Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

26 април 2017 година*

„Преюдициално запитване — Служебно отчитане на нарушение на правото на Съюза като основание за отмяна — Принципи на равностойност и ефективност — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Право на приспадане на платения по получени доставки данък — Система на обратното начисляване — Член 199, параграф 1, буква ж) — Прилагане само за недвижими вещи — Данък, недължимо платен от купувача на продавача на стоки заради неправилно издадена фактура — Решение на данъчен орган, с което се установява, че купувачът на стоки продължава да дължи данък, отказва се поисканото от него приспадане и му се налага глоба за данъчно нарушение“

По дело C-564/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Съд по административни и трудово-осигурителни спорове на Кечкемет, Унгария) с акт от 7 октомври 2015 г., постъпил в Съда на 4 ноември 2015 г., в рамките на производство по дело

Tibor Farkas

срещу

срещу Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на състава, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe и C. Lycourgos (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: I. Illéssy, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 7 септември 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

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

— за естонското правителство, от K. Kraavi-Käerdi, в качеството на представител,

* Език на производството: унгарски.

— за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и L. Havas, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 10 ноември 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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), изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директива 2006/112“), както и на принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност.

2 Това запитване е отправено в рамките на спор между г-н Tibor Farkas и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Генерална данъчна дирекция за област Южен Алфьолд на националната данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „унгарската данъчна администрация“) по повод решението на последната, с което се установява, че г-н Farkas дължи данък, и му се налага глоба за това, че е извършил данъчно нарушение, като не е спазил националните разпоредби относно системата за обратно начисляване.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Според съображение 42 от Директива 2006/112 „[д]ържавите членки следва да могат в конкретни случаи да определят получателя на доставките на стоки или услуги като лицето — платец на ДДС. Това следва да помогне на държавите членки при опростяване на правилата и в борбата им с избягването на данъчно облагане в определени сектори и при някои видове доставки“.

4 Член 167 от тази директива предвижда:

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

5 Член 168, буква а) от посочената директива гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен [данък върху добавената стойност (ДДС)] в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

6 Член 178, букви а) и е) от Директива 2006/112 предвижда:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

„а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, то трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6;“

[…]

е) когато се изисква да плати ДДС като клиент, където се прилагат членове 194—197 или член 199, той трябва да спази формалностите, установени от всяка държава членка“.

7 Съгласно член 193 от Директива 2009/112 ДДС е платим от данъчнозадълженото лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и 202 от тази директива.

8 Член 199, параграф 1, буква ж) от посочената директива гласи:

„Държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, за което е направена някоя от следните доставки:

[…]

ж) доставката на недвижими вещи, продадени от длъжник, срещу когото е произнесено съдебно решение за изпълнение при процедура за публична продан.

[…]“.

9 Член 226, точка 11а от Директива 2006/112 предвижда:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[…]

11а. когато клиентът е платец на ДДС, вписване „обратно начисляване“.

10 Според член 395 от тази директива:

„1. Съветът, действащ с единодушие по предложение на Комисията, може да упълномощи всяка държава членка да въведе специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, за да се опрости процедурата за събиране на ДДС или за избягване на определени форми на избягване и неплащане на данъци.

[…]

2. Държава членка, която желае да въведе мярката, посочена в параграф 1, изпраща заявление до Комисията и ѝ предоставя цялата необходима информация. […]

След като Комисията вече е получила цялата информация, която тя счита за необходима за оценката на искането, в срок от един месец тя нотифицира искащата държава членка в този смисъл и препредава искането на оригиналния език, на който е изготвено, на другите държави членки.

3. В срок от три месеца от изпращането на съобщението, посочено в параграф 2, втора алинея, Комисията представя пред Съвета или подходящо предложение, или ако има възражения по отношение на исканата дерогация — съобщение, в което са изложени нейните възражения.

4. Процедурата, предвидена в параграфи 2 и 3, при всички случаи следва да приключи в срок от осем месеца от получаването на заявлението от Комисията“.

