Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 21 януари 2021 година[1]

Дело C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
Други страни в производството:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

(Преюдициално запитване отправено от Verwaltungsgerichtshof Österreich (Върховен административен съд, Австрия)

„Преюдициално запитване — Данъчно право — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 183 — Възстановяване на надвзетия ДДС — Начисляване на лихви в случай на последващо увеличение на надвзетия ДДС или последващо намаление на данъчното задължение — Липса на национални мерки за транспониране — Пряко прилагане на директива — Прилагане по аналогия на неотносима директива — Директива за възстановяването (Директива 2008/9/ЕО) — Член 27 — Тълкуване на националното право в съответствие с правото на Съюза“

I. Въведение

1. В разглежданото производство се поставя въпросът дали Директивата за ДДС предоставя на данъчнозадълженото лице пряко право на лихви върху надвзет ДДС, възстановен едва по-късно, съответно върху вземане за възстановяване на данък, изплатено едва по-късно. Според запитващата юрисдикция Република Австрия не предвижда такава правна уредба относно олихвяването в материята на данъка върху добавената стойност. Приложимите към други данъци съществуващи разпоредби относно начисляването на лихви не биха могли да се тълкуват в съответствие с правото на Съюза и да се приложат към данъка върху добавената стойност.

2. Друга директива (Директивата за възстановяването) обаче урежда пряко приложимо право на лихви върху надвзет ДДС, който по-късно е възстановен на установени в чужбина данъчнозадължени лица, които не извършват облагаеми сделки на територията на страната. Поставя се въпросът дали тази директива може да се приложи по аналогия и в настоящия случай.

3. Дори при отрицателен отговор на този въпрос и дори ако от Директивата за ДДС не може да се изведе пряко приложимо право на лихви, Съдът все пак може да даде други полезни насоки, които да са от полза за възможността за разрешаване на спора в съответствие с правото на Съюза.

1 Език на оригиналния текст: немски.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Член 90 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност[2] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) се отнася до намаляването на данъчната основа и предвижда:

„1. В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

5. Член 183 от Директивата за ДДС гласи:

„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.

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

6. Директива 2008/9/ЕО за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО[3] (наричана по-нататък „Директивата за възстановяването“), се отнася до условията за възстановяване на данък на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка по възстановяване и не извършват сделки там.

7. Член 27 от Директивата за възстановяване се отнася до начисляването на лихви, свързани с посоченото право на възстановяване, и гласи:

„1. Лихвата се изчислява от датата след изтичането на крайния срок за изплащане на сумата за възстановяване съгласно член 22, параграф 1 до датата, на която тя действително е изплатена.

2. Лихвените проценти са равни на лихвения процент, приложим по отношение на възстановяването на ДДС на данъчнозадължените лица, установени в държавата членка по възстановяване, съгласно националното законодателство на дадената държава членка.

Ако в националното законодателство не е предвидено плащането на лихва във връзка с възстановяване на установени данъчнооблагаеми лица, дължимата лихва е равна на лихвата или равностойната такса, прилагана от държавата членка по възстановяване по отношение на просрочени плащания на ДДС от данъчнозадължени лица“.

2 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 249, 14.9.2012г., стр. 15 и в ОВ L 323, 9.12.2015г., стр. 31.

3 ОВ L 44, 2008 г., стр. 23 и поправка в ОВ L 249, 14.9.2012г., стр. 15.

Б. Австрийското право

8. В Австрия правото на лихви на данъчнозадълженото лице е уредено в Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Федерален закон за общите разпоредби и производството във връзка с данъците, администрирани от федералните, провинциалните и общинските данъчни органи (Федерален данъчен кодекс, наричан по-нататък „BAO“):

9. Член 205 от BAO се отнася до правото на данъчнозадълженото лице на лихви в случай на искания за възстановяване на данък върху доходите и на корпоративен данък:

„(1) Върху разликите по отношение на платен данък върху доходите или корпоративен данък, възникнали въз основа на данъчен акт, без да се отчитат авансовите плащания (параграф 3), след съпоставяне с авансовите плащания или с определения до този момент данък, следва да се начисляват лихви за периода от 1 октомври на годината, следваща годината, в която е следвало да бъде начислен данъкът, до датата на съобщаване на тези данъчни актове (лихви върху вземания за данъци). Тази разпоредба се прилага с необходимите промени и по отношение на разлики, възникнали от

а) отмяна на данъчни актове, […]

(2) Годишните лихви върху вземания за данъци са в размер на основния лихвен процент, увеличен с 2 %. Лихвите върху вземания за данъци, които не надхвърлят 50 EUR, не подлежат на установяване. Лихвите върху вземания за данъци се установят за максимален период от 48 месеца. […]“.

