Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

21 октомври 2021 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Правила за възстановяването на ДДС на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване — Директива 2008/9/ЕО — Член 20, параграф 1 — Искане за допълнителна информация от държавата членка по възстановяване — Данни, които могат да бъдат предмет на искане за допълнителна информация — Несъответствие между размера на ДДС, посочен в заявлението за възстановяване, и размера в представените фактури — Принцип на добра администрация — Принцип на неутралитет на ДДС — Преклузивен срок — Последици във връзка с поправянето на допусната от данъчнозадълженото лице грешка“

По дело C-396/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Kúria (Върховен съд, Унгария) с акт от 2 юли 2020 г., постъпил в Съда на 30 юли 2020 г., в рамките на производство по дело

CHEP Equipment Pooling NV

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: A. Prechal, председател на втори състав, изпълняващ функцията на председател на трети състав, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi и N. Wahl (докладчик), съдии,

генерален адвокат: G. Hogan,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за CHEP Equipment Pooling NV, от Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,

* Език на производството: унгарски.

– за унгарското правителство, от M. Z. Fehér и R. Kissné Berta, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и Zs. Teleki, в качеството на представители,

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 20, параграф 1 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. 23).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между CHEP Equipment Pooling NV и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) по повод решението на последната да уважи само частично заявление за възстановяване на данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2008/9

3 Съображения 1 и 2 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“.

4 Съгласно член 2 от Директива 2008/9:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

1) „данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване“ означава данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 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 българско издание, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7)], което не е установено в държавата членка по възстановяване, но е установено на територията на друга държава членка;

2) „държава членка по възстановяване“ означава държавата членка, в която ДДС е начислен на данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, по отношение на стоките или услугите, предоставени му от други данъчнозадължени лица в тази държава членка, или по отношение на вноса на стоки в тази държава членка;

[…]

4) „заявление за възстановяване“ означава заявлението за възстановяване на ДДС, начислен в държавата членка по възстановяване на данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, по отношение на стоки или услуги, предоставени му от други данъчнозадължени лица в тази държава членка, или по отношение на вноса на стоки в тази държава членка;

[…]“.

5 Член 5 от Директива 2008/9 предвижда:

„Всяка държава членка възстановява на данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, всеки ДДС, начислен по отношение на стоки или услуги, предоставени му от други данъчнозадължени лица в тази държава членка, или по отношение на вноса на стоки в тази държава членка, доколкото такива стоки или услуги се използват за целите на следните сделки:

а) посочени в член 169, букви а) и б) от Директива 2006/112/ЕО;

б) предназначени за лице, което дължи плащането на ДДС в съответствие с членове 194—197 и член 199 от Директива 2006/112/ЕО, както са прилагани в държавата членка по възстановяване.

Без да се засяга член 6, за целите на настоящата директива правото на възстановяване на данък се определя съгласно Директива 2006/112/ЕО, както е прилагана в държавата членка по възстановяване“.

6 Член 7 от Директива 2008/9 гласи следното:

„За да получи възстановяване на ДДС в държавата членка по възстановяване, данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка, подава до тази държава членка

заявление за възстановяване по електронен път, като го представя в държавата членка, в която е установено, посредством електронен портал, създаден от споменатата държава членка“.

7 Член 8, параграф 2, буква д) от тази директива гласи:

„[…] заявлението за възстановяване съдържа, за всяка държава членка по възстановяване и за всяка фактура или документ за внос следните данни:

[…]

д) данъчна основа и размер на ДДС, изразени във валутата на държавата членка по възстановяване;

[…]“.

8 Съгласно член 15 от посочената директива:

„1. Заявлението за възстановяване се представя на държавата членка по установяване не по-късно от 30 септември на календарната година, следваща периода на възстановяване. Заявлението се смята за представено само ако заявителят е попълнил цялата информация, изисквана съгласно членове 8, 9 и 11.

2. Държавата членка по установяване незабавно изпраща на заявителя електронно потвърждение на получаването“.

