



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

14 май 2020 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Приспадане на ДДС, платен за получена доставка — Надвзет ДДС — Задържане на надвзетия данък поради започването на процедура за данъчна проверка — Искане за възстановяване на частта от надвзетия данък, отнасяща се до сделките, които не са предмет на тази процедура — Отказ на данъчната администрация“

По дело C-446/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) с акт от 31 май 2018 г., постъпил в Съда на 9 юли 2018 г., в рамките на производство по дело

Agrobet CZ s. r. o.

срещу

Finanční úřad pro Středočeský kraj,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев (докладчик), председател на състава, P. G. Xuereb и T. von Danwitz, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M. Longar, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 септември 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Agrobet CZ s.r.o., от M. Jelínek и O. Moravec, advokáti,
- за чешкото правителство, от M. Smolek, J. Vlácil и O. Serdula, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от S. Jiménez García, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и M. Salyková, в качеството на представители,

* Език на производството: чешки.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 декември 2019 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 179, 183 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципа на неутралност на данъка върху добавената стойност (ДДС).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Agrobet CZ s. r. o. (наричано по-нататък „Agrobet“) и Finanční úřad pro Středočeský kraj (Данъчна служба за региона на Централна Бохемия, Чешка република) по повод на задържането на надвзет ДДС от последната поради започването на процедура за данъчна проверка.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС гласи:

„За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността“.

- 4 Член 167 от тази директива предвижда:

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

- 5 Член 168, буква а) от посочената директива има следния текст:

„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 179, параграф 1 от същата директива гласи:

„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“.

7 Член 183, параграф 1 от Директивата за ДДС има следния текст:

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

8 Член 273, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда:

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

Чешкото право

9 Член 105, алинея 1 от Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Закон № 235/2004 за данъка върху добавената стойност), в редакцията му, приложима към спора в главното производство, гласи:

„Когато след установяване на надвзет ДДС размерът на надплатената част, която подлежи на връщане, надвишава 100 [чешки крони, CZK (около 3,94 EUR)], той се възстановява служебно на данъчнозадълженото лице в 30-дневен срок от установяването на надвзетия данък. Това не се прилага, ако надвзетият данък, подлежащ на възстановяване, е резултат от промяна на данъка, определена вследствие на изменение на данъчно задължение“.

10 Член 85, алинеи 1, 3 и 4 от Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Закон № 280/2009 за приемане на Данъчно-процесуален кодекс), в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „Данъчно-процесуалният кодекс“), предвижда:

„1. Данъчната проверка има за предмет данъчните задължения, декларациите на данъчнозадълженото лице или други обстоятелства, които са определящи за установяването и точното определяне на данъка във връзка с дадена данъчна процедура.

[...]

3. Данъчната администрация проверява предмета на данъчната проверка в определения размер. Обхватът на данъчната проверка може да бъде разширен или намален в хода на производството в съответствие с предвидената за нейното откриване процедура.

4. Данъчната проверка може да се извърши заедно с няколко данъчни процедури, отнасящи се до едно и също данъчнозадължено лице. Данъчната администрация може да започне данъчна проверка и за други данъчни процедури, като разшири текущата данъчна проверка, отнасяща се до друга данъчна процедура“.

11 Член 89, алинея 4 от Данъчно-процесуалния кодекс гласи:

„Когато от подадената обикновена данъчна декларация или от допълнителната данъчна декларация е видно, че на данъчнозадълженото лице се дължи възстановяване на надвзет данък, в случай на съмнение данъчната администрация приканва същото да отстрани

съмненията в срок от 30 дни, считано от подаването на такава декларация, най-рано считано от последния ден от срока, определен за подаване на обикновената данъчна декларация или на допълнителната данъчна декларация“.

12 Член 90, алинеи 2 и 3 от този кодекс имат следния текст:

„2. Ако съмненията не бъдат отстранени и размерът на данъка не е установен с достатъчна достоверност, данъчната администрация уведомява данъчнозадълженото лице за резултата от процедурата за изясняване и корекция. В срок от 15 дни, считано от деня, в който е узнало за резултата от процедурата за изясняване и корекция, данъчнозадълженото лице може да подаде искане за продължаване на събирането на доказателства, придружено от предложение за други доказателствени средства.