10. От 1 януари 2012 г. член 205a от BAO урежда правото на лихви на данъчнозадълженото лице върху надвнесени данъци, когато след обжалване впоследствие са определени данъци в по-малък от първоначално определения размер, и гласи:

„(1) Ако размерът на платено данъчно задължение, който зависи пряко или косвено от постановяването на решение по жалба срещу данъчен акт, бъде намален, по искане на данъчнозадълженото лице следва да се определят лихви за периода от датата на плащането до съобщаването на акта или решението, с което се намалява размерът на данъка (лихви при обжалване). […]

(4) Годишните лихви са в размер на основният лихвен процент, увеличен с 2 %. Лихвите, които не надхвърлят 50 EUR, не подлежат на установяване“.

III. Спорът в главното производство

11. В основата на преюдициалното запитване са две отделни производства по ревизионно обжалване пред запитващата юрисдикция.

– По първото производство по ревизионно обжалване (Ro 2017/15/0035)

12. В своята справка-декларация за ДДС за м. август CS, жалбоподателят в първото производство (наричан по-нататък „жалбоподател 1“), посочва надвзет данък за получени доставки в размер на 60 689,28 EUR. Данъчната служба обаче установява, че този надвзет данък е в размер на 14 689,28 EUR. Жалбоподател 1 обжалва това решение по съдебен ред и жалбата му е уважена. На 22 май 2013 г. надвзетият ДДС му е „възстановен“ в пълен размер.

13. На 30 май 2013 г. на основание член 205a от BAO жалбоподател 1 подава искане за начисляване на лихви върху надвзетия ДДС за периода от влизането в сила на тази разпоредба (1 януари 2012 г.) до изпълнението на 22 май 2013 г. Данъчната служба отхвърля това искане. Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) оставя без уважение жалбата на жалбоподател 1 срещу това решение.

14. Bundesfinanzgericht мотивира отказа си, като посочва, че член 205a от BAO не обхваща хипотезата, в която е уважена претенция за надвзет ДДС, а само хипотезата на успешно обжалване по съдебен ред на определено в прекалено висок размер и платено данъчно задължение. Ревизионната жалба на жалбоподател 1 е насочена срещу това съдебно решение.

– По второто производство по ревизионно обжалване (Ro 2018/15/0026)

15. Жалбоподателят във второто производство (technoRent International, наричано по-нататък „жалбоподател 2“) е установено в Германия предприятие. През 2003 г. и 2004 г. то продава машини в Австрия и тези сделки се облагат с ДДС в Австрия. През 2005 г. в справката-декларация по ДДС жалбоподател 2 декларира за м. май 2005 г. кредит за ДДС в размер на 367 081,58 EUR. Основание за това е последващо намаляване на възнаграждението по смисъла на член 90 от Директивата за ДДС, доколкото някои машини очевидно не са платени или не са платени в пълен размер.

16. Това намаляване на данъчната основа е предмет на ревизия (от юли 2006 г. до юни 2008 г.). Първоначално кредитът за ДДС е „изплатен“ на жалбоподател 2 на 10 март 2008 г. В края на данъчната ревизия обаче данъчната служба изразява становището, че не следва да се намалява данъчната основа. Ето защо с решение от 13 октомври 2008 г. данъчната служба определя допълнително данъчно задължение в размер на 367 081,58 EUR. Жалбата срещу акта за установяване на дължим ДДС е уважена.