9 Член 18 от същата директива гласи:

„1. „Държавата членка по установяване не препраща заявлението до държавата членка по възстановяване, ако някое от следните обстоятелства е вярно за заявителя в държавата членка по установяване по време на периода на възстановяване:

а) не е данъчнозадължено лице за целите на ДДС;

б) извършва само доставки на стоки или услуги, които са освободени без възможност за приспадане на предходно платен ДДС съгласно членове 132, 135, 136, 371, членове 374—377, член 378, параграф 2, буква а), член 379, параграф 2 или членове 380—390 от Директива 2006/112/ЕО или разпоредби, предвиждащи същите случаи на освобождаване, съдържащи се в Акта за присъединяване от 2005 г.;

в) за него се прилага освобождаването за малки предприятия, предвидено в членове 284, 285, 286 и 287 от Директива 2006/112/ЕО;

г) за него се прилага режимът на единна ставка за земеделски производители, предвиден в членове 296—305 от Директива 2006/112/ЕО.

2. Държавата членка по установяване уведомява заявителя по електронен път за взетото съгласно параграф 1 решение“.

10 Член 19 от Директива 2008/9 гласи:

„1. Държавата членка по възстановяване уведомява незабавно заявителя по електронен път за датата на получаване на заявлението.

2. Държавата членка по възстановяване уведомява заявителя за своето решение да одобри или отхвърли заявлението за възстановяване в срок четири месеца след неговото получаване от въпросната държава членка“.

11 Член 20, параграф 1 от тази директива предвижда:

„Когато държавата членка по възстановяване смята, че не притежава цялата необходима информация, въз основа на която да вземе решение по отношение на цялото или част от заявлението за възстановяване, тя може да поиска по електронен път допълнителна информация, по-специално от заявителя или от компетентните органи на държавата членка по установяване, в четиримесечния срок, посочен в член 19, параграф 2. Когато допълнителната информация се иска от лице, различно от заявителя или от компетентен орган на държава членка, молбата се подава по електронен път само ако получателят разполага с електронни средства.

Ако е необходимо, държавата членка по възстановяване може да поиска нова допълнителна информация.

Когато държавата членка по възстановяване има разумни съмнения относно действителността или точността на определено искане, допълнителната информация, поискана в съответствие с настоящия параграф, може да включва оригинала или копие на съответната фактура или документ за внос. В тези случаи не се прилагат посочените в член 10 прагове“.

Директива 2006/112

12 Съгласно член 1, параграф 2 от Директива 2006/112:

„Принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данък[ът].

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

Общата система за ДДС следва да бъде приложена до и включително фазата на търговията на дребно“.

13 Член 171, параграф 1 от Директивата гласи:

„ДДС се възстановява на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, но са установени в друга държава членка, в съответствие с подробните правила, определени в Директива [2008/9]“.

Унгарското право

14 Член 249 от Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.), наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда, че ДДС се възстановява на данъчнозадълженото лице, което не е установено на унгарска територия, въз основа на писмено заявление. Съгласно член 251/E от този закон данъчният орган се произнася в срок от четири месеца.

15 Съгласно член 251/F от посочения закон данъчният орган може писмено да поиска допълнителна информация от данъчнозадълженото лице, което не е установено на унгарска територия, и по-специално да поиска от него да представи оригинал или заверено копие от фактурата, ако са налице основателни съмнения относно правното основание за възстановяването или относно размера на подлежащия на възстановяване ДДС.

16 Съгласно член 127, параграф 1, буква а) от същия закон данъчнозадълженото лице трябва да разполага с фактура, издадена на негово име, която доказва, че сделката е извършена.

17 Член 120 от Закона за ДДС гласи:

„Доколкото данъчнозадълженото лице, действащо в това си качество, използва или оползотворява по друг начин стоките или услугите за целите на извършваните от него облагаеми доставки на стоки или услуги, то има правото да приспадне от данъчното си задължение:

а) данъка, който му е начислен от всяко друго данъчнозадължено лице — включително лица и образувания, подлежащи на облагане с опростен корпоративен данък — във връзка с придобиването на стоките или използването на услугите;

[…]“.

