Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

24 октомври 2013 година *

„Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Възстановяване на надвзет ДДС чрез прихващане — Отмяна на актовете за прихващане — Задължение за изплащане на данъчнозадълженото лице на лихва за забава“

По дело C-431/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Înalta Curte de Casație și Justiție (Румъния) с акт от 21 юни 2012 г., постъпил в Съда на 24 септември 2012 г., в рамките на производство по дело

**Agenția Națională de Administrare Fiscală**

срещу

**SC Rafinăria Steaua Română SA,**

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: г-н E. Juhász, председател на десети състав, изпълняващ функцията на председател на състава, г-н A. Rosas и г-н C. Vajda (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за SC Rafinăria Steaua Română SA, от D. Dascălu, avocat,

— за румънското правителство, от г-н R. H. Radu, г-жа E. Gane и г-жа A.-L. Crișan, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Keppenne и г-жа L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: румънски.

## Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 183 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; поправки ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Agenția Națională de Administrare Fiscală (Национална агенция за данъчна администрация, Румъния, наричана по-нататък „Agenția“) и SC Rafinăria Steaua Română SA (наричано по-нататък „Steaua Română“) по повод на искане за изплащане на лихви във връзка със забавеното възстановяване на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), надвишаващ дължимия от Steaua Română като лице платец ДДС.

## Правна уредба

*Правото на Съюза*

3 Член 183, първа алинея 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“.

4 Съгласно член 252, параграф 2 от Директивата за ДДС:

„Данъчният период се определя от всяка държава членка на един месец, два месеца или три месеца.

Държавите членки могат обаче да определят различни данъчни периоди, при условие че тези периоди не превишават една година“.

*Румънско право*

5 Уредбата на данъчния процес е въведена с Правителствено постановление № 92 относно Данъчно-процесуалния кодекс (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală) от 24 декември 2003 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 941 от 29 декември 2003 г., публикувано отново в *Monitorul Oficial al României*, част I, №°513 от 31 юли 2007 г.) в редакцията му в сила към момента на настъпване на фактите по главното производство (наричан по-нататък „Данъчно-процесуалният кодекс“).

6 Член 124, параграф 1 от Данъчно-процесуалния кодекс гласи :

„За сумите, чието връщане или възстановяване е предвидено от държавния бюджет, данъчнозадължените лица имат право на лихви, считано от деня, следващ изтичането на предвидения срок […] Лихвите се плащат по искане на данъчнозадължените лица“.

7 Точка 6 от раздел В на глава 1 от Заповед на Министъра на икономиката и финансите № 1857/2007 от 1 ноември 2007 г. за одобряване на методологията за вземане на решения във връзка с декларациите за ДДС, съдържащи отрицателни суми на данъка върху добавената стойност с възможност за възстановяване (*Monitorul Oficial al României*, част I, №°785 от 20 ноември 2007 г.), гласи:

„На исканията за възстановяване се отговаря по реда на завеждането им от данъчния орган в рамките на 45 календарни дни от датата на подаване на декларациите, в които фигурират отрицателни суми на [ДДС] с възможност за възстановяване“.

**Обстоятелствата в основата на спора и преюдициалният въпрос**

8 Декларациите за ДДС на Steaua Română за декември 2007 г. и януари 2008 г. показват отрицателно салдо в размер на 3 697 738 румънски леи (RON), чието възстановяване е одобрено от Agenția след извършване на данъчна ревизия.

9 В резултат на същата данъчна ревизия обаче Agenția съставя ревизионен акт, с който неправомерно възлага в тежест на Steaua Română две допълнителни данъчни задължения на стойност съответно 19 002 767 RON, представляващи ДДС, и 5 374 404 RON, представляващи лихви за забава. Впоследствие Agenția издава два акта за възстановяване на надвзетия ДДС чрез прихващане, като по този начин двете данъчни задължения се погасяват.

10 Тъй като подадените по административен ред жалби на Steaua Română срещу ревизионния акт и актовете за прихващане са отхвърлени, последното подава жалби пред Curtea de Apel Ploiești, който с Решение от 4 декември 2008 г. и с Решение от 14 октомври 2009 г. отменя посочените актове. Agenția обжалва тези решения пред Înalta Curte de Casație și Justiție, който с Решение от 9 юни 2009 г. и с Решение от 13 май 2010 г. отхвърля жалбите. Поради това Agenția е принудена да възстанови на Steaua Română сумата от 3 697 738 RON, поискана като главница.

11 Като се позовава на неправомерността на актовете за прихващане и на късното възстановяване на неправомерно прихванатия ДДС, Steaua Română иска от Agenția да му заплати и лихвите върху посочената сума, считано от датата на изтичане на законоустановения срок от 45 дни за постановяването на решение във връзка с декларациите за ДДС до датата на действителното връщане на посочената сума. Според него лихвите възлизат на 1 793 972 RON.

12 Тъй като Agenția не отговаря на това искане в предвидения от приложимата правна уредба срок, Steaua Română подава на два пъти административни жалби, като иска плащането на обща сума в размер на 1 793 972 RON, представляваща законна лихва.

13 След като с решение на Agenția от 30 септември 2010 г. това искане е отхвърлено, със съдебно решение от 14 февруари 2011 г. Curtea de Apel București отменя последното решение и осъжда Agenția да изплати на Steaua Română сумата от 1 793 972 RON, представляваща законна лихва, до 27 юли 2009 г.

14 Agenția обжалва това съдебно решение пред Înalta Curte de Casație și Justiție.

15 В жалбата си Agenția изтъква по-специално, че Curtea de Apel București е допуснал грешка при прилагане на правото, като я е осъдил да заплати сумата от 1 739 972 RON, представляваща законна лихва, тъй като приложимото законодателство не санкционира начина, по който се дава отговор на исканията на данъчнозадължените лица, а единствено неспазването на срока за постановяване на решение по исканията. Декларациите за ДДС, както и останалите искания на Steaua Română, обаче били разгледани в предвидените срокове. Следователно лихвата за забава не се дължала за периода, в който са били в сила актовете за прихващане.