17. През октомври 2013 г. жалбоподател 2 подава искане за начисляване на лихви върху сумата от 367 081,58 EUR за периода от юли 2005 г. до май 2013 г. Данъчната служба се произнася по искането, като постановява, че съгласно член 205a от BAO е налице право на лихви (в размер на 10 021,32 EUR) само за периода от 1 януари 2012 г. до 8 април 2013 г. На 29 май 2017 г. съдът уважава частично подадената срещу това решение жалба, като присъжда на жалбоподател 2 лихви за забава и за периода от 2 септември 2005 г. до 9 март 2008 г. С ревизионната жалба, подадена от данъчната служба срещу това съдебно решение, се оспорва изключително присъждането на лихви за забава за периода от 2 септември 2005 г. до 9 март 2008 г.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

18. Verwaltungsgerichtshof (Австрия), компетентен и по двете производства по ревизионно обжалване, счита, че не е в състояние да тълкува в съответствие с правото на Съюза предвидените в членове 205 и 205a от BAO правила относно начисляването на лихви, и с определение от 24 октомври 2018 г. отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Произтича ли от правото на Съюза пряко приложима правна уредба, която предоставя право на лихви за забава от данъчнозадължено лице, на което, в хипотеза като тази в главното производство, данъчната служба не е възстановила в срок кредит за ДДС, така че това данъчнозадължено лице да може да се позове на посоченото право пред данъчната служба, съответно пред административните съдилища, въпреки че националното законодателство не предвижда такова правило за начисляване на лихви?

При утвърдителен отговор на първия преюдициален въпрос:

2. Допустимо ли е и при вземания по ДДС на данъчнозадълженото лице, които са възникнали в резултат от последващо намаляване на цената съгласно член 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО, начисляването на лихви да започне едва след изтичане на разумен срок, с който данъчната служба разполага, за да провери редовността на декларираното от данъчнозадълженото лице право?

3. Трябва ли от обстоятелството, че националното законодателство на дадена държава членка не съдържа правило за начисляване на лихви при забавено възстановяване на кредит за ДДС, да се заключи, че при изчисляване на лихвите националните съдилища следва да прилага правната последица, предвидени в член 27, параграф 2, втора алинея от Директива 2008/9 по отношение на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, а в друга държава членка, независимо че фактите в главното производство не попадат в приложното поле на тази директива?“.

19. В производството пред Съда писмени становища представят Република Австрия и Европейската комисия.

V. Правен анализ

A. По преюдициалните въпроси

20. И трите преюдициални въпроса по същество се отнасят до това дали и при утвърдителен отговор, в каква степен правото на Съюза налага начисляването на лихви върху надвзет ДДС, респ. върху вземане за възстановяване на ДДС (често наричано „кредит за ДДС“). Доколкото вторият и третият въпрос се поставят, при условие че се отговори утвърдително на първия въпрос, най-напред ще обърна внимание на първия въпрос.

21. По отношение на този въпрос запитващата юрисдикция, изглежда, се основава на предположението, че австрийското право не предвижда, респ. предвижда, само в много специфични положения начисляването на лихви върху надвзет ДДС, респ. върху вземане за възстановяване на ДДС. В това отношение не било възможно да се прилага по аналогия общата разпоредба на член 205 от BAO, приложима по отношение на данъка върху доходите. Освен това от 1 януари 2012 г. член 205a от BAO уреждал само хипотезата, при която въз основа на данъчен акт впоследствие е намален дължимият данък върху добавената стойност, но не е увеличен подлежащият на приспадане данъчен кредит. Това е причината, поради която решаващият съд поставя въпроса за наличието на пряко приложима правна уредба, произтичаща „от правото на Съюза“.

22. В разглеждания случай става въпрос за начисляването на лихви върху надвзет ДДС, респ. върху вземане за възстановяване на ДДС. Следователно относимото право на Съюза може да е основно Директивата за ДДС, а в разглеждания случай — по-специално членове 183 и 90 от нея.

23. Ето защо за отговора на първия въпрос най-напред следва да се изясни обхватът на правото на лихви съгласно членове 183 и 90 от Директивата за ДДС (по този въпрос точка Б.1) и пряката му приложимост (по този въпрос точка Б.2). По-нататък следва да се разгледат прякото прилагане по аналогия на член 27 от Директивата за възстановяването, който сам по себе си е ирелевантен (по този въпрос точка Б.3), и възможностите за тълкуване в съответствие с правото на Съюза на членове 205 и 205a от BAO (по този въпрос точка В).

Б. По начисляването на лихви върху надвзет ДДС и вземане за възстановяване на ДДС

1. Съдържание и обхват на членове 183 и 90 от Директивата за ДДС

а) Начисляване на лихви върху надвзет ДДС

24. Най-напред следва да се изясни дали от Директивата за ДДС за частноправния субект произтича право на лихви. Директивата за ДДС не съдържа конкретно правило относно начисляването на лихвите. Освен това член 183 от Директивата за ДДС посочва единствено че държавите членки могат или да възстановят надвзетия данък, който възниква от положителната разлика между размера на приспадането и размера на данъчното задължение, или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с определените от тях условия.