Унгарското право

11 Член 142 от általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон № CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност) в редакцията му, приложима в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„1. „Данъкът се дължи от получателя на стоката или услугата:

[…]

g) в случаите на доставка на стоки, представляващи дълготрайни материални активи, или на доставка на стоки или услуги, чиято пазарна стойност към момента на доставката надвишава 100 000 унгарски форинта [HUF (около 324 EUR)], ако данъчнозадълженото лице, извършващо доставката, е в производство по несъстоятелност или каквото и да е друго производство за окончателно установяването на неплатежоспособност;

[…]

7. В случаите, в които се прилага параграф 1, доставчикът на стоката или услугата се задължава да издаде фактура, в която не се посочват размерът на ДДС и данъчната ставка по член 83.

[…]“.

12 Член 169, буква n) от Закона за ДДС гласи:

„Фактурата съдържа задължително следните данни:

[…]

n) отбелязване „обратно начисляване“, в случай че платец на данъка е получателят на стоката или услугата.

[…]“.

13 Член 170, параграфи 1 и 2 от adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон № XCII от 2003 г. за приемане на данъчно-процесуален кодекс) в редакцията му, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък „Законът за приемане на данъчно-процесуален кодекс“), гласи:

„1. При невнасяне на част от дължимия данък се налага глоба за данъчно нарушение. Глобата е в размер на 50 % от невнесената сума, ако този закон не предвижда друго. Глобата е в размер на 200 % от невнесената сума, ако за целта са укрити доходи или са подправени или унищожени доказателства, счетоводни книги или записвания. Данъчните органи налагат глоба за данъчно нарушение и когато данъчнозадълженото лице е поискало, без да има право на това, отпускане на помощ или възстановяване на данък или е представило декларация във връзка с актив, помощ или възстановяване, за които, преди да разреши плащането, администрацията е установила, че не му се полагат. В този случай основа за изчисляване на глобата е поисканата без основание сума.

2. В случай че е трябвало да се извърши обратно начисляване, сумата, която данъчнозадълженото лице продължава да дължи, се счита за невнасяне на част от дължимия данък само ако не бъде внесена на падежа или ако е получена помощ. […]“.

14 Съгласно член 171 от Закона за приемане на данъчно-процесуален кодекс:

„1. Глобата може да се намали и дори опрости служебно или при поискване, ако са налице обстоятелства, които могат да бъдат счетени за извънредни и позволяват да се заключи, че данъчнозадълженото лице или негов представител, служител, член или пълномощник, чиито действия са довели до възникване на данъчното задължение, е действал(о) с необходимото внимание предвид обстоятелствата в конкретния случай. При намаляване на глобата трябва да се претеглят всички обстоятелства в конкретния случай, и по-специално размерът на данъчното задължение, обстоятелствата около възникването му, тежестта и честотата на противоправното поведение на данъчнозадълженото лице (действие или бездействие).

2. Размерът на глобата не се намалява нито служебно, нито при поискване, когато данъчното задължение е свързано с укриване на доходи, подправяне или унищожаване на оправдателни документи, сметки или регистри.

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

15 На организиран от данъчните органи електронен търг г-н Farkas купува подвижен хангар от дружество в несъстоятелност, което има неизпълнено данъчно задължение. За тази сделка продавачът издава фактура с включен ДДС в съответствие с общите правила за данъчно облагане. С определената при търга цена г-н Farkas плаща и посочения от продавача ДДС, а последният внася този данък в полза на унгарската данъчна администрация.

16 При последваща препродажба г-н Farkas приспада посочения във фактурата ДДС. Впоследствие Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Данъчна дирекция за комитат Бач-Кишкун на националната данъчна и митническа администрация, Унгария) извършва проверка по направените от г-н Farkas искания за възстановяване въз основа на декларациите във връзка с ДДС за четвъртия триместър на 2012 г. Този данъчен орган установява, че не са спазени правилата, уреждащи системата за обратно начисляване по смисъла на член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС, според които като купувач на стоката г-н Farkas е трябвало направо да внесе ДДС в бюджета. Поради това с решение от 11 юли 2014 г., потвърдено с решение от 7 ноември 2014 г., унгарската данъчна администрация установява, че

г-н Farkas продължава да дължи данък в размер на 744 000 HUF (около 2400 EUR), отхвърля искането му за възстановяване на ДДС, който той е платил на продавача, и му налага глоба за данъчно нарушение в размер на 372 000 HUF (около 1200 EUR).

