Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

6 юли 2017 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 183 — Принцип на данъчен неутралитет — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Възстановяване на надвзетия ДДС — Процедура за контрол — Глоба, наложена на данъчнозадълженото лице в хода на тази процедура — Продължаване на срока за възстановяване — Изключване на плащането на лихви за забава“

По дело C-254/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Съд по административни и трудови дела Будапеща, Унгария) с акт от 24 март 2016 г., постъпил в Съда на 3 май 2016 г., в рамките на производство по дело

Glencore Agriculture Hungary Kft., по-рано Glencore Grain Hungary Kft.,

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: A. Prechal, председател на състава, A. Rosas и E. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Glencore Agriculture Hungary Kft., по-рано Glencore Grain Hungary Kft., от D. Kelemen и Z. Várszegi, ügyvédek,

— за унгарското правителство, от M. Z. Fehér, G. Koós и A. M. Pálfy, в качеството на представители,

— за чешкото правителство, от J. Vláčil и M. Smolek, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, както и от L. Havas, 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 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, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Glencore Agriculture Hungary Kft., по-рано Glencore Grain Hungary Kft. (наричано по-нататък „Glencore“), и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (дирекция по обжалването към националната данъчна и митническа администрация, Унгария) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) относно плащането на лихви за забава по възстановяването на надвзет данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 183 от Директивата за ДДС:

„Когато за даден данъчен период сумата [за приспадане] 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.

[…]“.

Унгарското право

4 Както е видно от преюдициалното запитване, член 37, параграф 4 от Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон № XCII от 2003 г. за данъчния процес, *Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.), наричан по-нататък „Данъчнопроцесуалният кодекс“, предвижда, че плащането на дължима на данъчнозадълженото лице бюджетна помощ се урежда в приложенията към настоящия закон или в специален закон. Бюджетната помощ и исканият ДДС трябва да се платят след датата на получаване на искането или на декларацията и най-рано съответно в 30-дневен срок от момента на изискуемостта на помощта и в 75-дневен срок от момента на изискуемостта на ДДС. Ако бюджетната помощ бъде констатирана от данъчната администрация, помощта се предоставя в 30-дневен срок след влизането в сила на приетото по този въпрос решение.

5 Член 37, параграф 4, буква c) от Данъчнопроцесуалния кодекс предвижда, че ако проверката за редовността на искането за плащане е започнала в срок от 30 дни след деня на получаване на искането (декларацията) и ако поради възпрепятстване на проверката е наложена глоба или срещу лицето е издадена заповед за принудително довеждане, срокът за плащане се изчислява от деня на връчването на протокола.

6 Съгласно член 37, параграф 6 от този кодекс, ако данъчната администрация не изпълни своевременно задължението си за възстановяване, тя плаща мораторни лихви за всеки ден забава. Дори при забавено изпълнение обаче не се дължат лихви, когато възстановяването е възпрепятствано вследствие на неполагането на дължимата грижа от данъчнозадълженото лице или от лицето, което трябва да предостави съответната информация.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

7 Glencore е регистрирано по ДДС предприятие, което упражнява дейност в търговията със зърно. То прави искане до данъчната администрация за възстановяване на надвзет ДДС в размер на 4 485 975 000 HUF (унгарски форинта) (около 12,4 милиона евро) за септември 2011 г. по ДДС, платен за получена доставка.

8 По тази молба преди исканото възстановяване данъчната администрация образува процедура за контрол върху редовността на направеното искане. В рамките на тази процедура данъчната администрация отправя до Glencore няколко искания за съобщаване на данни и му налага три глоби за закъснели отговори по някои от тези искания, като според посочената администрация констатираното забавяне е възпрепятствало провеждането на процедурата.

9 На 13 ноември 2013 г. данъчната администрация заплаща на Glencore сумата от 1 858 301 000 HUF (около 5,9 милиона евро) като частично възстановяване на надвзетия ДДС. Предприятието отправя искане до посочената администрация да му заплати сумата от 411 910 990 HUF (около 1,3 милиона евро), представляваща лихви за забава за периода, считано от 4 декември 2011 г., когато според Glencore е изтекъл срокът за възстановяване на надвзетия ДДС, до 13 ноември 2013 г.

10 Данъчната администрация отхвърля това искане с мотива, че на Glencore е наложената глоба за възпрепятстване на проверката за редовност на искането за възстановяване и че съгласно приложимата унгарска правна уредба срокът за възстановяване на надвзетия ДДС и евентуално лихвите за забава трябва да се изчисляват, считано от датата на връчването на протокола с изводите от проверката. Така според посочената администрация не следва да констатира забава и при положение че провеждането на процедурата за контрол и възстановяването на надвзетия ДДС са възпрепятствани вследствие на несъобщаването на исканите данни, Glencore няма право да претендира лихви за забава.