25. В това отношение в текста на тази разпоредба не се предвижда нито задължение за изплащане на лихви върху надвзетия ДДС за възстановяване, нито датата, от която се дължат такива лихви[4].

26. Член 183 от Директивата за ДДС обаче следва да се разглежда във връзка с член 179. Съгласно член 179 от Директивата за ДДС 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 резултат на това член 179 от Директивата за ДДС предвижда задължително прихващане със сумата на дължимия ДДС за съответния данъчен период. Ако размерът на данъчното задължение е по-голям от размера на приспадането, остава все още подлежащ на плащане данък (в по-малък размер). Обратно, ако размерът на данъчното задължение е по-малък от размера на приспадането, остава сума, представляваща надвзет ДДС, за който се отнася член 183 от Директивата за ДДС.

27. С оглед на тази връзка на член 183 от Директивата за ДДС с правото на данъчнозадълженото лице да ползва подлежащ на приспадане данъчен кредит при отчитане на принципа на неутралитет се развива постоянната практика на Съда, съгласно която правото на данъчен кредит е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-специално това право може да се упражнява *незабавно* по отношение на всички начислени по получени сделки данъци[5].

28. Освен това следва да се припомни, че самото съществуване на правото на приспадане е предвидено в членове 167—172 от Директивата за ДДС, намиращи се в главата със заглавие „Възникване и обхват на правото на приспадане“, докато членове 178—183 от тази директива се отнасят само до условията за упражняване на това право[6]. Във връзка с това Съдът вече е уточнил, че условията, определени от държавите членки относно упражняването на това право, не могат да накърняват принципа на данъчен неутралитет, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък[7]. Накрая,

4 Така в решения от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 19), и от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 27).

5 Решения от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 21), от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530, т. 43), от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 32), от 30 септември 2010 г., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, т. 34), и от 15 юли 2010 г., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, т. 37 и цитираната съдебна практика).

6 Решение от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530, т. 44); вж. в този смисъл още: решения от 29 април 2004 г., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, т. 30), и от 8 ноември 2001 г., Комисия/Нидерландия (C-338/98, EU:C:2001:596, т. 71).

7 Както е посочено изрично в решения от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 22), от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530, т. 45), и от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 33).

когато надвзетият ДДС се възстановява на данъчнозадълженото лице, след като е изтекъл разумният срок за това, принципът на неутралитет на данъчната система на ДДС изисква така генерираните от данъчнозадълженото лице финансови загуби — поради невъзможността да разполага със съответните парични средства — да бъдат компенсирани чрез изплащането на лихви за забава [8].

29. В това отношение от член 183 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на неутралитет произтича правото на данъчнозадълженото лице, каквото в разглежданият случай е жалбоподател 1, да претендира лихви върху надвзетия му и невъзстановен ДДС.

б) Начисляване на лихви върху вземане за възстановяване на ДДС

30. В съответствие със становището на Комисията същото се отнася и в случай на данъчнозадължено лице, което, както в разглеждания случай жалбоподател 2, първо надлежно е платило данъка върху добавената стойност, но поради намаляване на данъчната основа съгласно член 90 от Директивата за ДДС впоследствие, т.е. от момента на това намаляване, има право на възстановяване (т.нар. „кредит за ДДС“) от данъчния кредитор.

31. И в двата случая данъчнозадълженото лице е обременено с ДДС в твърде голям размер, който то е платило или косвено чрез доставчиците си, или директно на държавата. Ето защо с оглед на принципа на неутралитет данъчната тежест в случай на забавено отчитане на намаляването на данъчната основа съгласно член 90 от Директивата за ДДС по никакъв начин не се различава от тази при забавеното изплащане на надвзет ДДС съгласно член 183. Поради това относно случай на намаляване на данъчната основа Съдът вече е постановил също [9], че „принципът, въз основа на който на държавите членки е наложено задължението да върнат с лихвите сумите, събрани като данъци в нарушение на правото на Съюза, произтича от това право“ [10].

32. Следователно първоначално правилно събраният ДДС, който следва да се върне в резултат от последващо намаляване на данъчната основа, тъй като е отпаднало правното основание за плащането, подлежи от този момент на възстановяване заедно с лихвите.