17 Г-н Farkas поддържа, че унгарската данъчна администрация не му е признала право на приспадане на ДДС заради процесуално нарушение, а именно издаването на разглежданата фактура по общите правила за данъчно облагане, а не по правилата за облагане чрез обратно начисляване, и така тази администрация е нарушила правото на Съюза. Счита, че решението, според което продължава да дължи данък, е неправилно, тъй като продавачът е внесъл въпросния данък в бюджета. Г-н Farkas сезира запитващата юрисдикция с искане да запита Съда дали непризнаването на правото му на приспадане не противоречи на правото на Съюза.

18 Запитващата юрисдикция счита, че унгарската данъчна администрация не е отказала да признае на г-н Farkas право на приспадане на ДДС, а го е задължила да плати дължимия данък по правилата за облагане чрез обратно начисляване в съответствие с член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС. Сумата, която според тази администрация той продължава да дължи, съответства на ДДС, посочен във фактурата за разглежданата сделка. Според запитващата юрисдикция по силата на решенията на унгарската данъчна администрация г-н Farkas продължава да се счита за задължен към бюджета, независимо че е платил ДДС на продавача. Така, макар да не оспорва правото му на приспадане на платения ДДС, тя приспада от сумата, която той иска да му се възстанови, данъка, който според нея той продължава да дължи. Тъй като двете суми са равни, те се анулират. Освен това запитващата юрисдикция констатира, че продавачът е внесъл ДДС в бюджета, така че бюджетът не е претърпял вреда вследствие на това, че разглежданата фактура неправилно е издадена по общите правила за данъчно облагане, а не по правилата за облагане чрез обратно начисляване. Тя също така счита, че нищо не сочи за наличие на данъчна измама или намерение за получаване на данъчна облага.

19 Според запитващата юрисдикция решението на унгарската данъчна администрация на практика препятства г-н Farkas да упражни правото си на приспадане. Като се има предвид, че в съответствие с Директива 2006/112 и практиката на Съда правото на приспадане на ДДС може да не бъде признато само в случай на доказана данъчна измама, тази юрисдикция счита, че това решение не е пропорционално с оглед на целта на режима на облагане чрез обратно начисляване.

20 При тези обстоятелства Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Съд по административни и трудово-осигурителни спорове на Кечкемет, Унгария) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

1) Съвместима ли е с разпоредбите на Директива 2006/112та за ДДС, и по-специално с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност с целта за избягване на данъчните измами, основаващата се на разпоредбите на Закона за ДДС данъчна практика, според която получателят на стока (или услуга) по сделка, за която е приложим режимът на обратно начисляване, продължава да дължи данък, когато доставчикът на стоката (или услугата) е издал фактура в съответствие с общия данъчен режим и е декларирал и внесъл в бюджета ДДС по посочената фактура, а получателят на стоката (или услугата) от своя страна е приспаднал ДДС, платен на издателя на фактурата, въпреки че не е имал право да приспада данъка, за който е прието, че продължава да е задължен?

2) Пропорционална ли е глобата в размер на 50 % от дължимата част от данъка, която се налага за неправилен избор на начина на облагане, при положение че няма загуба на приходи в бюджета, нито данни за измама?“.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

21 От акта за преюдициално запитване следва, че разглежданата в главното производство сделка е покупка от г-н Farkas на подвижен хангар на организиран от националните данъчни органи електронен търг. На основание член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС, който според запитващата юрисдикция транспонира член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, тези органи приемат, че за тази сделка трябва да се приложи механизмът на обратно начисляване, поради което изискват от г-н Farkas да плати ДДС за продажбата и същевременно му налагат глоба за нарушение на данъчно задължение.

22 В отговор на въпрос, поставен от Съда в съдебното заседание, унгарското правителство посочва, че разглежданата в главното производство сделка е доставка на движима вещ и че член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС се прилага без разлика за движимите и за недвижимите вещи.