18 Съгласно член 4, параграф 2, буква е) от Belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet (Постановление 32/2009 (XII. 21.) относно някои разпоредби за упражняването на правото на възстановяване на ДДС в Република Унгария на данъчнозадължените лица, които не са установени на националната ѝ територия, както и за правото на възстановяване на ДДС в друга държава — членка на Европейската общност, на данъчнозадължените лица, които са установени в Унгария) (*Magyar Közlöny* 2009/188.) в заявлението за възстановяване, подадено от установено в друга държава членка данъчнозадължено лице, трябва да се посочат данъчната основа и размерът на ДДС за всяка съответна фактура.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

19 CHEP Equipment Pooling, учредено по белгийското право дружество, което е данъчнозадължено лице за целите на ДДС, упражнява дейност в областта на логистиката и е специализирано в търговията с палети. След като придобива в Унгария палети, които впоследствие отдава под наем на дъщерните си дружества в различни държави членки, на

28 септември 2017 г. в качеството си на данъчнозадължено по ДДС лице в Белгия то подава до унгарските органи заявление за възстановяване на платения по получени доставки ДДС, който се отнася до стоки и услуги, придобити между 1 януари и 31 декември 2016 г.

20 Това искане е придружено, от една страна, от справка относно ДДС, съдържаща осем колони, озаглавени „номер на фактура“, „дата на фактура“, „издател на фактура“, „данъчна основа“, „данък“, „данък, който подлежи на приспадане“, „наименование“ и „кодове“, както и от друга страна, от посочените в тази справка фактури.

21 След като установява, че в справката понякога се посочват фактури, за които ДДС вече е бил възстановен, и след като забелязва също така несъответствия между размера на ДДС, посочен в справката, и размера на ДДС в приложените към нея фактури, като в някои случаи фактурираната сума е по-ниска от отразената в посочената справка, а в други случаи тази сума е по-висока, на 2 ноември 2017 г. първоинстанционният данъчен орган изисква от жалбоподателя в главното производство да му представи допълнителна информация, а именно документи и декларации относно условията, при които са извършени стопанските сделки, съответстващи на 143 фактури.

22 Жалбоподателят в главното производство изпраща на първоинстанционния данъчен орган издадените от него за превозвача поръчки за палети, сключения с последния договор за продажба, сключения между него и CHEP Magyarország договор за наем на палети, издадените от последното дружество фактури във връзка с наемането на палети, издадените от него фактури за клиентите и списъка с местата, където реално се намират палетите.

23 След като разглежда представените от жалбоподателя в главното производство допълнителни документи, с решение от 29 ноември 2017 г. първоинстанционният данъчен орган уважава заявлението за възстановяване на ДДС до размер на 254 636 343 унгарски форинта (HUF) (около 826 715 EUR към онзи момент). За сметка на това, той решава сумата от 92 803 004 HUF (около 301 300 EUR към онзи момент) да остане в тежест на жалбоподателя в главното производство. Посоченият орган е установил три категории заявления. Първо, той всъщност отказва да уважи заявления, по които вече е било извършено възстановяване. Второ, що се отнася до заявленията, при които размерът на ДДС е по-голям от посочения в съответната фактура, той допуска възстановяване само до размера на посочената във фактурата сума. Трето, що се отнася до заявленията, при които размерът на ДДС е по-малък от посочения в съответната фактура, той допуска възстановяване само до размера на сумата, посочена в заявлението за възстановяване.

24 С жалба, подадена по административен ред срещу това решение, жалбоподателят в главното производство твърди, че що се отнася до третата категория заявления, посочената във фактурите сума на ДДС на теория му дава право на възстановяване на ДДС в по-голям размер от този, който самият той е поискал в справката.