3. Ако намери основания за по-нататъшното събиране на доказателства, данъчната администрация започва данъчна проверка в рамките на тези основания. Ако не намери основания за по-нататъшното събиране на доказателства, данъчната администрация приема решение за определяне на данъка в срок от 15 дни, считано от деня, в който данъчнозадълженото лице е подало искане за продължаване на събирането на доказателства“.

13 Член 148 от посочения кодекс гласи:

„1. Данъкът не може да бъде определян след изтичането на срока, предвиден за определянето на данъка, който е тригодишен. Срокът за определяне на данъка започва да тече от деня, в който е изтекъл срокът за подаване на обикновена данъчна декларация, или от деня, в който данъкът е станал изискуем, без същевременно да е било налице задължение за подаване на обикновена данъчна декларация.

[...]

3. Ако преди изтичането на срока за определяне на данъка е започнала данъчна проверка, е подадена обикновена данъчна декларация или е отправена покана за подаване на обикновена данъчна декларация, срокът за определяне на данъка започва да тече отново, считано от деня, в който е извършен този акт.

4. Срокът за определяне на данъка спира да тече:

[...]

f) от деня на искането за международно сътрудничество в рамките на администрирането на данъка до деня на получаване на отговор на това искане или до деня на изпращане на съобщението за преустановяване на международното сътрудничество в рамките на администрирането на данъка в конкретния случай.

5. Срокът за определяне на данъка изтича най-късно 10 години, след като е започнал да тече в съответствие с алинея 1.

[...]“.

14 Член 254а от същия кодекс гласи:

„1. Ако процедурата за изясняване и корекция във връзка с обикновена данъчна декларация или допълнителна данъчна декларация, от която е видно, че в полза на данъчнозадълженото лице следва да бъде възстановен надвзет данък, продължава повече от пет месеца, данъчнозадълженото лице има право на лихва за забава върху размера на определеното от данъчния орган данъчно приспадане.

2. Данъчнозадълженото лице има право на лихва върху данъчното приспадане, считано от деня, следващ изтичането на петмесечния срок, който тече от датата на образуване на процедурата за изясняване и корекция, която продължава повече от пет месеца, до датата на възстановяване на данъчното приспадане или на неговото използване за целите на просрочено плащане, но не по-късно от изтичането на срока за неговото възстановяване.

3. Лихвата върху данъчното приспадане съответства на определения от чешката национална банка референтен годишен лихвен процент „геро“, увеличен с един процентен пункт, приложим за първия ден от съответното календарно шестмесечие.

[...]

6. Признатата в изпълнение на тази разпоредба лихва се прилага за признатото обезщетение за вреди или за признатото обезщетение за неимуществени вреди, причинени на данъчнозадълженото лице от незаконосъобразно решение или от опорочена административна процедура на данъчната администрация“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 15 През февруари 2016 г. Agrobet подава две декларации по ДДС за данъчните периоди декември 2015 г. и януари 2016 г., като декларира надвзет ДДС в размер съответно на 2 958 167 CZK (около 116 462 EUR) и на 1 559 241 CZK (около 61 386 EUR). Тъй като има сериозни съмнения относно редовността на сделките с рапично масло, осъществени от Agrobet през тези два данъчни периода, данъчната служба за региона на Централна Бохемия започва процедури за данъчна проверка, ограничени само до тези сделки. По-конкретно, тъй като според констатациите на тази данъчна служба рапичното масло с произход от Полша е било предлагано на пазара в Чешката република под форма, която не е изменена, преди отново да бъде доставено в Полша от Agrobet, посочената данъчна служба си поставя въпроса дали са спазени необходимите условия, за да може Agrobet да се ползва от освобождаване от ДДС на доставките на рапично масло и за да може да приспадне платения по получени доставки ДДС за съответните покупки. Запитващата юрисдикция уточнява, че данъчната служба за региона на Централна Бохемия вече е започнала такива процедури за данъчните периоди октомври и ноември 2015 г.
- 16 Agrobet подава жалби по административен ред срещу образуването на тези производства, като изтъква по-специално че тъй като съмненията на данъчната администрация се отнасят само до малка част от декларирания надвзет ДДС, задържането на целия надвзет ДДС за няколко последователни данъчни периода представлява за него несъразмерна тежест с оглед на целта за борба с данъчните измами. Поради това Agrobet иска да му бъде изплатена безспорната част от посочената надвзета сума, тоест частта от нея, която се отнася до сделките, които не са предмет на посочените производства.
- 17 След като жалбите, подадени от него по административен ред, са отхвърлени от данъчната служба за региона на Централна Бохемия, през май 2016 г. Agrobet е поискало от Odvolací finanční ředitelství (Апелативна финансова дирекция, Чешка република) да провери начина, по