23 В това отношение следва да се отбележи, че съгласно член 193 от Директива 2006/112 ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и 202 от тази директива. Съгласно член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 държавите членки могат да предвидят, че платец на ДДС е данъчнозадълженото лице, получател на доставка на недвижима вещ, продавана от длъжник, срещу когото е произнесено съдебно решение за изпълнение в рамките на процедура за публична продан.

24 От съображение 42 от Директива 2006/112 следва, че целта, преследвана с член 199, параграф 1, буква ж), е да се позволи на държавите членки да прибягват към механизма на обратно начисляване в определени сектори и за определени видове сделки, за да се опростят правилата и да се води борба с данъчните измами и избягването на данъци. Така тази разпоредба позволява на данъчните органи да събират начисления за съответните сделки ДДС в случаите, в които е налице опасност длъжникът да не е в състояние да го плати (решение от 13 юни 2013 г., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, т. 28).

25 Съдът вече е постановил, че член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 е изключение от принципа, припомнен в член 193 от тази директива, съгласно който ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, поради което трябва да се тълкува стриктно. Всъщност посоченият член 199 позволява на държавите членки в случаите по параграф 1, букви а)—ж) от него да прибягват към механизма на обратно начисляване, при който платец на ДДС е данъчнозадълженото лице, получател по облагаемата с ДДС сделка (вж. в този смисъл решение от 13 юни 2013 г., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, т. 23 и 31).

26 Както отбелязва генералният адвокат в точка 28 от заключението си, след като механизмът на обратно начисляване е изключение от принципа, предвиден в член 193 от Директива 2006/112, това предполага, че отклонения от този принцип са допустими само ако са изрично предвидени в тази директива.

27 В член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 обаче са посочени само недвижимите, но не и движимите вещи. Следователно продажбата на движима вещ на търг като разглеждания в главното производство не влиза в неговото приложно поле.

28 Вярно е, че член 395 от Директива 2006/112 предвижда, че държавите членки могат да поискат да въведат специални мерки за дерогация от разпоредбите на тази директива, за да се опрости процедурата за събиране на ДДС или да се избегнат определени форми на данъчна измама и неплащане на данъци. Унгарското правителство обаче потвърди в съдебното заседание, че Унгария не е получила дерогация във връзка с член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112.

29 При тези обстоятелства следва да се отбележи, че член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС разширява прилагането на режима на обратно начисляване по отношение на доставките на движими вещи, което излиза извън разрешеното от текста на член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, където са посочени само доставките на недвижими вещи. Следователно, ако разглежданият в главното производство търг е за продажба на движима вещ, прилагането в случая на режима на обратно начисляване и налагането на глоба за данъчно нарушение са несъвместими с тази директива.

30 От доказателствата в предоставената от запитващата юрисдикция преписка и от изложеното по време на устните състезания пред Съда обаче следва, че в главното производство изобщо не е поставян въпросът за съвместимостта на посочения член 142, параграф 1, буква g) с член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, което запитващата юрисдикция все пак трябва да провери.

31 Във връзка с това следва да се припомни, че според постоянната практика на Съда, ако в правото на Съюза няма правила, уреждащи определен процесуален въпрос, по силата на принципа на процесуалната автономия такива трябва да се установят във вътрешния правен ред на всяка държава членка, при условие обаче да не са по-неблагоприятни от правилата, уреждащи подобни положения, за които се прилага вътрешното право (принцип на равностойност), и да не правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Съюза (принцип на ефективност) (вж. в този смисъл решения от 7 юни 2007 г., Van der Weerd и др., C-222/05—C-225/05, EU:C:2007:318, т. 28 и цитираната съдебна практика и от 17 март 2016 г., Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, т. 24 и цитираната съдебна практика).

32 От друга страна, следва да се припомни, че правото на Съюза по принцип не изисква националните съдилища служебно да вземат предвид нарушение на разпоредбите на това право като основание за отмяна, когато разглеждането на това основание би ги принудило да излязат извън рамките на спора, така както е очертан от страните, като се основат на факти и обстоятелства, различни от тези, на които е основала своето искане страната, която има интерес от прилагането на посочените разпоредби (вж. в този смисъл по-специално решения от 14 декември 1995 г., Van Schijndel и Van Veen, C-430/93 и C-431/93, EU:C:1995:441, т. 22 и от 7 юни 2007 г., Van der Weerd и др., C-222/05—C-225/05, EU:C:2007:318, т. 36).