25 Дирекция „Жалби“ към Националната данъчна и митническа администрация потвърждава решението на първоинстанционния данъчен орган. Тя посочва, че жалбоподателят в главното производство не може да поправи грешка, свързана със сумата на първоначалното му заявление за възстановяване, без тази корекция да бъде под формата на ново заявление. Преклузивният срок за подаване от страна на жалбоподателя в главното производство на такова заявление обаче е бил изтекъл, тъй като срокът за такъв акт изтичал на 30 септември 2017 г., т.е. в случая два дни след подаването на

първоначалното му заявление. Тя добавя, че първоинстанционният данъчен орган не е бил длъжен да поиска нова допълнителна информация от жалбоподателя, тъй като фактите по главното производство биха могли да бъдат лесно установени.

26 Жалбоподателката в главното производство подава жалба пред Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария), в качеството му на първоинстанционен съд.

27 Първоинстанционният съд отхвърля жалбата. Той посочва, че правото на възстановяване, образуването на производството и определянето на размера на ДДС, за който се отнася посоченото възстановяване, зависят от самото данъчнозадължено лице и че уважаването на жалба, като подадената от жалбоподателя в главното производство, би лишило от смисъл механизма на заявлението за възстановяване, тъй като би било достатъчно данъчнозадълженото лице да приложи фактурите, на които се основава правото на възстановяване, и освен в случаите на частично възстановяване, данъчната администрация при всички случаи би трябвало да разпореди възстановяването на максималния размер на ДДС въз основа на фактурите. Посоченият първоинстанционен съд добавя, че администрацията е длъжна да поиска допълнителна информация само ако прецени, че тя е необходима, за да може да вземе обосновано решение, или ако ѝ липсва необходимата информация, което не е така в настоящия случай.

28 Жалбоподателят в главното производство подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция Kúria (Върховен съд, Унгария), като по-специално изтъква, че първоинстанционният съд е нарушил принципа на неутралитет на ДДС, предвиден в член 1, параграф 2 от Директива 2006/112.

29 Запитващата юрисдикция, като констатира, от една страна, че няма никакво ограничение на броя на заявленията за възстановяване, които могат да бъдат подадени преди изтичането на преклузивния срок, и че съществува възможност данъчнозадължените лица да поправят евентуални предходни грешки, като подадат нови заявления, и от друга страна, че подаването на заявление малко преди изтичането на преклузивния срок е от значение при това положение, счита, че е от съществено значение да се определи дали данъчната администрация е в състояние да вземе мотивирано решение по заявлението на данъчнозадължено лице, когато липсва точна информация относно разликата между размера на ДДС, посочен в това заявление, и размера на ДДС, посочен в представените в негова подкрепа фактури.

30 Тя отбелязва, че съществува сходство между разпоредбите на правото на Съюза и тези на приложимото национално право, тъй като както с член 8, параграф 2, буква д) от Директива 2008/9, така и с член 4, параграф 2, буква е) от Постановление 32/2009, посочено в точка 18 от настоящото решение, се въвежда изискване във всяко заявление задължително да се посочва размерът на ДДС. Освен това както по силата на член 20, параграф 1 от посочената директива, така и на член 251/F, параграф 3 от Закона за ДДС решение за възстановяване може да се приеме само ако данъчната администрация разполага с цялата релевантна информация, за да се вземе обосновано решение — като сред тази информация е точното посочване на размера на ДДС, чието възстановяване се иска. Накрая, също както посочения член 20, параграф 1, в текста на унгарски език, който допуска данъчната администрация да поиска от данъчнозадълженото лице допълнителни данни във връзка с „необходимата информация“, когато има основателни съмнения относно точността на конкретни

заявления, Законът за ДДС също така ѝ предоставя възможност да се свърже с данъчнозадълженото лице в случай на сериозно съмнение относно размера на платения по получени доставки данък, чието възстановяване се иска.

31 Запитващата юрисдикция иска да установи дали е възможно данъчната администрация да поиска от данъчнозадълженото лице допълнителна информация, ако, както в настоящия случай, съществува разлика между сумата, посочена в заявлението за възстановяване, и сумата, посочена в представените в негова подкрепа фактури. Несъмнено би могло да се приеме, че тази разлика не представлява необходима информация по смисъла на член 20, параграф 1 от Директива 2008/9, така че посочената администрация не е длъжна да насочи вниманието на данъчнозадълженото лице към една или няколко от неговите грешки. Запитващата юрисдикция обаче по-скоро счита, че в подобна хипотеза посочената администрация би трябвало да поиска допълнителна информация, тъй като наличието на такава разлика поставило под въпрос точността на самото заявление.