който са били разгледани жалбите по административен ред, като изтъква по-специално че задържането в продължение на няколко последователни месеца на декларирания надвзет ДДС, съществена част от който не е засегната от съмненията на данъчната администрация, е непропорционално. Апелативната финансова дирекция приема, че това искане е неоснователно, тъй като Данъчно-процесуалният кодекс не предвижда издаването на акт за частично установяване на данъчно задължение и че ДДС продължава да се отнася до целия данъчен период, а не само до част от облагаемите доставки.

18. Тогава Agrobet иска от Krajský soud v Praze (Окръжен съд Прага, Чешка република) да разпорежи на данъчната администрация да определи надвзетия ДДС за данъчния период октомври 2015 г. до размера, който не е бил предмет на разглежданите процедури за данъчна проверка. С решение от 4 октомври 2016 г. тази юрисдикция уважава искането на Agrobet, като се позовава по-специално на член 183 от Директивата за ДДС и на решение от 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623).
19. След като апелативната финансова дирекция отказва да изпълни това решение от 4 октомври 2016 г. по отношение на данъчните периоди декември 2015 г. и януари 2016 г., Agrobet отново сезира Krajský soud v Praze (Окръжен съд Прага), за да получи същото решение и за тези периоди.
20. Междувременно решението на Krajský soud v Praze (Окръжен съд Прага) от 4 октомври 2016 г. е отменено с решение на запитващата юрисдикция от 11 май 2017 г., с мотива че тъй като Данъчно-процесуалният кодекс не предвижда изрично възможността за съставяне на акт за частично данъчно облагане, данъчната администрация не може да си присвои такова правомощие при липса на правно основание. Освен това запитващата юрисдикция уточнява, че от решение от 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623), не следва, че националното право трябва да позволява частично установяване на надвзетия ДДС до размера на неоспорената сума.
21. Като се позовава на посоченото решение от 11 май 2017 г., Krajský soud v Praze (Окръжен съд Прага) отхвърля с решение от 13 юни 2017 г. жалбите на Agrobet за данъчните периоди декември 2015 г. и януари 2016 г.
22. Agrobet подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция срещу посоченото решение от 13 юни 2017 г., изтъквайки, че като не допуска приемането на акт за частично установяване на данъчно задължение, националното процесуално право е несъвместимо с Директивата за ДДС и с практиката на Съда. Според Agrobet правото на Съюза, и по-конкретно принципът на пропорционалност, позволява възстановяването на надвзетия ДДС да се отложи след образуването на процедура за данъчна проверка само доколкото е необходимо за постигане на преследваната с тази процедура цел. След като част от надвзетия ДДС не се поставя под въпрос от данъчната администрация и не е предмет на посочената процедура, не било възможно да се направи извод за пропорционалния характер на задържането на безспорната част от този надвзет данък.
23. Пред запитващата юрисдикция данъчната служба за региона на Централна Бохемия изтъква, че тъй като надвзетият ДДС се отнася до целия данъчен период, той може да възникне само като едно неделимо цяло. Според нея следователно не съществува безспорна част от надвзетия ДДС, която би могла да бъде частично установена и възстановена на данъчнозадълженото лице. Освен това данъчната служба приема, че от решение от 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623), не следва, че данъчните администрации на държавите членки са длъжни да извършват такова частично възстановяване.