33 Това ограничение на правомощията на националния съд се обосновава с принципа, че производството се образува по почин на страните и следователно когато националното процесуално право предоставя на съответната страна реална възможност да посочи основание, изведено от правото на Съюза, националният съд би могъл да действа служебно само в изключителни случаи или когато намесата му е необходима в обществен интерес (вж. в този смисъл решение от 7 юни 2007 г., Van der Weerd и др., C-222/05—C-225/05, EU:C:2007:318, т. 35 и 41 и цитираната съдебна практика).

34 В случая следва да се отбележи, че от доказателствата в преписката, с която разполага Съдът, не личи жалбоподателят в главното производство да е бил препятстван от националното право да посочи като основание за отмяна евентуалната несъвместимост на член 142, параграф 1,

буква g) от Закона за ДДС с член 199 параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 (вж. по аналогия решение от 7 юни 2007 г., Van der Weerd и др., C-222/05—C-225/05, EU:C:2007:318, т. 41).

35 От друга страна, е важно да се отбележи, че спазването на принципа на равностойност изисква, когато предвидените във вътрешното право процесуални правила задължават даден съд служебно да вземе предвид нарушение на националното право като основание за отмяна, такова задължение да съществува в същата степен, когато става въпрос за основание от същото естество, състоящо се в нарушение на правото на Съюза (вж. в този смисъл решения от 14 декември 1995 г., Van Schijndel и Van Veen, C-430/93 и C-431/93, EU:C:1995:441, т. 13 и от 17 март 2016 г., Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, т. 30). Същото важи, ако националното право овластява съда служебно да вземе предвид такова основание (вж. в този смисъл решение от 14 декември 1995 г., Van Schijndel и Van Veen, C-430/93 и C-431/93, EU:C:1995:441, т. 14).

36 Във връзка с това в отговор на въпрос, поставен от Съда в съдебното заседание, унгарското правителство посочи, че според неговото национално право запитващата юрисдикция може служебно да вземе предвид като основание за отмяна както нарушение на разпоредба от националното право, така и нарушение на разпоредба от правото на Съюза.

37 Следва обаче да се припомни, че в рамките на производство по член 267 ДФЕС, основано на ясно разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда, само националният съд е компетентен да установява и преценява фактите по спора в главното производство, както и да тълкува и прилага националното право (вж. по-специално решения от 18 юли 2007 г., Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, т. 43 и от 26 май 2011 г., Stichting Natuur en Milieu и др., C-165/09—C-167/09, EU:C:2011:348, т. 47).

38 Освен това, пак според постоянната съдебна практика, Съдът трябва да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран (решение от 11 септември 2014 г., B., C-394/13, EU:C:2014:2199, т. 21 и цитираната съдебна практика).

39 В случая, като се има предвид, че запитващата юрисдикция е тази, която трябва да определи, от една страна, дали подвижен хангар като този, чиято доставка е разглежданата в главното производство сделка, е движима, или недвижима вещ и от друга страна, дали е възможно служебно да се вземе предвид несъвместимостта на член 142, параграф 1, буква g) от Закона за ДДС с член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, не може да се изключи вероятността отговорът на поставените въпроси да е от значение за решаването на спора по главното производство. Ето защо на тези въпроси следва да бъде даден отговор.

По първия въпрос

40 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали разпоредбите на Директива 2006/112, както и принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат в случай като разглеждания в главното производство купувачът на стока да бъде лишен от правото да приспадне ДДС, който е платил недължимо на продавача въз основа на фактура, съставена по правилата на общия режим на ДДС, при положение че за съответната сделка е бил приложим режимът на обратно начисляване, когато продавачът е внесъл посочения данък в бюджета.

