчно облагане, а не по правилата за облагане чрез обратно начисляване.
- 45 При тези условия, в случай че възстановяването на PORR от доставчиците на услуги, разглеждани по главното производство, на неоснователно фактурирания ДДС се окаже невъзможно или изключително трудно, особено в случай на неплатежоспособност на тези доставчици, PORR трябва да може да поиска възстановяването направо от данъчния орган. Такова искане обаче би било различно от искането за приспадане на ДДС, което е предмет на спора по главното производство.
- 46 Що се отнася впрочем до повдигнатия от запитващата юрисдикция въпрос относно евентуалното съществуване на задължение за данъчния орган да провери, че корекцията на въпросните фактури и възстановяването от издателите на тези фактури на данъка, неправилно внесен в държавния бюджет, са законово възможни, трябва да се припомни, че спорът по главното производство се отнася до отхвърляне от данъчния орган на искане за приспадане на ДДС, подадено от адресата на посочените фактури. Възможността за издателите на такива фактури да извършат корекция на същите или да възстановят данъка, неправилно внесен в държавния бюджет, несъмнено е — както е изложено в точки 42—45 от настоящото решение — аспект, който е важно да се провери, за да се определи дали адресатът на разглежданите фактури трябва да може да поиска възстановяването направо от данъчния орган. Обратно, този аспект не е релевантен за проверката на съвместимостта с правото на Съюза на отхвърлянето от данъчния орган на искането за приспадане на ДДС, подадено от адресата на съответните фактури, в положение като разглежданото по главното производство.
- 47 От това следва, че доколкото унгарската система позволява на PORR да възстанови ДДС, който то неправилно е платило на издателите на разглежданите фактури, данъчният орган не е длъжен, преди да отхвърли искането за приспадане на ДДС, нито да провери дали тези издатели могат да направят корекция на тези фактури въз основа на националната правна уредба, нито да разпорежи такава корекция.

48 От гореизложените съображения следва, че Директива 2006/112, както и принципите на данъчен неутралитет и на ефективност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат практика на данъчния орган, който, без да са налице подозрения за данъчна измама, отказва на предприятие правото на приспадане на ДДС, който това предприятие като получател на услуги неправилно е платило на доставчика на тези услуги въз основа на фактура, която последният е издал съгласно правилата по общия ред за облагане с ДДС, въпреки че въпросната сделка е облагаема в съответствие с механизма за обратно начисляване, без данъчният орган:

- преди отказа на правото на приспадане да е разгледал дали издателят на тази погрешна фактура е можел да възстанови на получателя на същата неправилно платения ДДС и е можел да коригира посочената фактура в рамките на процедура за автокорекция съгласно приложимата национална правна уредба, за да получи възстановяване на неправилно внесения от него в държавния бюджет данък, или
- да е решил самият той да възстанови на получателя на същата фактура данъка, който той неправилно е платил на издателя на същата и който последният неправилно впоследствие е внесъл в държавния бюджет.

Тези принципи обаче изискват, в случай че възстановяването от доставчика на услуги на получателя на същите на неоснователно фактуриран ДДС се окаже невъзможно или изключително трудно, по-специално в случай на неплатежоспособност на доставчика, получателят на услуги да може да поиска възстановяването направо от данъчния орган.

По съдебните разноски

49 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 (десети състав) реши:

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г., както и принципите на данъчен неутралитет и на ефективност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат практика на данъчния орган, който, без да са налице подозрения за данъчна измама, отказва на предприятие правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, който това предприятие като получател на услуги неправилно е платило на доставчика на тези услуги въз основа на фактура, която последният е издал съгласно правилата по общия ред за облагане с данък върху добавената стойност (ДДС), въпреки че въпросната сделка е облагаема в съответствие с механизма за обратно начисляване, без данъчният орган:

- **преди отказа на правото на приспадане да е разгледал дали издателят на тази погрешна фактура е можел да възстанови на получателя на същата неправилно платения ДДС и е можел да коригира посочената фактура в рамките на процедура за автокорекция съгласно приложимата национална правна уредба, за да получи възстановяване на неправилно внесения от него в държавния бюджет данък, или**
- **да е решил самият той да възстанови на получателя на същата фактура данъка, който той неправилно е платил на издателя на същата и който последният неправилно впоследствие е внесъл в държавния бюджет.**

Тези принципи обаче изискват, в случай че възстановяването от доставчика на услуги на получателя на същите на неоснователно фактуриран ДДС се окаже невъзможно или изключително трудно, по-специално в случай на неплатежоспособност на доставчика, получателят на услуги да може да поиска възстановяването направо от данъчния орган.

Подписи