- 24 Запитващата юрисдикция признава, че националните мерки, приети по силата на член 273 от Директивата за ДДС с цел борба с данъчните измами, могат да доведат до ограничаване на правото на приспадане на ДДС и по този начин да накарат държавите членки на основание процесуалната автономия, призната им в член 183 от тази директива, да задържат надвзетия ДДС в рамките на данъчна проверка. Като припомня, позовавайки се по-специално на точки 33 и 53 от решение от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), че подобно задържане не трябва да надхвърля необходимото за надлежното извършване на тази проверка и че всяка неблагоприятна икономическа последица за данъчнозадълженото лице трябва да се компенсира с плащането на лихви, така че да се гарантира спазването на принципа на данъчна неутралност, запитващата юрисдикция отбелязва, че в съответствие с точка 49 от решение от 28 юли 2016 г., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), мерките, предназначени за борба срещу данъчните измами, не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралността на ДДС.
- 25 Запитващата юрисдикция счита по същество, че национално законодателство, което, подобно на чешкото законодателство, не признава през определен период от време декларирана облагаема доставка, чиято основателност не буди съмнение или което дори не позволява да се докаже нейната основателност, систематично поставя под въпрос правото на приспадане на ДДС. Така според тази юрисдикция, когато редовността на някои доставки не подлежи на никакво съмнение в рамките на даден данъчен период, на данъчната администрация не би трябвало да се разрешава да задържа надвзетия ДДС, който се отнася до тези доставки. Всъщност, след като условията за възстановяване на частта от надвзетия ДДС, която се отнася до посочените доставки, са изпълнени, тази част от надвзетия ДДС не трябва да се задържа по-дълго и трябва да бъде възстановена.
- 26 При тези обстоятелства Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместимо ли е с правото на Съюза, и по-специално с принципа на неутралност на ДДС, дадена държава членка да приеме мярка, която обуславя установяването и плащането на част от претендирано приспадане на ДДС от приключването на производство, приложимо за всички облагаеми сделки за даден данъчен период?“.

По преюдициалния въпрос

- 27 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 179, 183 и 273 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на данъчна неутралност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която не предвижда възможност за данъчната администрация да предостави, преди приключването на процедура за данъчна проверка във връзка с декларация по ДДС, в която е деклариран надвзет данък за определен данъчен период, възстановяването на частта от този надвзет данък, отнасяща се до сделките, които не са предмет на тази процедура към момента на нейното образуване.
- 28 В самото начало следва да се отбележи, че този въпрос се поставя в контекста, в който съгласно предоставените от запитващата юрисдикция данни данъчната администрация е декларирала, че ограничава разглежданата процедура за данъчна проверка до някои от сделките, допринесли за изготвянето на декларацията по ДДС, и в този смисъл при образуването на тази процедура изглежда, че частта от надвзетия ДДС, отнасяща се до сделките, които не са предмет на посочената процедура, би могла да се счита за безспорна и съответно да бъде предмет на възстановяване преди приключването на същата. Подобна възможност обаче не е предвидена в чешкото право.