41 Следва да се припомни, че според режима на обратно начисляване не се извършва никакво плащане на ДДС между доставчика и получателя на стоките, а последният е платец на ДДС за получената доставка, като същевременно по принцип може да приспадне същия данък така, че на данъчната администрация да не се дължи нищо (вж. в този смисъл решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 29 и цитираната съдебна практика).

42 Следва също така да се подчертае, че правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава (решения от 15 юли 2010 г., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, т. 37, от 6 февруари 2014 г., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 30 и от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 30).

43 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет на данъчната тежест за всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. решения от 22 февруари 2001 г., Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, т. 24, от 6 февруари 2014 г., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 31 и от 28 юли 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 29).

44 Освен това, що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане на ДДС в процедура за обратно начисляване по член 199, параграф 1 от Директива 2006/112, следва да се припомни, че данъчнозадълженото лице, което в качеството си на купувач на стока е платец на ДДС за нея, не е длъжно да разполага с фактура, изготвена в съответствие с формалните изисквания на тази директива, за да може да упражни правото си на приспадане, а трябва единствено да спази формалностите, установени от съответната държава членка съгласно предоставената с член 178, буква е) от посочената директива възможност (вж. в този смисъл решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 32 и 33).

45 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че в разрез с изискванията на член 169, буква n) от Закона за ДДС разглежданата в главното производство фактура не съдържа отбелязване „обратно начисляване“ и че г-н Farkas неправилно е платил на продавача по сделката, разглеждана в главното производство, неоснователно посочения в тази фактура ДДС, при положение че според режима на обратно начисляване е трябвало, като получател на стоката, да плати ДДС на данъчните органи в съответствие с член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112. Така, не само че посочената фактура не отговаря на предвидените в националното законодателство формални изисквания, но също така не е спазено и материалноправно условие на режима на обратно начисляване.

46 Както Съдът приема в решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, т. 38), следва да се счита, че подобно положение е попречило на унгарската данъчна администрация да упражни контрол по отношение на прилагането на режима на обратно начисляване и е довело до опасност от загуба на данъчни приходи за съответната държава членка.

47 Освен това следва да се отбележи, че правото на приспадане може да бъде упражнено само по отношение на данъци, които са дължими, т.е. са свързани с облагаема с ДДС сделка, или са платени, доколкото са били дължими (вж. в този смисъл решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 39). ДДС, който г-н Farkas е платил на продавача на разглеждания в главното производство подвижен хангар, обаче не е бил дължим.

48 Така, при положение че този ДДС не е бил дължим и че при плащането му не е спазено материалноправно условие на режима на обратно начисляване, г-н Farkas не може да претендира за право на приспадане на посочения ДДС.

49 Г-н Farkas обаче може при спазване на националното законодателство да иска възстановяване на данъка, който е платил недължимо на продавача на посочения подвижен хангар (вж. в този смисъл решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 42).

50 В това отношение Съдът вече е приел, че след като исканията за възстановяване на данъци не са уредени в правото на Съюза, условията за отправяне на тези искания следва да се предвидят във вътрешния правен ред на всяка държава членка при спазване на принципите на равностойност и на ефективност, което означава, че те не трябва да са по-неблагоприятни от условията, предвидени за подобни искания, основани на разпоредби на вътрешното право, нито установени така, че да правят практически невъзможно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (вж. в този смисъл решение от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 37).

51 Като се има предвид, че по принцип държавите членки са тези, които определят при какви условия може да се коригира неправилно фактурираният ДДС, Съдът е приел, че система, при която, от една страна, продавачът на стоката, който по погрешка е платил ДДС на данъчните органи, може да иска неговото възстановяване и от друга страна, купувачът на тази стока може да предяви срещу този продавач граждански иск за връщане на недължимо платеното, зачита принципите на неутралност и на ефективност. Всъщност такава система позволява недължимо платените суми да се възстановят на посочения купувач, който по погрешка е понесъл тежестта на фактурирания данък (вж. в този смисъл решение от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 38 и 39 и цитираната съдебна практика).