11 На 5 ноември 2015 г. Glencore подава жалба пред Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Будапеща, Унгария) срещу решението на данъчната администрация за отхвърляне на искането му.

12 Пред тази юрисдикция Glencore поддържа, че унгарското законодателство, съгласно което плащането на лихви за забава се изчислява от връчването на протокола, с който приключва процедурата за контрол върху възстановяването на надвзетия ДДС, противоречи на правото на Съюза, и в частност на принципите на пропорционалност, на правна сигурност и на данъчен неутралитет. Разглежданата в главното производство процедура за контрол продължила повече от две години поради причини, които били свързани не с късното представяне на исканите документи, а главно с действията на данъчната администрация. Освен това последната поискала от Glencore да ѝ представи голямо количество данни през първите две седмици на тази процедура за контрол, като по всяко искане му предоставяла едва три работни дни за съобщаването на данните. Според Glencore данъчната администрация е трябвало да извърши поисканото възстановяване на ДДС в срока от 45 дни, предвиден в член 37 от Данъчнопроцесуалния кодекс за искания, превишаващи 500 000 HUF (около 1 600 EUR). При липсата на възстановяване тази администрация била длъжна да му плати лихви за забава.

Принципът на данъчен неутралитет изисквал данъчнозадълженото лице да може да получи възстановяване на надвзетия ДДС в разумен срок и моментът на възстановяването не можел да се влияе от процесуални действия, извършени от данъчните органи.

13 Данъчната администрация е поискала да се отхвърли жалбата на Glencore с твърдението, че налагането на глоби за забава при изпращането на документите, необходими за данъчния контрол, е последица от противоправното поведение на Glencore и че вследствие на небрежността на последното срокът за възстановяване на надвзетия ДДС е бил продължен.

14 Запитващата юрисдикция отбелязва, че Съдът вече е постановил, че принципът на данъчен неутралитет изключва възможността държавите членки да обвързват възстановяването на надвзетия ДДС с условия, които биха създали допълнителна тежест за данъчнозадължените лица, като повлияят на финансовото им положение, и че държавите членки трябва да се уверят, че това възстановяване ще се извърши в разумен срок и че редът и условията за възстановяването сами по себе си не съдържат финансов риск за данъчнозадълженото лице. Съдът е счел и че данъчнозадължените лица, на които не е възстановен надвзет ДДС в срок, който да може да се смята за разумен, имат право на лихви за забава и че в правния ред на всяка държава членка следва да се определят условията, при които могат да се платят тези лихви при спазване на принципите на равностойност и ефективност.

15 Все пак запитващата юрисдикция смята, че в практиката на Съда не се съдържат достатъчно ясни указания по-специално що се отнася до последиците от наложените от данъчната администрация глоби като разглежданите в главното производство. Тя счита, че възстановяването на надвзетия ДДС в полза на Glencore в срок от около две години, вместо в нормалния 45-дневен срок, представлява нарушение на принципа на пропорционалност и че поради това направеното от това предприятие искане за плащане на лихви за забава трябва да бъде уважено. Тази юрисдикция приема, че на този принцип противоречи и фактът, че като злоупотребява с буквалното тълкуване на съответната национална правна уредба, данъчната администрация може, налагайки глоба на данъчнозадълженото лице за неизпълнение на задължение за съобщаване на данни, да продължава без ограничение във времето данъчния контрол, без да е длъжна да плаща лихви за забава.

16 При тези условия Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Будапеща) решава да спре производството и да постави на Съда следните въпроси:

„1) Трябва ли член 183 от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда, че крайният срок за възстановяване на надвзетия ДДС се удължава до деня на връчването на протокола, изготвен след проверка, когато в рамките на процедурата за данъчен контрол, започната до 30 дни от получаване на искането за възстановяване, на данъчнозадълженото лице е наложена глоба за неизпълнение?

2) С оглед на принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, допуска ли член 183 от Директивата за ДДС национална правна уредба, която при забавено плащане на дадена сума изключва плащането на лихви за забава, когато в рамките на проверката, свързана с плащането на тази сума, данъчнозадълженото лице е било санкционирано от съответния орган във връзка със задължението за сътрудничество, въпреки че продължилата няколко години проверка се е забавила по причини, които не могат да се вменят основно на данъчнозадълженото лице?

3) Трябва ли член 183 от [Директивата за ДДС] и принципът на ефективност да се тълкуват в смисъл, че искането за плащането на лихви във връзка с удържани или невъзстановени данъци, в противоречие с правото на Съюза, е субективно право, което пряко произтича от

самото право на Съюза, така че доказателството за нарушението на правото на Съюза и за невъзстановяването на данъка да е достатъчно, за да се предяви право на лихви пред юрисдикциите и другите органи на държавите членки?