- 29 Що се отнася, на първо място, до перспективата да се възприеме надвзетият ДДС, възникнал през определен данъчен период, така че съответно да може да се установи безспорна част от този надвзет данък, следва да се припомни, че по силата на член 179, параграф 1 от Директивата за ДДС данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от сумата на дължимия данък за даден данъчен период на размера на ДДС, по отношение на който е възникнало и е упражнено правото на приспадане през същия данъчен период. Член 183, параграф 1 от тази директива уточнява, че когато сумата за приспадане превишава сумата на дължимия ДДС за даден данъчен период, е налице надвзет данък, който може да бъде прехвърлен към следващия период или да бъде възстановен, тъй като чешкото право е избрало възстановяване.
- 30 От разпоредбата на член 179, параграф 1 във връзка с член 183, параграф 1 от Директивата за ДДС следва, че надвзетият ДДС е резултат от аритметична операция, извършена глобално от данъчнозадълженото лице за целия данъчен период, така че надвзетият ДДС може да се съдържа в декларацията за ДДС само под формата на единен резултат.
- 31 Въпреки това този глобален характер на изчисляването на надвзетия ДДС не означава, че той трябва да се счита за съставляващ — както по същество поддържат чешкото и испанското правителство, както и Европейската комисия в писмените и устните си становища — неделимо цяло, което би било невъзможно да се раздели на спорна част и неоспорена част, свързани съответно с конкретни сделки, за които се отнася или не процедура за данъчна проверка като разглежданата в главното производство.
- 32 Всъщност, от една страна, както отбелязва генералният адвокат в точка 34 от заключението си, от текста на член 179 от Директивата за ДДС следва, че в параграф 1 от него се предвижда само задължение за данъчнозадълженото лице да извърши глобално приспадането на ДДС. Освен това текстът на член 183, параграф 1 от посочената директива сам по себе си не възпрепятства прехвърляне или частично възстановяване, или възстановяване на части на надвзетия ДДС.
- 33 Това тълкуване се потвърждава от контекста, в който се вписват членове 179 и 183 от Директивата за ДДС. Всъщност, както Съдът вече е констатирал, докато членове 178—183 от тази директива се отнасят единствено до условията за упражняване на правото на приспадане, самото съществуване на това право, което възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем, попада в обхвата на членове 167—172 от посочената директива, съдържащи се в дял X от глава 1, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“ (вж. в този смисъл решение от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария, С-274/10, ЕУ:С:2011:530, т. 44 и цитираната съдебна практика). От това следва, че Директивата за ДДС прави ясно разграничение между материалноправните изисквания за правото на приспадане на ДДС и формалните изисквания за това право (решение от 28 юли 2016 г., *Astone*, С-332/15, ЕУ:С:2016:614, т. 47). Така, макар данъчнозадълженото лице да е длъжно да се съобрази с условията за упражняване на правото на приспадане на ДДС, и по-специално да подаде единна декларация по ДДС за целия данъчен период, не може да му се попречи — при липсата на разпоредби в обратен смисъл в тази директива — след това да предяви частично правата и материалните претенции, които черпи за всяка сделка от горепосочената глава 1.
- 34 От друга страна, от член 1, параграф 2, втора алинея и член 168, буква а) от тази директива следва, че данъчнозадълженото лице е платец на ДДС или може да поиска приспадането му за всяка извършена от него доставка. Както отбелязва генералният адвокат в точка 36 от заключението си, в този смисъл правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС е във връзка с конкретна сделка.

