Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

12 май 2021 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 90 — Намаляване на данъчната основа — Член 183 — Възстановяване на надвзетия ДДС — Лихви за забава — Липса на национална правна уредба — Принцип на данъчна неутралност — Пряка приложимост на разпоредбите на правото на Съюза — Принцип на съответстващо тълкуване“

По дело C-844/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия) с акт от 24 октомври 2019 г., постъпил в Съда на 15 ноември 2019 г., в рамките на производство по дело

CS,

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Graz-Stadt**, по-рано Finanzamt Graz-Stadt,

срещу

Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen, по-рано Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

СЪДЪТ (втори състав),

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

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A.Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за австрийското правителство, от A. Posch и F. Koppensteiner, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и L. Mantl, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 21 януари 2021 г.,

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 90, параграф 1 и 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, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, ОВ L 323, 2015 г., стр. 31 и ОВ L 146, 2021г., стр. 78), както и на член 27, параграф 2, втора алинея от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11 и поправка в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).

2 Запитването е отправено в рамките на два спора, първият от които е между физическото лице CS и Finanzamt Österreich, Dienstelle Judenburg Liezen (Данъчна служба на Австрия, подразделение в Юденбург Лицен, Австрия), по-рано Finanzamt Judenburg Liezen (Данъчна служба на Юденбург Лицен), а вторият е между Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Данъчна служба на Австрия, подразделение в град Грац, Австрия), по-рано Finanzamt Graz-Stadt (Данъчна служба на град Грац) и technoRent International GmbH — дружество, установено в Германия.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

3 Член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„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“.

4 Съгласно член 167 от тази директива:

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

5 Член 183 от същата директива гласи:

„Когато за даден данъчен период сумата на приспаданията надвиши сумата на дължимия [данък върху добавената стойност (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“.

Директива 2008/9

6 Съображения 1—3 от Директива 2008/9 гласят следното:

„(1) Както за административните власти на държавите членки, така и за предприятията възникват значителни проблеми във връзка с правилата за изпълнение, определени с Директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 г. за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим за възстановяване на данък добавена стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката [ОВ L 331, 1979 г., стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34].

(2) Мерките, определени в посочената директива, следва да се изменят по отношение на срока, в рамките на който решенията по заявленията за възстановяване на данъка върху добавената стойност се съобщават на предприятията. В същото време следва да се предвиди, че и предприятията трябва да представят отговори в рамките на определени срокове. Освен това процедурата следва да се опрости и модернизира, като се даде възможност за използването на съвременни технологии.

(3) Новата процедура следва да засили положението на предприятията, тъй като държавите членки се задължават да плащат лихва при забавяне на възстановяването и се укрепва правото на обжалване от предприятията“.

7 Както следва от член 1 от Директива 2008/9, тя определя подробните правила за възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, които отговарят на условията, посочени в член 3 от тази директива.

8 Член 19, параграф 2 от посочената директива предвижда, че държавата членка по възстановяване уведомява заявителя за своето решение да одобри или отхвърли заявлението за възстановяване в срок [от] четири месеца след неговото получаване от въпросната държава членка.

9 Съгласно член 21 от Директива 2008/9 срокът за вземане на решение за предоставяне на такова възстановяване е най-малко шест месеца, когато държавата членка по възстановяване поиска допълнителна информация, и осем месеца, ако тази държава членка поиска нова допълнителна информация.

10 Член 22, параграф 1 от тази директива предвижда:

„Ако заявлението за възстановяване бъде одобрено, одобрената сума се изплаща от държавата членка по възстановяване най-късно до 10 работни дни след изтичането на крайния срок, посочен в член 19, параграф 2, или, ако е поискана допълнителна или нова допълнителна информация — след изтичането на […] срокове[те], посочени в член 21“.

11 Член 26 от посочената директива гласи следното:

„Държавата членка по възстановяване дължи на заявителя лихва върху размера на сумата за възстановяване, ако сумата бъде изплатена след крайния срок за плащане съгласно член 22, параграф 1.

[…]“.

12 Член 27 от същата тази директива предвижда:

„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“.

Австрийското право

13 Член 205 от Bundesabgabenordnung (Федерален данъчен кодекс, BGBl. 194/1961) в редакцията му, приложима към фактите по главното дело (наричан по-нататък „BAO“) е озаглавен „Лихви върху вземания за данъци“ и предвижда:

„(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). Това правило се прилага mutatis mutandis по отношение на разликите, произтичащи от:

(a) 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.

[…]“.