4) Ако предвид отговорите, дадени на предходните въпроси, запитващата юрисдикция приеме по делото в главното производство, че националната правна уредба на държавата членка противоречи на член 183 от Директивата за ДДС, ще бъде ли в съответствие с правото на Съюза, ако счете, че съдържащият се в решенията на органите на държавите членки отказ за плащане на лихви за забава противоречи на член 183 от Директивата за ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

17 С преюдициалните си въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която в случай на започната от администрацията процедура за данъчен контрол, при която на данъчнозадължено лице е наложена глоба за неоказване на сътрудничество, датата на възстановяване на надвзетия ДДС може да се отложи до връчването на протокола от проверката на данъчнозадълженото лице и плащането на лихви за забава може да бъде отказано, дори процедурата за данъчен контрол да е прекомерно продължителна и данъчнозадълженото лице да не носи изцяло отговорност за това. При утвърдителен отговор запитващата юрисдикция иска да се установи какви са задълженията ѝ с оглед на правото на Съюза, за да реши спора по главното производство.

18 В началото трябва да се припомни, че макар член 183 от Директивата за ДДС да не предвижда нито задължение за плащане на лихва върху надвзетия ДДС за възстановяване, нито дата, 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 (решения от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3, C-107/10, EU:C:2011:298, т. 27 и 28 и от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, т. 19).

19 Всъщност от практиката на Съда 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 (вж. решение от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, т. 21 и цитираната съдебна практика)

20 Така Съдът е приел, че предвидените от държава членка ред и условия за възстановяване на надвзетия ДДС не трябва да накърняват принципа на данъчен неутралитет, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък. По-специално посочените ред и условия трябва да позволяват на данъчнозадълженото лице при адекватни условия изцяло да възстанови вземането, което произтича от надвзетия ДДС, което означава, че възстановяването трябва да се направи в разумен срок и че във всички случаи възприетият метод на възстановяване не трябва да създава никакъв финансов риск за данъчнозадълженото лице (решения от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3, C-107/10, EU:C:2011:298, т. 33 и от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария, C-274/10, EU:C:2011:530, т. 45, както и определение от 17 юли 2014 г., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, непубликувано, EU:C:2014:2127, т. 31)

21 Този срок по принцип може да се продължи, за да се направи данъчна проверка, без да трябва така продълженият срок да се счита за неразумен, стига продължаването да не надхвърля необходимото за надлежното приключване на тази процедура (решения от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3, C-107/10, EU:C:2011:298, т. 53).

22 Когато възстановяването на надвзетия ДДС на данъчнозадълженото лице 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 (решение от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, т. 23).

23 От практиката на Съда следва и 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 (решения от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3, C-107/10, EU:C:2011:298, т. 51 и от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, т. 24).

24 Освен това следва да се отбележи, че правна уредба, която оставя на данъчните органи възможността да започнат данъчна проверка във всеки момент, включително на дата, близка до крайния срок за възстановяване на надвзетия ДДС, като по този начин позволява значително да се продължи срокът за извършването ѝ, не само създава материални неудобства за данъчнозадълженото лице, но и води до невъзможност за него да предвиди датата, от която може да се разпорежда със средствата, отговарящи на надвзетия ДДС, като тази невъзможност съставлява допълнителна тежест за него (определение от 21 октомври 2015 г., Kovozber, C-120/15, непубликувано, EU:C:2015:730, т. 27).

25 От изложеното по-горе следва, че в случай като разглеждания в главното производство срокът за възстановяване на надвзетия ДДС може да се отложи до дата на връчването на данъчнозадълженото лице на протокола за приключване на проведената спрямо него процедура за данъчен контрол само при условие че тази процедура не води до продължаване на същия срок, надхвърлящо необходимото за надлежното приключване на посочената процедура. В случай че продължителността ѝ е прекомерна, данъчнозадълженото лице не може да бъде лишено от лихви за забава.

26 Тъй като в това отношение запитващата юрисдикция повдига въпроса за това какво отражение има поведението на данъчнозадълженото лице, което в процедурата за данъчен контрол е санкционирано с глоби за неполагането на дължимата грижа, следва да се отбележи, че безспорно, както поддържа и унгарското правителство, е недопустимо положение, при което данъчнозадължено лице, което е отказало да сътрудничи на данъчната администрация, възпрепятствало е по този начин процедурата за контрол и е предизвикало забавяне на възстановяването на надвзетия ДДС, да може да поиска плащане на лихви за тази забава.

27 Не могат обаче да се считат за съвместими с изискванията, произтичащи от принципа на данъчен неутралитет, национална правна уредба или практика, въз основа на които самият факт, че данъчнозадълженото лице е осъдено да заплати глоба като санкция за неполагането на дължимата грижа по повод на извършен спрямо него данъчен контрол, позволява на данъчната администрация да продължи този контрол за период, който не е обоснован от посоченото неполагане на дължимата грижа, без да му плати лихви за забава.