- 35 Освен това Съдът уточнява, че макар държавите членки със сигурност да разполагат със свобода при установяването на условията, посочени в член 183 от Директивата за ДДС, тези условия не могат да накърняват принципа на данъчна неутралност, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък. По-конкретно, споменатите условия трябва да позволяват на данъчнозадълженото лице при адекватни условия да си получи изцяло вземането, което произтича от надвзетия ДДС, което означава, че възстановяването трябва да се направи в разумен срок чрез плащане в брой или по равностоен начин и че при всички случаи възприетият метод на възстановяване не трябва да създава никакъв финансов риск за данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решение от 10 юли 2008 г., *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, т. 17 и цитираната съдебна практика). Същевременно условия, които в положение като разглежданото по главното производство не биха позволили на данъчнозадължено лице да се насочи към определена част от надвзетия ДДС, която то счита за безспорна, биха означавали да се попречи на това данъчнозадължено лице да се позове на съществуването на такава безспорна част и да може да иска възстановяване на тази част, принуждавайки го по този начин да понесе отчасти тежестта на данъка в нарушение на принципа на данъчна неутралност.
- 36 От това следва, че членове 179 и 183 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на данъчна неутралност не могат да се тълкуват в смисъл, че по принцип изключват възможността за определяне, за даден данъчен период, на неоспорена част от надвзетия ДДС, деклариран в декларация за ДДС, която може да доведе до частично прехвърляне или частично възстановяване на този надвзет данък.
- 37 Що се отнася, на второ място, до въпроса при какви условия може да се приеме, че частта от надвзетия ДДС действително не е спорна в рамките на процедура за данъчна проверка, ограничена от данъчната администрация по силата на нейното национално право до някои сделки от даден данъчен период, следва да се отбележи, че след като надвзетият ДДС е резултат от аритметичната операция, припомнена в точки 30 и 31 от настоящото решение, за безспорна част от този надвзет данък е възможно да се говори, само ако самият размер на дължимия данък и размерът на подлежащия на приспадане данък, свързани с тези сделки, са безспорни.
- 38 Ако обаче при образуването или в хода на процедурата за данъчна проверка данъчната администрация не е в състояние да изключи възможността в края на тази процедура размерът на дължимия данък и на подлежащия на приспадане данък, съответстващ на сделките, които не са предмет на посочената процедура, да са различни от декларираните от данъчнозадълженото лице суми, не може да се приеме, че съответната част от въпросния надвзет ДДС не е спорна. Освен това е необходимо данъчната администрация да се увери при започването на разглежданата процедура за данъчна проверка или в хода на тази процедура, че елементите, допринесли за изчисленията на посочената страна, няма да могат повече да бъдат оспорвани преди приключването на тази процедура.
- 39 От това следва, че за да може част от надвзетия ДДС да се счита за безспорна, не е достатъчно данъчнозадълженото лице да твърди едностранно, че съществува неоспорена част от този надвзет данък, нито че такава част изглежда съществува само поради факта че при образуването на разглежданата процедура за проверка данъчната администрация е ограничила тази процедура до някои от сделките на данъчнозадълженото лице. Напротив, необходимо е данъчната администрация да се увери, от една страна, че евентуалните нередности, за които подозира, че са допуснати, не биха могли, ако бъдат установени, да се отразят на размера на дължимия ДДС и на подлежащия на приспадане ДДС, съответстващи на сделките, които не са предмет на посочената процедура, и следователно върху размера на надвзетия ДДС, който изглежда неоспорен, и от друга страна, че няма да ѝ се наложи да разшири обхвата на същата

процедура, за да включи в него всички или част от първоначално непроверените сделки. Тези елементи трябва да произтичат ясно, точно и недвусмислено от всички доказателства по процедурата за данъчна проверка и от релевантните обстоятелства по случая.