14 Член 205a от BAO, който е озаглавен „Лихви при обжалване“ и е приложим от 1 януари 2012 г., 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 основния лихвен процент, увеличен с 2 %. Лихвите, които не надхвърлят 50 EUR, не подлежат на установяване“.

15 По отношение на данъчнозадължените лица, които не са установени в Австрия и които не извършват сделки в тази държава, член 3 от Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Наредба на федералния министър на финансите за създаване на специално производство за възстановяване на данъците, които чуждестранни предприемачи имат право да приспадат и са платили по получени доставки) от 21 април 1995 г. (BGBl. 279/1995) в редакцията, приложима към фактите в главното дело (BGBl. II 158/2014) предвижда по отношение на установените в други държави членки данъчнозадължени лица, че когато след изтичането на срок от 4 месеца и 10 работни дни след получаване на искането за възстановяване до данъчния орган последният не изплати подлежащата на възстановяване сума, в полза на данъчнозадълженото лице следва да се определи обезщетение за забава в размер на 2 % от размера на невъзстановения своевременно данък. В случай че данъчният орган поиска допълнителна информация, този срок е 6 месеца и 10 работни дни, а в случай на второ напомняне — на 8 месеца и 10 работни дни. Второ обезщетение за забава в размер на 1 % от невъзстановената сума следва да се определи, ако размерът на данъка не бъде възстановен в рамките на най-късно три месеца след изтичането на посочения срок. Накрая, третото обезщетение за забава, също в размер на 1 % от невъзстановената сума, следва да се определи, ако размерът на данъка не бъде възстановен в рамките на най-късно три месеца след изтичането на срока, даващ основание за получаване на второто обезщетение за забава.

Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси

16 CS управлява хотел в Австрия. В предварителната справка-декларация по ДДС за август 2007 г. той декларира надвзет ДДС в размер на 60 689,28 EUR.

17 Въпреки това, след като извършва данъчна ревизия, с акт от 18 октомври 2007 г. данъчната служба в Юденбург Лицен определя надвзетия ДДС, който има право да претендира CS, в размер само на 14 689,28 EUR.

18 CS обжалва този акт. На 15 май 2013 г. жалбата е уважена от Unabhängiger Finanzsenat (Независима данъчна колегия, Австрия). Вследствие на това данъчна сметка на CS е заверена с пълния размер на надвзетия ДДС, деклариран от него.

19 На 30 май 2013 г. CS подава искане на основание член 205a от BAO за изплащане на лихви върху посочения надвзет ДДС, считано от 1 януари 2012 г. — датата на влизане в сила на тази разпоредба. С решение от 10 юни 2013 г. данъчната служба в Юденбург Лицен отхвърля това искане.

20 CS обжалва без успех това решение пред Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия). Според този съд член 205a от BAO не се прилага в случаи като настоящия, в които, след обжалване на първоначалния акт на данъчната служба, на данъчнозадълженото лице е разрешено възстановяване на надвзет ДДС.

21 CS обжалва решението на тази юрисдикция по ревизионен ред пред пред Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия).

22 В периода 2003—2004 г. technoRent International продава машини в Австрия, като продажбите подлежат на облагане с ДДС в тази държава членка. В предварителната си справка-декларация по ДДС за май 2005 г. това дружество декларира данъчен кредит в размер на 367 081,58 EUR вследствие на намаление на продажната цена за тези машини след тяхната продажба.

23 Извършена е данъчна ревизия на продажбите на посочените машини, като тя започва през юли 2006 г. На 10 март 2008 г. данъчната сметка на technoRent International е заверена с посочената от него сума. Вследствие на ревизията данъчната служба на град Грац обаче приема, че не е следвало да бъде извършвана корекция на продажната цена и че следователно не е налице надвзет ДДС за възстановяване. Поради това данъчната администрация възстановява сумата, която е била изплатена по данъчната сметка на technoRent International.

24 Дружеството подава жалба срещу това решение, която на 8 април 2013 г. е уважена от Unabhängiger Finanzsenat (Независима данъчна колегия). На 10 май 2013 г. данъчната сметка на technoRent International отново е заверена със сумата от 367 081,58 EUR.

25 На 21 октомври 2013 г., като се позовава на практиката на Съда по дела относно ДДС, technoRent International иска да му бъдат изплатени лихви върху сумата от 367 081,58 EUR за периода от юли 2005 г. до май 2013 г. С решение от 4 февруари 2014 г. данъчната служба на град Грац уважава частично това искане и начислява лихви за периода от 1 януари 2012 г., датата на влизане в сила на член 205a от BAO, до 8 април 2013 г., датата на решението на Unabhängiger Finanzsenat (Независима данъчна колегия).