в) Изключване на начисляването на лихви по силата на член 27 от Директивата за възстановяването?

33. За разлика от посоченото в акта за преюдициално запитване и от поддържаното от Република Австрия становище, от текста на член 27, параграф 2, второ изречение от Директивата за възстановяването не може да се направи извод, че държавите членки могат изцяло да откажат начисляването на лихви върху тези вземания. Тази разпоредба гласи: „[а]ко в националното законодателство не е предвидено плащането на лихва във връзка с възстановяване на установени данъчнооблагаеми лица, дължимата лихва е равна на лихвата или равностойната такса, прилагана от държавата членка по възстановяване по отношение на просрочени плащания на ДДС от данъчнозадължени лица“.

8 Изрично в този смисъл решения от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 23 и 24), и от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 51). В същия смисъл в крайна сметка и решение от 23 април 2020 г., Sole-Mizo и Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 и C-126/18, EU:C:2020:292, т. 36).

9 Решение от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail Ltd и др. (C-591/10, EU:C:2012:478, т. 25).

10 Вж. също, но по отношение на член 183 от Директивата за ДДС, решение от 23 април 2020 г., Sole-Mizo и Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 и C-126/18, EU:C:2020:292, т. 36).

34. Формулировката „[а]ко в националното законодателство не е предвидено плащането на лихва“ не означава, че законодателят на Съюза е приел, че е възможно националното право да не предвижда никакви правила относно начисляването на лихвите при възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица.

35. Както следва от съображения 1 и 2 от Директивата за възстановяването, преди приемането на тази директива в настоящия ѝ вид съществуват значителни пропуски, свързани в транспонирането и хармонизирането на законодателствата на държавите членки за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката. Видно от съображение 3 от Директивата за възстановяването, за да се преодолеят тези пропуски, следва да се засили положението на предприятията. Ето защо в член 27, параграф 2, второ изречение от Директивата за възстановяването е предвидена конкретна, задължителна за всички държави членки субсидиарна разпоредба. Ако не съществува правна уредба относно начисляването на лихви, по отношение на искания за възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на съответната държава, се прилагат разпоредбите относно просрочените плащания към държавата.

36. Тази субсидиарна разпоредба, приложима към конкретен случай (член 27, параграф 2, второ изречение от Директивата за възстановяването), обаче по никакъв начин не изключва начисляването на лихви във всички останали случаи. Това важи в още по-голяма степен, тъй като принципът на неутралитет (вж. т. 28 по-горе) изисква начисляването на лихви във всички останали положения.

г) Междинно заключение

37. Следователно от членове 183 и 90 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на неутралитет следва, че държавата членка е длъжна да начислява лихви върху надвзет авансово платен данък и по искания за възстановяване на данъци поради намаляване на данъчната основа.

2. Пряко приложимо право на лихви, следващо от член 183 или член 90 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на неутралитет?

38. По-нататък следва да се провери дали членове 183 и 90 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на неутралитет предоставят пряко приложимо право на лихви. В съответствие със становището на Република Австрия на този въпрос следва да се отговори отрицателно. Действително по силата на членове 183 и 90 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на неутралитет по принцип трябва да се начисляват лихви. Точните условия — напр. лихвеният процент или началният момент за начисляване на лихвите — обаче не са уредени от правото на Съюза.

39. Напротив, при определянето на лихвите държавите членки имат право на свобода на преценка при транспонирането [11]. Същото се отнася и до начисляването на лихви върху вземане за възстановяване съгласно член 90 от Директивата за ДДС [12].

11 Решения от 23 април 2020 г., Sole-Mizo und Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 и C-126/18, EU:C:2020:292, т. 37), от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 20 — автономия), от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530, т. 39), от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 33 и 64), и от 10 юли 2008 г., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, т. 17).

12 Вж. решение от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail Ltd и др. (C-591/10, EU:C:2012:478).

40. Тази свобода на преценка при транспонирането многократно е потвърждавана от Съда. Той счита например, че правна уредба, според която надвзетият данък се възстановява в срок от 45 дни от деклариране на данъка, след което е началният момент, от който започват да текат лихви, е в съответствие с член 183 от Директивата за ДДС[13].