32 При тези обстоятелства Kúria (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 20, параграф 1 от Директива [2008/9] да се тълкува в смисъл, че дори в случай на явни цифрови различия между заявлението за възстановяване и фактурата в ущърб на данъчнозадълженото лице — без да възниква въпросът за частично възстановяване — държавата членка по възстановяване може да приеме, че не е необходимо да иска допълнителна информация и че е получила цялата необходима информация, за да вземе решение относно възстановяването?“.

По преюдициалния въпрос

33 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 20, параграф 1 от Директива 2008/9 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държавата членка, в която е подадено заявление за възстановяване на ДДС от установено в друга държава членка данъчнозадължено лице, да приеме, че разполага с достатъчно данни, за да вземе решение по посоченото заявление, без да отправи искане до данъчнозадълженото лице да предостави допълнителна информация.

34 Този въпрос се поставя в контекст, при който, първо, съществува разлика между размера на ДДС, посочен в заявлението, и размера на ДДС, посочен във фактурите, представени в негова подкрепа, второ, заявлението е подадено малко преди изтичането на преклузивния срок, което повдига въпроса дали, като се имат предвид посочените от данъчната администрация грешки, данъчнозадълженото лице има право да подаде заявление за изменение или ново заявление, и трето, при наличието на такава разлика данъчната администрация се отклонява от размера на ДДС, посочен в това заявление, за да вземе предвид посочената във фактурата сума, когато последната сума е по-малка, и обратно, взема предвид посочената в заявлението сума, когато тя е по-малка от посочената във фактурата, като приема, че е ограничена от горната граница, която представлява посочената в заявлението за възстановяване сума, така че данъчнозадълженото лице не би могло да получи изцяло размера на ДДС, за който има право да претендира.

35 В самото начало следва да се припомни, че предметът на Директива 2008/9 съгласно член 1 от нея е да определи подробните правила за възстановяването на ДДС, предвидено в член 170 от Директива 2006/112, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, които отговарят на условията, посочени в член 3 от Директива 2008/9, а не да определи условията за упражняване на правото на възстановяване и неговия обхват. Действително член 5, втора алинея от Директивата предвижда, че без да се засяга член 6, за целите на настоящата директива правото на възстановяване на платен ДДС по получени доставки се определя съгласно Директива 2006/112, както е прилагана в държавата членка по възстановяване. Уреденото в Директива 2008/9 право на установено в дадена държава членка данъчнозадължено лице да получи възстановяване на платен в друга държава членка ДДС следователно съответства на предоставеното му от Директива 2006/112 право да приспадне платения в собствената му държава членка ДДС по получени доставки (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 34—36 и цитираната съдебна практика).

36 Също както правото на приспадане, правото на възстановяване представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (решение от 11 юни 2020 г., CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, т. 53) и по принцип не може да бъде ограничавано. Това право може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решение от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (Възстановяване на ДДС — Фактури), C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 79). Всъщност режимът на приспадане — и вследствие на това 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 неутралността при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 38 и цитираната съдебна практика).

37 Този основен принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането или възстановяването на ДДС за получените доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания (решение от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (Възстановяване на ДДС — Фактури), C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 80 и цитираната съдебна практика).

38 Самият член 15, параграф 1 от Директива 2008/9 обаче ограничава правото на възстановяване на ДДС, като предвижда, че заявлението за възстановяване трябва да се подаде до държавата членка по установяване най-късно до 30 септември на календарната година, следваща периода на възстановяване, като тази държава след това трябва да препрати посоченото заявление на държавата членка по възстановяване, освен ако не е налице някое от основанията за непрепращане, изброени в член 18 от Директивата.