26 TechnoRent International обжалва пред Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) решението на данъчната служба на град Грац, доколкото с него частично се отхвърля направеното искане. С решение от 29 май 2017 г. този съд приема, че с оглед на практиката на Съда по дела относно ДДС technoRent International има право на лихви за забава и за периода от 2 септември 2005 г. до 9 март 2008 г.

27 Данъчната служба на град Грац обжалва това съдебно решение по ревизионен ред пред Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд).

28 Запитващата юрисдикция отбелязва, че австрийското данъчно право не съдържа обща правна уредба относно олихвяването на кредитите за данъци, тъй като член 205 от BAO се отнася само до данъка върху доходите и корпоративния данък, а член 205a от този закон предвижда само лихви при обжалване.

29 Според запитващата юрисдикция, що се отнася до закъснялото възстановяване на надвзетия ДДС, посочен в подадената пред нея първа ревизионна жалба, Съдът многократно е постановявал, че на данъчнозадълженото лице следва да се изплатят лихви за забава, когато възстановяването не е извършено в разумен срок. Според запитващата юрисдикция тази практика на Съда се отнася до положения, при които правните системи на съответните държави членки, за разлика от австрийското право, съдържат обща правна уредба, по силата на която съответната държава членка е длъжна да изплати на данъчнозадълженото лице лихви в случай на неправомерно забавяне на възстановяването на надвзетия ДДС.

30 Следователно възниквал въпросът дали при липсата на такава правна уредба правото на Съюза, и по-специално член 183 от Директивата за ДДС, може да се тълкува в смисъл, че представлява пряко приложима правна уредба, на която данъчнозадълженото лице може да се позове, за да му бъде признато право на лихви за забава поради закъсняло възстановяване на надвзет ДДС. В това отношение посочената юрисдикция подчертава, че в член 27, параграф 2, втора алинея от Директива 2008/9 не се изхожда от принципа, че съгласно правото на Съюза на данъчнозадълженото лице задължително трябва да бъде признато право да получи такива лихви за забава. В случай че правото на Съюза все пак следвало да се тълкува в смисъл, че съществува такова право, според запитващата юрисдикция тази разпоредба би била лишена от приложното си поле.

31 Запитващата юрисдикция отбелязва, че подадената втора ревизионна жалба се отнася не до надвзет ДДС по смисъла на член 183 от Директивата за ДДС, а до намаляването на данъчната основа по ДДС по смисъла на член 90, параграф 1 от тази директива. При това положение следвало да се изясни дали, ако практиката на Съда относно данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза, би следвало да се прилага в случай като разглеждания, правото на Съюза съдържа пряко приложима правна уредба, която признава на данъчнозадължено лице, на което в случай като разглеждания в главното дело данъчната администрация не е възстановила своевременно кредит за ДДС, право на лихви за забава, в резултат на което данъчнозадълженото лице да може да предяви това право пред тази администрация и пред административни съдилища, независимо че националното право не предвижда лихви за забава за сходни кредити за надвнесени данъци.

32 Ако такова право съществува както по отношение на хипотезите по член 183 от Директивата за ДДС, така и по отношение на хипотезите по член 90, параграф 1 от тази директива, възниква и въпросът от кой момент трябва да се изчисляват лихвите, както и въпросът дали при липсата на съответна правна уредба в австрийското право трябва да се прилага предвидената в член 27, параграф 2, втора алинея от Директива 2008/9 правна последица по отношение на неустановените в Австрия данъчнозадължени лица, независимо че висящите пред запитващата юрисдикция производства не попадат в приложното поле на тази директива.

33 При тези условия Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд) решава да спре производствата и да постави на 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 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[та за ДДС], 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 прилагат правната последица, предвидена в член 27, параграф 2, втора алинея от Директива [2008/9], независимо че фактите в главното производство не попадат в приложното поле на тази директива?“.

По преюдициалните въпроси

34 С трите въпроса, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че възстановяване, произтичащо от корекция на данъчната основа по член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, трябва, също като при възстановяване на надвзет ДДС по член 183 от тази директива, да бъде основание за изплащане на лихви, когато не е извършено в разумен срок и в зависимост от конкретния случай — какви са редът и условията за това.

По изплащането на лихви за забава

35 По отношение на възстановяването на надвзет ДДС на основание член 183 от Директивата за ДДС следва да бъде припомнено, че Съдът неколкократно е подчертавал, че предвиденото в член 167 и сл. от тази директива право на приспадане е неразделна част от механизма на облагане с ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-специално това право може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-специално решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 38), и от 26 април 2018 г., Bonik (C-81/17, EU:C:2012:283, т. 33).