- 40 В този контекст следва да се припомни, от една страна, че срокът за възстановяване на надвзетия ДДС по принцип може да бъде удължен, за да се извърши данъчна проверка, без този удължен срок да се счита за неразумен, доколкото удължаването на срока не надхвърля необходимото за успешното провеждане на тази процедура за проверка (решение от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3, C-107/10, EU:C:2011:298, т. 53 и цитираната съдебна практика), и от друга страна, че когато възстановяването на такъв надвзет данък на данъчнозадълженото лице се извършва след изтичането на разумен срок, принципът на неутралност на данъчната система на ДДС изисква така създадените финансови загуби в ущърб на данъчнозадълженото лице от това, че разглежданите суми пари не са разполагаеми, да бъдат компенсирани посредством плащането на лихви за забава (решение от 28 февруари 2018 г., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 41 По-нататък, като се има предвид, че целта за борба с данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е призната и насърчавана от Директивата за ДДС, и по-специално от член 273 от нея, и че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза, националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право се упражнява с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. в този смисъл решения от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 50 и от 16 октомври 2019 г., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 34). Така в рамките на процедурите за данъчни проверки данъчните органи трябва, с крайната цел да установят правилно размера на данъка, не само да разсеят съмненията, които могат да имат по отношение на редовността на някои сделки, извършени от данъчнозадълженото лице, но и да се уверят, че евентуалните нередности, до чието откриване ще стигнат, не са с по-голям обхват от този, който са подозирали.
- 42 Следва също да се отбележи, както прави запитващата юрисдикция в съображенията си, изложени в точка 25 от настоящото решение, че разглежданата по главното производство чешка правна уредба не дава дори възможност на данъчнозадължено лице да представи доказателство за основателността на твърденията си за наличието на безспорна част от надвзетия ДДС, в нарушение на изискванията, произтичащи от общия принцип на добра администрация.
- 43 В това отношение следва да се припомни, от една страна, че когато държава членка прилага правото на Съюза, изискванията, произтичащи от правото на добра администрация, което отразява общ принцип на правото на Съюза, и по-специално правото на всяко лице засягащите го въпроси да бъдат разглеждани безпристрастно и в разумен срок, се прилагат в рамките на процедура за данъчна проверка (вж. по аналогия решение от 8 май 2014 г., *N.*, C-604/12, EU:C:2014:302, т. 49 и 50).
- 44 От друга страна, е важно да се отбележи, че този принцип на добра администрация изисква административен орган като разглежданата по главното производство данъчна администрация, в рамките на задълженията си за проверка, да разгледа внимателно и безпристрастно всички релевантни аспекти, за да се увери, че при приемането на решението си разполага с възможно най-пълната и надеждна информация за тази цел (вж. в този смисъл решение от 2 септември 2010 г., *Комисия/Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, т. 90 и цитираната съдебна практика). Впрочем това задължение за полагане на дължимата грижа, което има за насрещно право правото, предоставено на всяко лице, засягащите го въпроси да бъдат разглеждани от административните органи безпристрастно, справедливо и в разумен срок, изисква по същество те да разгледат внимателно и безпристрастно всички относими към дадения случай данни,

включително и най-вече тези относно твърденията, изложени от данъчнозадължено лице като Agrobet (вж. по аналогия решение от 22 октомври 1991 г., Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, т. 30—35).

- 45 Тази съдебна практика се прилага и в случай че данъчнозадълженото лице твърди, че подозренията, които данъчният орган поддържа по отношение на редовността на част от сделките, допринесли за съставянето на разглежданата декларация за ДДС, не могат да имат отражение върху сделките, които не са предмет на разглежданата процедура за данъчна проверка, нито върху част от надвзетия ДДС, посочен в тази декларация, и че поради това е налице безспорна част от този надвзет данък. Всъщност данъчнозадълженото лице може да има легитимен интерес да се стреми да получи решение от данъчната администрация, което потвърждава, че посочената процедура ще остане ограничена само до някои сделки, още повече когато тези сделки засягат само малка част от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.
- 46 При тези условия следва да се подчертае, че национална правна уредба, която в рамките на мерките, приети от държава членка на основание член 273 от Директивата за ДДС, не позволява данъчнозадължено лице да представи такива доказателства, нито на данъчната администрация — да вземе решение в това отношение, би била в противоречие с принципа на добра администрация, вследствие на което би била несъвместима с Директивата за ДДС.
- 47 Освен това следва да се уточни, че възможността за данъчнозадълженото лице да се позове на съществуването на безспорна част от надвзетия ДДС за даден данъчен период, така че да получи възстановяването ѝ преди приключването на процедурата за данъчна проверка, не предполага автоматично задължение за данъчната администрация да възстанови тази част предварително, включително когато признава, че посочената част не е спорна. Всъщност от член 183 от Директивата за ДДС следва, че независимо от условията, които държавите членки определят, те са длъжни да възстановят или да прехвърлят надвзетия ДДС само когато сумата за приспадане превишава сумата на дължимия ДДС за съответния данъчен период. Така задължението за възстановяване или за прехвърляне, което държавите членки имат по силата на тази разпоредба, е обусловено от наличието на надвзет ДДС по отношение на целия разглеждан данъчен период.
- 48 При тези условия следва да се приеме, че когато данъчнозадължено лице изтъква, че е налице безспорна част от надвзетия ДДС в рамките на процедура за данъчна проверка, данъчната администрация е длъжна да възстанови или да прехвърли само частта от надвзетия ДДС, която е в състояние, предвид повдигнатите от нея съмнения в рамките на тази процедура и с оглед на релевантните обстоятелства по случая, да установи ясно, точно и недвусмислено, независимо от резултата от посочената процедура, с оглед на целия данъчен период, за който се отнася първоначалната данъчна декларация за ДДС. Следователно, тъй като се отнася до определен данъчен период, подобно задължение за възстановяване или прехвърляне трябва да съществува не само с оглед на размера на дължимия данък и на подлежащия на приспадане данък, съответстващ на сделките, които не са предмет на разглежданата процедура за данъчна проверка, определени като безспорни от данъчната администрация, а с оглед на частта от надвзетия ДДС, която ще остане, независимо от изхода от тази процедура и която в крайна сметка може да се разглежда като единствената безспорна. В това отношение следва да се отбележи, че тази безспорна част от надвзетия ДДС може евентуално да бъде по-ниска от частта от надвзетата сума, която е поискана от данъчнозадълженото лице, и която се отнася до посочените суми, признати от данъчната администрация за безспорни.
- 49 В настоящия случай запитващата юрисдикция следва да провери дали с оглед на евентуално представените от Agrobet доказателства данъчната администрация е установила или е трябвало да установи ясно, точно и недвусмислено, на който и да е етап от процедурата за данъчна проверка, разглеждана по делото в главното производство, наличието на безспорна част от