39 Тази първоначална проверка, извършвана от държавата членка по установяване, се допълва от проверката, осъществявана от държавата членка по възстановяване, като за тази цел последната може съгласно член 20, параграф 1 от Директива 2008/9 да поиска допълнителна информация от заявителя или от държавата членка по установяване.

40 Важно е да се отбележи, че макар последната разпоредба да съдържа някои разлики във формулировките съгласно текста ѝ на различните езици, тези разлики не изменят същността на посочената разпоредба, тъй като информацията, която държавата членка по

възстановяване може да поиска, представлява информация, която трябва да ѝ позволи да вземе решение по цялото или част от заявлението за възстановяване, както впрочем следва от общата структура на Директива 2008/9 и от целта на член 20 от нея.

41 В това отношение следва да се отбележи, че законодателят на Съюза, като констатира, както се посочва в съображение 1 от Директива 2008/9, че механизмът за възстановяване на ДДС поражда „[к]акто за административните власти на държавите членки, така и за предприятията […] значителни проблеми“, решава, както е посочено в съображение 2 от тази директива, да улесни процеса на възстановяването „по отношение на срока, в рамките на който решенията по заявленията за възстановяване на данъка върху добавената стойност се съобщават на предприятията“, да въведе срокове, в които последните „трябва да представят отговори“, и да позволи използването на електронна поща за съобщаване на решенията и на отговорите, за да „се опрости и модернизира [процедурата], като се даде възможност за използването на съвременни технологии“.

42 Член 20 от Директива 2008/9 трябва да се възприема в посочената логика за улесняване в смисъл, че законодателят на Съюза е искал да избегне възможността чрез молби за предоставяне на информация, подадени с цел забавяне, държавата членка по възстановяване да забави изпълнението на задължението си за възстановяване или да намали ефективността му. По тази причина посочената разпоредба уточнява, че молбите за предоставяне на допълнителна информация трябва да се отнасят до информация, която позволява на съответната данъчна администрация да вземе решение. За да се допусне неутралитет на механизма на ДДС чрез пълното възстановяване на този данък, молбите за предоставяне на информация трябва да се отнасят до цялата релевантна и следователно необходима за тази цел информация.

43 В случая от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че като е установила разлика между размера на ДДС, посочен в заявлението за възстановяване, и размера на ДДС, посочен в представените в подкрепа на това заявление фактури, унгарската данъчна администрация е използвала възможността, предвидена в член 20, параграф 1, първа алинея от Директива 2008/9, да поиска допълнителна информация от жалбоподателя в главното производство. За сметка на това, след като тази информация е била разгледана, тя не е използвала възможността, предвидена в член 20, параграф 1, втора алинея от тази директива, да поиска нова допълнителна информация, като е приела, че разполага с достатъчно информация, за да вземе решение по заявлението за възстановяване.

44 Всъщност, както бе посочено в точка 23 от настоящото решение, въз основа на предоставените от данъчнозадълженото лице данни унгарската данъчна администрация е могла да идентифицира три вида заявления, а именно: първо — тези, по които вече е било извършено възстановяване, за които тя не е извършила ново възстановяване, второ — тези, които съответстват на фактури с по-малък размер на сумата на ДДС от посочения в заявлението за възстановяване, по които тя е извършила възстановяване до размера на ДДС, посочен във фактурите, и трето — тези, по които размерът на ДДС, посочен в съответните фактури, е по-голям от посочения в заявлението за възстановяване и следователно водят само до частично възстановяване до размера на сумата, посочен в заявлението. Жалбоподателят в главното производство оспорва само отказа на унгарската данъчна администрация относно този трети вид заявления.

45 В това отношение от становището на унгарското правителство е видно, че този отказ се дължи на факта, че данъчната администрация се е придържала към посочения в заявлението за възстановяване размер на ДДС и не е искала да възстанови повече от посочения в него, макар че съгласно отразената във фактурите сума на ДДС изглежда възможно да е налице право на възстановяване в по-голям размер.