36 В действителност режимът на приспадане, а вследствие на това и на възстановяване, цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 38).

37 От практиката на Съда следва също, че макар държавите членки да разполагат с известна свобода при установяването на реда и условията по член 183 от Директивата за ДДС, този ред и тези условия не могат да накърняват принципа на данъчен неутралитет, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък (решения от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3, C-107/10, EU:C:2011:298, т. 33 и от 14 май 2020 г., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, т. 35).

38 По-специално този ред и тези условия трябва да позволяват на данъчнозадълженото лице при адекватни условия изцяло да си възстанови вземането, което произтича от надвзетия ДДС, като това 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 (решение от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3, C-107/10, EU:C:2011:298, т. 33).

39 В случай обаче че когато възстановяване на надвзетия ДДС не е извършено в разумен срок, данъчнозадълженото лице не би имало право на лихви за забава, неговото положение би било неблагоприятно засегнато в нарушение на принципа на данъчен неутралитет.

40 От това следва, че макар че член 183 от Директивата за ДДС нито предвижда задължение за изплащане на лихви върху надвзетия ДДС, подлежащ на възстановяване, нито уточнява момента, от който се дължат такива лихви, принципът на неутралитет на данъчната система на ДДС изисква финансовите загуби, понесени вследствие на обстоятелството, че възстановяването на надвзетия ДДС не е извършено в рамките на разумен срок, да бъдат компенсирани чрез изплащането на лихви за забава (решения от 28 февруари 2018 г., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, т. 25 и от 14 май 2020 г., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, т. 40).

41 Както отбелязва генералният адвокат в точка 31 от представеното заключение, същото се отнася и за възстановяването на ДДС вследствие на намаляване на данъчната основа на ДДС съгласно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

42 Всъщност в такъв случай данъчнозадълженото лице се оказва обложено и с надвзетия ДДС, който трябва да му бъде възстановен, като това му причинява финансови загуби поради невъзможността му да разполага със съответните парични средства. Ако обаче, в случай че данъчната администрация не възстанови този надвзет данък в разумен срок, при положение че данъчнозадълженото лице няма право на лихви за забава, би било неблагоприятно засегнато неговото положение, а по този начин би се накърнил и принципът на данъчен неутралитет.

43 Този извод не се оборва от член 27, параграф 2, трета алинея от Директива 2008/9.

44 В това отношение следва да се отбележи, първо, че макар тази разпоредба да се отнася изрично до положение, при което правото на държава членка не предвижда начисляването на лихви, в случай че възстановяването на надвзетия ДДС не е извършено в разумен срок, от текста на посочената разпоредба по никакъв начин не може да се заключи, че би било в съответствие с правото на Съюза, ако националното не предвижда изплащането на лихви в такива случаи.

45 Второ, както отбелязва генералният адвокат в точка 35 от представеното заключение, от съображения 1—3 от Директива 2008/9 следва, че както административните органи на държавите членки, така и за предприятията срещали значителни проблеми с прилагането на разпоредбите относно реда и условията за възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, които разпоредби били в сила преди приемането на тази директива, поради което положението на предприятията следвало да бъде засилено, тъй като държавите членки били длъжни да изплащат лихви в случай на забавено възстановяване.

46 От това следва, че член 27, параграф 2, втора алинея от Директива 2008/9 представлява остатъчна разпоредба, която има за цел да защити данъчнозадължените лица, които не са установени в държавата членка по възстановяване, в случай че към датата на приемане на тази директива, противно на принципа на данъчен неутралитет, правото на тази държава членка не предвижда задължение за начисляване на лихви за забава при възстановяване на ДДС.

По задълженията на националната юрисдикция

47 Що се отнася до въпроса какви са редът и условията, въз основа на които, когато възстановяването вследствие на корекция на данъчната основа по член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС или възстановяването на надвзет ДДС на основание член 183 от тази директива не са извършени в разумен срок, се стига до изплащане на лихви, следва да се отбележи, че посочените разпоредби не съдържат уточнение в това отношение, и по-специално що се отнася до приложимия лихвен процент и датата, от която тези лихви се дължат.

48 Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика прилагането на правото на възстановяване на надвзетия ДДС по член 183 от Директивата за ДДС по принцип е част от процесуалната автономия на държавите членки, ограничена от принципите на равностойност и ефективност. Така, макар държавите членки да разполагат с известна свобода при установяването на реда и условията за възстановяване на надвзетия ДДС, този ред и тези условия не могат да накърняват принципа на данъчен неутралитет, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък (решение от 28 февруари 2018 г., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, т. 22 и 24 и цитираната съдебна практика).