16 Steaua Română се позовава на Решение от 12 май 2011 г. по дело Енел Марица Изток 3 (C-107/10, Сборник, стр. I-3873), като посочва, че в това решение Съдът изрично тълкува и прилага принципа на неутралност на ДДС по отношение на правото на лицата да получават лихва за забава при забавено възстановяване на надвзетия ДДС. Следователно Steaua Română иска жалбата да се отхвърли като неоснователна, като изтъква по същество, че Agenția не е спазила сроковете за възстановяване на ДДС.

17 При тези обстоятелства, като счита, че в качеството си на последна касационна инстанция е длъжен да сезира Съда по силата на член 267, трета алинея ДФЕС, Înalta Curte de Casație și Justiție решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„В противоречие ли е с разпоредбите на член 183 от Директива 2006/112 […] тълкуването на разпоредбите на член 124 от Данъчно-процесуалния кодекс в смисъл, че държавата не дължи лихви върху поисканите с декларациите за ДДС суми в периода между датата на прихващането им и датата на отмяна на актовете за прихващане със съдебно решение?“.

**По преюдициалния въпрос**

18 С този въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 183 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице, което е поискало възстановяване на платения по получени доставки ДДС, надвишаващ дължимия от него като лице платец ДДС, да получи от данъчната администрация на държава членка лихва за забава върху сумата, възстановена със закъснение от тази администрация, за периода, в който са били в сила административни актове, които изключват възстановяването и които впоследствие са отменени със съдебно решение.

19 В това отношение трябва да се припомни, че макар член 183 от Директивата за ДДС да не предвижда нито задължение за изплащане на лихва върху надвзетия ДДС за възстановяване, нито датата, от която се дължи такава лихва, това обстоятелство само по себе си не води до извода, че посоченият член трябва да се тълкува в смисъл, че редът и условията, определени от държавите членки за възстановяване на надвзетия ДДС, изобщо не подлежат на контрол от гледна точка на правото на Съюза (Решение по дело Енел Марица Изток 3, посочено по-горе, точки 27 и 28, както и цитираната съдебна практика).

20 Действително, макар прилагането на правото на възстановяване на надвзетия ДДС, предвидено в член 183 от Директивата за ДДС, по принцип да попада в процесуалната автономия на държавите членки, това не променя обстоятелството, че тази автономия се ограничава от принципите на равностойност и ефективност (Решение по дело Енел Марица Изток 3, посочено по-горе, точка 29).

21 Освен това от съдебната практика следва, че някои специфични правила, които държавите членки трябва да спазват при прилагане на правото на възстановяване на надвзетия ДДС, произтичат от член 183 от Директивата за ДДС, тълкуван с оглед на общия контекст и общите принципи в областта на ДДС. Всъщност правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, заплатения вече ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Това право е неразделна част от механизма на ДДС и не може по принцип да бъде ограничено. То се упражнява незабавно по отношение на всички начислени по получените сделки данъци (Решение по дело Енел Марица Изток 3, посочено по-горе, точки 30—32 и цитираната съдебна практика).

22 Именно в светлината на тези съображения Съдът приема, че редът и условията за възстановяване на надвзетия ДДС не могат да накърняват принципа на неутралитет на данъчната система на ДДС, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък, което означава по-специално, че възстановяването трябва да се направи в разумен срок (Решение по дело Енел Марица Изток 3, посочено по-горе, точка 33).

23 По същите причини, когато възстановяването на данъчнозадълженото лице на надвзетия ДДС се извършва, след като разумният срок за това е изтекъл, 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 лихва за забава.

24 В това отношение от практиката на Съда следва, че изчисляването на лихвите, дължими от държавния бюджет, което не отчита като начален момент деня, в който в общия случай надвзетият ДДС е трябвало да бъде върнат в съответствие с Директивата за ДДС, по принцип е в разрез с изискванията на член 183 от нея (Решение по дело Енел Марица Изток 3, посочено по-горе, точка 51). От акта за преюдициално запитване обаче е видно, че съгласно приложимото в главното производство национално законодателство по принцип лихва за забава се начислява след изтичане на установения за третирането на декларациите за ДДС срок от 45 дни.

25 Следва да се констатира също, че от гледна точка на данъчнозадълженото лице причината, поради която надвзетият ДДС е възстановен със забава, е без значение. В това отношение е без значение разликата между забавено възстановяване поради административна обработка на искането, която е завършила след изтичането на срока, и забавено възстановяване заради административни актове, които неправомерно изключват възстановяването и които впоследствие са отменени със съдебно решение.

26 Предвид тези съображения на поставения въпрос трябва да се отговори, че член 183 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице, което е поискало възстановяване на платения по получени доставки ДДС, надвишаващ дължимия от него като лице платец ДДС, да не може да получи от данъчната администрация на държава членка лихва за забава върху сумата, възстановена със закъснение от нея, за периода, в който са били в сила административни актове, които изключват възстановяването и които впоследствие са отменени със съдебно решение.

**По съдебните разноски**

27 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:

**Член 183 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице, което е поискало възстановяване на платения по получени доставки данък върху добавената стойност, надвишаващ дължимия от него като лице платец данък върху добавената стойност, да не може да получи от данъчната**

**администрация на държава членка лихва за забава върху сумата, възстановена със закъснение от нея, за периода, в който са били в сила административни актове, които изключват възстановяването и които впоследствие са отменени със съдебно решение.**

Подписи