46 В положение като разглежданото в главното производство е необходимо да се претеглят задълженията на данъчнозадълженото лице и задълженията на съответната национална данъчна администрация. В този смисъл следва да се припомни, че самото данъчнозадължено лице е най-добре запознато с действителното извършване на сделките, за които е подало заявление за възстановяване, и че следователно поне до известна степен трябва да понесе последиците от собственото си административно поведение. То по-специално е обвързано чрез данните, които посочва в издаваните от него фактури, и по-конкретно данните относно размера на ДДС и приложимата ставка в съответствие с разпоредбите на член 226 от Директива 2006/112.

47 Освен това в рамките на практиката си относно възможността държавите членки да въведат преклузивен срок в областта на приспадането на ДДС Съдът вече е имал повод да подчертае, че такъв преклузивен срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа, не може да се смята за несъвместим с режима по Директива 2006/112, при условие че този срок се прилага по един и същ начин за аналогичните права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза (принцип на равностойност), от една страна, а от друга, че той не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на ДДС (принцип на ефективност) (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 47).

48 Като последица от тези задължения, вменени на автора на заявлението за възстановяване, следва да се посочи, че макар Директива 2008/9 да не съдържа разпоредби относно възможността последният да коригира заявлението си за възстановяване, освен в особената хипотеза на член 13 от тази директива при изменение на частта, която може да се приспадне, която хипотеза е ирелевантна в конкретния случай, или тази на подаване на ново заявление за възстановяване след оттегляне на първото, все пак трябва да се припомни, че когато държава членка прилага правото на Съюза, изискванията, произтичащи от правото на добра администрация, което отразява общ принцип на правото на Съюза, и по-специално правото на всяко лице засягащите го въпроси да бъдат разглеждани безпристрастно и в разумен срок, се прилагат в рамките на процедура за данъчна проверка. Този принцип на добра администрация изисква административен орган като разглежданата по главното производство данъчна администрация, в рамките на задълженията си за проверка, да разгледа внимателно и безпристрастно всички релевантни аспекти, за да се увери, че при приемането на решението си разполага с възможно най-пълната и надеждна информация за тази цел (решение от 14 май 2020 г., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, т. 43 и 44).

49 Следователно, ако данъчнозадълженото лице допусне една или няколко грешки в заявлението си за възстановяване и нито то, нито съответната данъчна администрация впоследствие ги установят, то не може да прехвърли отговорността на посочената администрация, освен ако посочените грешки могат лесно да бъдат установени, като в този случай тя трябва да може да ги установи в рамките на задълженията си за проверка по силата на принципа на добра администрация.

50 В случая, както бе припомнено в точки 21 и 23 от настоящото решение, унгарската данъчна администрация е установила несъответствия между размера на ДДС, посочен в заявлението за възстановяване, и размера на ДДС в някои от представените фактури, поради което е поискала допълнителна информация от жалбоподателя в главното производство, а след това, като е приела, че разполага с достатъчно информация, е взела решение, и по този начин е спазила текста на член 20, параграф 1 от Директива 2008/9. Тя не е била длъжна, ако тази информация действително е била достатъчна, което запитващата юрисдикция следва да провери, да отправи нова молба за допълнителна информация, което би се оказало ненужно.

51 Въпреки това, както бе припомнено в точки 36 и 37 от настоящото решение, тъй като правото на възстановяване представлява основен принцип на въведената от законодателя на Съюза обща система на ДДС, а принципът на неутралитет на ДДС налага да бъде допуснато приспадане или възстановяване на платения по получени доставки ДДС, ако са изпълнени материалноправните изисквания, следва да се определи дали, като е взела решение, както в настоящия случай според запитващата юрисдикция е направил първоинстанционният данъчен орган, т.е. като е оставил в тежест на жалбоподателя по главното производство определен размер на ДДС, за който е знаел, че теоретично му се дължи, но поради наличието на несъответствие с размера на ДДС, посочен в заявлението за възстановяване, това е представлявало пречка за възстановяването му, данъчната администрация на държавата членка по възстановяване е нарушила посочения принцип на неутралитет или евентуално принципа на добра администрация.