28 При това положение в случай като разглеждания в главното производство, за да се определи дали са дължими лихви за забава и евентуално от кой момент те се дължат, трябва да се прецени за каква част от продължителността на процедурата за данъчен контрол носи отговорност данъчнозадълженото лице.

29 В случая от преписката по делото пред Съда е видно, че първото частично възстановяване на надвзетия ДДС за септември 2011 г. е извършено едва на 13 ноември 2013 г., а именно около две години след изтичане на нормално предвидения в унгарската правна уредба срок за възстановяване.

30 В писменото си становище Glencore отбелязва, че данъчната администрация е започнала процедура за контрол върху законосъобразността на искането му за възстановяване на надвзетия ДДС на дата, много близка до датата на изтичане на срока, предвиден в унгарската правната уредба за възстановяването. Дружеството отбелязва и че данъчната администрация му е наложила първа глоба 41 дни след подаването на декларацията му за ДДС, докато разглежданото пред запитващата юрисдикция първо частично възстановяване е извършено 755 дни след подаването на тази декларация, и че връчването на протокола, в който се съдържат констатациите от осъществения данъчния контрол, е направено 539 дни след последното искане на данъчната администрация да ѝ предостави документи.

31 Запитващата юрисдикция посочва, че унгарската правна уредба не предвижда при преценката за дължимостта на лихви за забава да се взема предвид действителното отражение на поведението на данъчнозадълженото лице, за което му е наложена глоба, върху продължителността на процедурата за данъчен контрол. Освен това тя посочва, че данъчната администрация може евентуално да проведе такава процедура за дълъг период, без да бъде длъжна да заплати на данъчнозадълженото лице лихви за забава.

32 Видно е, че при започване на процедура за контрол и при налагане на глоба на данъчнозадълженото лице в хода на същата процедура тази национална правна уредба може да го лиши средствата, отговарящи на надвзетия ДДС за дълъг период, и да му попречи да предвиди датата, от която може да се разпорежда с тези средства, както и да му отнеме правото на лихви за забава.

33 Тази правна уредба не съответства на припомнените в точки 20—22 от настоящото решение изисквания, произтичащи от принципа на данъчен неутралитет, съгласно които надвзетият ДДС трябва да бъде възстановен в разумен срок и ако случаят не е такъв, така предизвиканите финансови загуби в тежест на данъчнозадълженото лице трябва да бъдат компенсирани чрез изплащането на лихва за забава.

34 Относно задълженията на запитващата юрисдикция следва да се припомни, че от националните юрисдикции се изисква при прилагане на вътрешното право да го тълкуват, доколкото е възможно, в светлината на текста и целите на съответната директива, за да постигнат предвидения от последната резултат и следователно да спазят член 288, трета алинея ДФЕС. Това задължение за съответстващо на директивите тълкуване на националното право всъщност е присъщо за системата на Договора за функционирането на ЕС, доколкото дава възможност на националните юрисдикции в рамките на своята компетентност да осигурят пълната ефикасност на правото на Съюза, когато се произнасят по споровете, с които са сезирани (вж. по-специално решение от 11 април 2013 г., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, т. 37 и цитираната съдебна практика).

35 Съгласно трайно установената съдебна практика националният съд, натоварен в рамките на своята компетентност с прилагането на разпоредбите на правото на Съюза, е длъжен да гарантира пълното действие на тези норми, като при необходимост по собствена инициатива остави без приложение разпоредбите на националното законодателство, които им противоречат, без да е необходимо да иска или да изчаква тяхната предварителна отмяна по законодателен път или по какъвто и да било друг конституционен способ (решение от 5 юли 2016 г., Огнянов, C-614/14, EU:C:2016:514, т. 34 и цитираната съдебна практика).

36 Предвид всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която в случай на започната от администрацията процедура за данъчен контрол, при която на данъчнозадължено лице е наложена глоба за неоказване на сътрудничество, датата на възстановяване на надвзетия ДДС може да се отложи до връчването на протокола от проверката на данъчнозадълженото лице и плащането на лихви за забава може да бъде отказано, дори процедурата за данъчен контрол да е прекомерно продължителна и данъчнозадълженото лице да не носи изцяло отговорност за това.

По съдебните разноски

37 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 (седми състав) реши:

Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която в случай на започната от администрацията процедура за данъчен контрол, при която на данъчнозадължено лице е наложена глоба за неоказване на сътрудничество, датата на възстановяване на надвзетия данък върху добавената стойност може да се отложи до връчването на протокола от проверката на данъчнозадълженото лице и плащането на лихви за забава може да бъде отказано, дори процедурата за данъчен контрол да е прекомерно продължителна и данъчнозадълженото лице да не носи изцяло отговорност за това.

Подписи