41. Следователно държавите членки са длъжни да уредят условията за начисляването на лихви в националното си право. С оглед на съществуващите в рамките на Съюза различни валутни зони с различни нива на инфлация и лихвени проценти тази прозрачност на Директивата за ДДС в съдържателно отношение е разбираема. Ето защо е изключено пряко прилагане на член 183 или член 90 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на неутралитет по отношение на определянето на конкретно право на лихви в полза на данъчнозадълженото лице.

3. Прилагане по аналогия на член 27 от Директивата за възстановяването?

42. Прилагането по аналогия на член 27 от Директивата за възстановяването, което запитващата юрисдикция очевидно разглежда в третия си въпрос, в случая не е възможно и в съответствие със становището на Република Австрия. Действително този член е достатъчно точен и ясен и поради това сам по себе си би бил пряко приложим. Той обаче задължава държавата членка да приеме определена правна уредба относно начисляването на лихвите само в случаите на установено в чужбина данъчнозадължено лице, което не осъществява облагаеми сделки на територията на страната.

43. Следователно, като не транспонира това правило относно лихвите в случай на установено в страната данъчнозадължено лице (респ. данъчнозадължено лице, което извършва сделки на територията на страната), Австрия не нарушава член 27 от Директивата за възстановяването. Ето защо смисълът и целта на прякото прилагане на дадена директива не са от значение в разглеждания случай. Не може и не трябва да се възпрепятства възможността на държавата да се извлече предимство, поради това че не спазва правото на Съюза[14].

44. Освен това не е налице и неволно допусната празнота в правната уредба като условие за прилагане по аналогия. Както вече беше посочено по-горе (т. 35 и 36), преди приемането на Директивата за възстановяването в настоящия ѝ вид съществуват значителни пропуски в процедурата за възстановяване на данъка върху добавена стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната. Законодателят обаче очевидно приема, че по отношение на установените в страната данъчнозадължени лица не са налице такива пропуски, като в противен случай е щял да предвиди не само този конкретен случай.

45. Освен това прилагането по аналогия на директива, която не е релевантна, в разглеждания случай би означавало незачитане на видната в Директивата за ДДС преценка на законодателя на Съюза. С формулировката на членове 183 и 90 от Директивата за ДДС последният оставя на държавите членки да решат как да прилагат и дори да начисляват лихви върху надвзетия ДДС и вземането от възстановяване. Съдът се позовава на свободата на преценка на държавите членки[15]. Тази свобода на преценка би била заобиколена, ако член 27 от Директивата за възстановяването се прилага по аналогия.

13 Решение от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 50 и 61).

14 В този смисъл изрично: решения от 24 януари 2012 г., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, т. 38), от 14 юли 1994 г., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, т. 22 и 23), и от 26 февруари 1986 г., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, т. 49).

15 Решения от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530, т. 39), от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 33 и 64), от 10 юли 2008 г., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, т. 17), и от 25 октомври 2001 г., Комисия/Италия (C-78/00, EU:C:2001:579, т. 32).

4. Междинно заключение

46. От членове 183 и 90 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на неутралитет не следва пряко приложима правна уредба относно начисляването на лихви в полза на данъчнозадълженото лице. В това отношение липсва достатъчна определеност по отношение на лихвения процент и началния момент за изчисляване на лихвите. Това не променя факта, че членове 183 и 90 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на неутралитет изискват предвиждането на правна уредба относно начисляването на лихви. Прилагане по аналогия на член 27 от Директивата за възстановяване също е невъзможно.

B. Граници на свободата на преценка на държавите членки при транспониране: принципи на равностойност и ефективност

47. Следователно, поради обстоятелството че Директивата за ДДС не съдържа пряко приложима правна уредба относно начисляването на лихви, уредбата на правото на лихви попада принципно в областта на компетентност на държавите членки. Както Съдът вече е постановил, те разполагат със свобода на действие в това отношение [16] и могат да определят условията за правото на лихви.

48. Условията за възстановяването обаче не трябва да са по-неблагоприятни от тези, които уреждат подобни вътрешни положения (принцип на равностойност), нито да са формулирани така, че да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правовия ред на Съюза (принцип на ефективност) [17].