52 Обстоятелството, че жалбоподателят в главното производство е подал заявлението си за възстановяване на 28 септември 2017 г., докато преклузивният срок е изтекъл на 30 септември 2017 г., е ирелевантно, тъй като съгласно член 19, параграф 2 от Директива 2008/9 държавата членка по възстановяване разполага с четиримесечен срок, за да се произнесе, считано от получаването на заявлението за възстановяване. От това следва, че в случай като разглеждания в главното производство предвидените срокове за разглеждане на заявление за възстановяване повдигат въпроса за задължението на съответната администрация да прикани това данъчнозадължено лице не да подаде ново заявление, а да коригира първоначалното си заявление в зависимост от направените от нея забележки, като още веднъж трябва да се посочи, че данъчнозадълженото лице е необходимо да обърне особено внимание на съдържанието на заявлението си.

53 В това отношение, когато в приложение на принципа на добра администрация и в съответствие с принципа на неутралитет на ДДС, по силата на който, както бе припомнено в точка 37 от настоящото решение, трябва да се извърши възстановяване на платен по получени доставки ДДС, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и ако данъчнозадължените лица не са спазили някои формални изисквания, данъчната администрация поиска от данъчнозадълженото лица да коригира заявлението си, след като е установила наличието на грешка, която го опорочава, следва да се отбележи, че тъй като коригираното заявление се наслагва към първоначалното заявление, то се счита за подадено на датата на първоначалното заявление, т.е. съгласно обстоятелствата по главното производство, преди изтичането на преклузивния срок. При липсата на разпоредба в Директива 2008/9, която да урежда възможността за коригиране на заявление за възстановяване, извън особената хипотеза по член 13 от тази директива, която в случая не е релевантна, държавите членки следва да установят реда и условията за такова коригиране в съответствие с посочените принципи.

54 Така, когато вследствие на надлежно установена грешка от страна на данъчнозадълженото лице съответната данъчна администрация успее да установи със сигурност размера на ДДС, който трябва да му бъде възстановен, принципът на добра администрация я задължава да уведоми за това със съответната дължима грижа данъчнозадълженото лице чрез средствата, които смята за най-подходящи, за да го прикани да коригира заявлението си за възстановяване, така че тя да може да го уважи.

55 Освен това при липсата на такава покана данъчната администрация на съответната държава членка би нарушила непропорционално принципа на неутралитет на ДДС, като остави в тежест на данъчнозадълженото лице ДДС, чието възстановяване то има право да получи, докато общата система на ДДС цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност.

56 С оглед на гореизложеното на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че член 20, параграф 1 от Директива 2008/9, разглеждан във връзка с принципите на данъчен неутралитет и на добра администрация, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държавата членка по възстановяване, в случай че тя е сигурна, евентуално с оглед на представената от данъчнозадълженото лице допълнителна информация, че размерът на действително платения по получени доставки ДДС, който е посочен в приложената към заявлението за възстановяване фактура, е по-голям от този, посочен в това заявление, да извърши възстановяване на ДДС само до размера на последно посочената сума, без предварително да прикани с дължимата грижа и чрез средствата, които смята за най-подходящи, данъчнозадълженото лице да коригира заявлението си за възстановяване със заявление, за което се приема, че е подадено към датата на първоначалното заявление.

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 (трети състав) реши:

Член 20, параграф 1 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, разглеждан във връзка с принципите на данъчен неутралитет и на добра администрация, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държавата членка по възстановяване, в случай че тя е сигурна, евентуално с оглед на представената от данъчнозадълженото лице допълнителна информация, че размерът на действително платения по получени доставки данък добавена стойност, който е посочен в приложената към заявлението за възстановяване фактура, е по-голям от този, посочен в това заявление, да извърши възстановяване на данък добавена стойност само до размера на последно посочената сума, без предварително да прикани с дължимата грижа и чрез средствата, които

смята за най-подходящи, данъчнозадълженото лице да коригира заявлението си за възстановяване със заявление, за което се приема, че е подадено към датата на първоначалното заявление.

Подписи