49 Същото важи по отношение на реда и условията за начисляване на лихвите за случаите на възстановяване на ДДС вследствие на намаляване на данъчната основа на ДДС на основание член 90, параграф 1 от тази директива, тъй като този ред и тези условия не са уредени в Директивата.

50 Що се отнася до разглежданото в главното производство положение, от акта за преюдициално запитване е видно, че австрийското право не съдържа правна уредба, която да предвижда право на лихви на данъчнозадължените лица, като разглежданите в това запитване, когато възстановяването вследствие на корекция на данъчната основа по член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС или възстановяването на надвзет ДДС на основание член 183 от тази директива не е извършено в разумен срок. Освен това, що се отнася до член 27 от Директива 2008/9, фактите в главното производство не попадат в приложното поле на тази директива, тъй

като, както следва от член 1 от нея, тя урежда само правилата за възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка по възстановяване и отговарят на определени условия.

51 При това положение и с оглед на свободата, с която разполагат държавите членки, както бе посочено в точка 48 от настоящото съдебно решение, член 27 от Директива 2008/9 не може да се приложи дори по аналогия по отношение на определянето на реда и условията за възстановяване на ДДС, в това число и що се отнася до срока, за който по силата на тази разпоредба се дължат лихви за забава. Освен това, както отбелязва генералният адвокат в точка 44 от представеното заключение, не съществува празнота в правната уредба на равнище на Съюза, която би трябвало да бъде запълнена с такова прилагане по аналогия на посочената разпоредба.

52 Все пак, следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда както административните органи, така и националните съдилища, натоварени в рамките на своята компетентност с прилагането на разпоредбите на правото на Съюза, са длъжни да гарантират пълното действие на тези разпоредби (решение от 5 март 2019 г., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 91 и цитираната съдебна практика).

53 По-конкретно, принципът на съответстващо тълкуване на вътрешното право — съгласно който националната юрисдикция е длъжна във възможно най-голяма степен да тълкува вътрешното право в съответствие с изискванията на правото на Съюза — е присъщ за системата на Договорите, тъй като позволява на националната юрисдикция в рамките на своята компетентност да осигури пълната ефективност на правото на Съюза, когато се произнася по спора, с който е сезирана (решение от 19 ноември 2019 г., A. K. и др. (Независимост на дисциплинарната колегия на Върховния съд), C-585/18, C-624/18 и C-625/18, EU:C:2019:982, т. 159). Това задължение за съответстващо тълкуване на националното право изисква националната юрисдикция да вземе предвид, при необходимост, 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 (решение от 4 март 2020 г., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, т. 59 и цитираната съдебна практика).

54 При все това принципът за съответстващо тълкуване на националното право познава определени ограничения. Така задължението на националния съд да се позове на съдържанието на правото на Съюза, когато той тълкува и прилага релевантните норми на вътрешното право, е ограничено от общите принципи на правото, в това число и принципа на правна сигурност, и не може да служи за основа на тълкуване contra legem на националното право (вж. в този смисъл решение от 13 юли 2016 г., Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, т. 44 и цитираната съдебна практика).

55 В случая запитващата юрисдикция трябва по-специално да провери дали е възможно да се осигури пълното действие на правото на Съюза, като вземе предвид цялото национално право и като приложи по аналогия разпоредбите на това право.

56 С оглед на изложеното на трите въпроса следва да се отговори, че член 90, параграф 1 и член 183 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че възстановяване вследствие на корекция на данъчната основа съгласно член 90, параграф 1 от тази директива, също както възстановяване на надвзетия ДДС на основание член 183 от посочената директива, следва да дава основание за изплащане на лихви, когато не е направено в разумен срок. Запитващата юрисдикция следва да използва всички свои правомощия, за да осигури пълното действие на тези разпоредби, като тълкува националното право в съответствие с правото на Съюза.

По съдебните разноски

57 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:

Член 90, параграф 1 и член 183 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 данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че възстановяване вследствие на корекция на данъчната основа съгласно член 90, параграф 1 от тази директива, също както възстановяване на надвзетия данък върху добавената стойност на основание член 183 от посочената директива, следва да дава основание за изплащане на лихви, когато не е направено в разумен срок. Запитващата юрисдикция следва да използва всички свои правомощия, за да осигури пълното действие на тези разпоредби, като тълкува националното право в съответствие с правото на Съюза.

Подписи