49. Тези принципи оказват влияние върху прилагането и тълкуването на националното право от националните юрисдикции. Всъщност, както Съдът вече е постановил, националната юрисдикция трябва да осигури пълното действие на правото на Съюза, в случая Директивата за ДДС, като при необходимост по собствена инициатива остави без приложение досегашното тълкуване, след като това тълкуване не е съвместимо с правото на Съюза [18]. Националната юрисдикция трябва да вземе предвид националното право като цяло, за да прецени доколко то може да се приложи така, че да не се стигне до резултат, който противоречи на правото на Съюза [19].

50. Предпоставка за това обаче е да е налице такава възможност за юрисдикцията. Запитващата юрисдикция счита, че текстът, целта и систематичното място на членове 205 и 205a от BAO изключват приложимостта им „към забавени вземания за ДДС“. Въпреки това е възможно тълкуване в съответствие с правото на Съюза или прилагане по аналогия на тези разпоредби. Ако не съществува правна уредба относно надплатения ДДС, би могла да е налице неволно

16 Решения от 23 април 2020 г., Sole-Mizo и Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 и C-126/18, EU:C:2020:292, т. 37), от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 20 — автономия), от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530, т. 39), и от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 29).

17 Решения от 16 юли 2020 г., UR (облагане на адвокати с ДДС) (C-424/19, EU:C:2020:581, т. 25), от 4 март 2020 г., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, т. 58), от 10 юли 2014 г., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, т. 54), от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 20), от 21 януари 2010 г., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, т. 17), и от 3 септември 2009 г., Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, т. 24).

18 Изрично в този смисъл решение от 16 юли 2020 г., UR (облагане на адвокати с ДДС) (C-424/19, EU:C:2020:581, т. 30); вж. в този смисъл решения от 4 март 2020 г., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, т. 61) и от 5 март 2020 г., и от 5 март 2020 г., OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, т. 44). В този смисъл също решения от 10 юли 2014 г., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, т. 54), от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 20), и от 21 януари 2010 г., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, т. 17).

19 В сходен смисъл решения от 4 март 2020 г., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, т. 59) и от 8 ноември 2016 г., Огнянов (C-554/14, EU:C:2016:835, т. 59 и 66).

допусната празнота в правната уредба. Това би могло да се заключи по отношение на жалбоподател 2 например чрез прилагане по аналогия на приложимата по отношение на други данъци правна уредба (напр. член 205 от BAO) в съответствие с принципите на равностойност и ефективност.

51. По отношение на жалбоподател 1 въпросът дали в резултат от обжалването данъчното задължение ще бъде намалено, или вземането от приспадането ще бъде увеличено, не е от решаващо значение за възникващия в резултат от това надвзет ДДС (т.е. салдото съгласно член 183 от Директивата за ДДС). Следователно в разглеждания случай е възможно разширително тълкуване в съответствие с правото на Съюза на член 205a от BAO в светлината на принципите на равностойност и ефективност.

52. Доколкото обаче не всяко национално право може да бъде тълкувано в съответствие с правото на Съюза, както следва по-специално от задължението на държавите членки за обезщетение за вреди във връзка с нарушения на правото на Съюза[20], по този въпрос в крайна сметка може да се произнесе единствено запитващата юрисдикция.

53. Доколкото на първия преюдициален въпрос следва да се отговори отрицателно, не е необходимо да се дава отделен отговор на втория и третия преюдициален въпрос.

VI. Заключение

54. Ето защо с оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на първия поставен от Verwaltungsgerichtshof въпрос по следния начин:

„От правото на Съюза — в разглеждания случай членове 183 и 90 от Директивата за ДДС във връзка принципа на неутралитет — следва, че върху надвзетия ДДС по член 183 принципно следва да се начисляват лихви по същия начин, както върху вземането от възстановяване в резултат от коригирането на данъчната основа по член 90 от Директивата за ДДС, ако данъкът не е възстановен в разумен срок. В директива обаче не е предвидена пряко приложима правна уредба относно конкретно начисляване на лихви при предявяване на такива искания. Ето защо запитващата юрисдикция следва да направи всичко, което е от нейната компетентност, за да постигне резултат, който е в съответствие с правото на Съюза, например чрез прилагане по аналогия или чрез разширително тълкуване на националното право в съответствие с правото на Съюза“.

20 Вж. в този смисъл решения от 24 януари 2012 г., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, т. 42 и 43), от 4 юли 2006 г., Adeneler и др. (C-212/04, EU:C:2006:443, т. 112), и от 14 юли 1994 г., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, т. 27).