надвзетия ДДС, и по-специално дали е определила или е трябвало да определи, че размерът на дължимия данък и на подлежащия на приспадане данък, съответстващ на сделките, които не са предмет на посочената процедура, вече не могат да варират преди нейното приключване спрямо размерите, декларирани от данъчнозадълженото лице. Освен това тя трябва да провери дали данъчната администрация е била или е трябвало да бъде в състояние, предвид съмненията, които е изразила в процедурата за данъчна проверка и с оглед на всички материали по нея, както и на релевантните обстоятелства по случая, да определи по същия начин, че надвзет ДДС, чийто размер може да бъде по-нисък от този, който се отнася до сделките, които не са предмет на проверката, ще остане, независимо от изхода от същата процедура. При такава проверка би трябвало по-специално да се вземат предвид евентуалните санкции, които биха могли да бъдат наложени на данъчнозадълженото лице в случай на частично или временно възстановяване на поисканата част от надвзетия ДДС при успех на данъчната проверка.

- 50 Ако данъчната администрация не е в състояние да направи тези констатации, тя не може да бъде упрекната, че е отказала да издаде акт за частично данъчно облагане преди приключването на разглежданата по главното производство процедура за данъчна проверка.
- 51 С оглед на гореизложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 179, 183 и 273 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на данъчна неутралност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която не предвижда възможност за данъчната администрация да разреши, преди приключването на процедура за данъчна проверка във връзка с декларация по ДДС, в която е деклариран надвзет ДДС за определен данъчен период, възстановяването на частта от този надвзет данък, отнасяща се до сделките, които не са предмет на тази процедура към момента на образуването ѝ, при условие че не е възможно да се установи ясно, точно и недвусмислено, че надвзет ДДС, чийто размер може евентуално да бъде по-нисък от този, който се отнася до сделките, които не са предмет на тази процедура, ще остане, независимо от изхода от същата, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

- 52 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:

Членове 179, 183 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, във връзка с принципа на данъчна неутралност, трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която не предвижда възможност за данъчната администрация да разреши, преди приключването на процедура за данъчна проверка във връзка с декларация по ДДС, в която е деклариран надвзет ДДС за определен данъчен период, възстановяването на частта от посочения надвзет данък, отнасяща се до сделките, които не са предмет на посочената процедура към момента на образуването ѝ, при условие че не е възможно да се установи ясно, точно и недвусмислено, че надвзет ДДС, чийто размер може евентуално да бъде по-нисък от този, който се отнася до сделките, които не са предмет на тази процедура, ще остане, независимо от изхода от посочената процедура, което запитващата юрисдикция следва да провери.

Подписи