52 Освен това според постоянната съдебна практика при липсата на правна уредба на Съюза в тази област по силата на принципа на процесуалната автономия на държавите членки процесуалните гаранции за защита на правата, предоставени на правните субекти от правото на Съюза, се предвиждат във вътрешния правен ред на всяка държава членка (вж. по-специално решения от 16 май 2000 г., Preston и др., C-78/98, EU:C:2000:247, т. 31 и от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 40).

53 Ако обаче възстановяването на ДДС става невъзможно или изключително трудно, по-специално в случай на неплатежоспособност на продавача, принципът на ефективност може да изисква на купувача на съответната стока да се предостави възможност да поиска възстановяване направо от данъчните органи. Така, за да бъде спазен принципът на ефективност, държавите членки трябва да предвидят необходимите процесуални способи и правила, позволяващи на посочения купувач да си върне неоснователно фактурирания данък (вж. в този смисъл решение от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 41).

54 Във връзка с главното производство следва да се отбележи, от една страна, че от акта за преюдициално запитване следва, че продавачът, доставил разглеждания в главното производство подвижен хангар, е в производство по несъстоятелност, което може да указва, че за г-н Farkas е изключително трудно или невъзможно да си върне неоснователно фактурирания от този продавач ДДС. От друга страна, с решенията на унгарската данъчна администрация е прието, че г-н Farkas трябва да внесе този ДДС в бюджета, въпреки че го е платил на посочения продавач. Запитващата юрисдикция трябва да провери дали г-н Farkas може да получи обратно от продавача недължимо платения данък.

55 Освен това следва да се добави, че както е посочила запитващата юрисдикция, в случая нищо не сочи за наличие на данъчна измама и продавачът е внесъл ДДС в бюджета, така че последният не е претърпял вреда вследствие на това, че фактурата неправилно е издадена по общите правила за данъчно облагане, а не по правилата за облагане чрез обратно начисляване.

56 При тези обстоятелства, доколкото възстановяването на неоснователно начисления ДДС от продавача по главното производство на г-н Farkas като купувач на съответната стока е невъзможно или изключително трудно, г-н Farkas трябва да може да поиска възстановяването направо от данъчния орган.

57 По изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че разпоредбите на Директива 2006/112, както и принципите на данъчен неутралитет, ефективност и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат в случай като разглеждания в главното производство купувачът на стока да бъде лишен от правото да приспадне ДДС, който е платил недължимо на продавача въз основа на фактура, съставена по правилата на общия режим на ДДС, при положение че за съответната сделка е бил приложим режимът на обратно начисляване, когато продавачът е внесъл посочения данък в бюджета. Тези принципи обаче изискват, доколкото възстановяването на ДДС, неоснователно фактуриран от продавача на купувача на съответната стока, е невъзможно или изключително трудно, купувачът да може да поиска възстановяването направо от данъчния орган.

По втория въпрос

58 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали принципът на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл че в случай като разглеждания в главното производство не допуска националните данъчни органи да наложат на данъчнозадължено лице, придобило стока, за чиято доставка се прилага режимът на обратно начисляване, санкция за данъчно нарушение в размер на 50 % от ДДС, който то е длъжно да плати на данъчната администрация, когато последната не е изгубила данъчни приходи и нищо не сочи за наличие на данъчна измама.

59 Следва да се припомни, че при липса на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, държавите членки са компетентни да изберат санкции, които според тях са подходящи. Въпреки това те са длъжни да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи и следователно да спазват принципа на пропорционалност (вж. в този смисъл по-специално решения от 7 декември 2000 г., De Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, т. 20 и от 6 февруари 2014 г., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 50).

60 Така подобни санкции не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на целите за осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на данъчните измами. За да се прецени дали определена санкция е съобразена с принципа на пропорционалност, следва да се вземат предвид по-специално видът и тежестта на нарушението, което се наказва с тази санкция, както и правилата за определяне на нейния размер (вж. в този смисъл решения от 8 май 2008 г., Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 65—67 и от 20 юни 2013 г., Родопи-М 91, C-259/12, EU:C:2013:414, т. 38).

61 Макар запитващата юрисдикция да е тази, която трябва да прецени дали размерът на санкцията надхвърля необходимото за постигането на посочените в предходната точка цели (решение от 20 юни 2013 г., Родопи-М 91, C-259/12, EU:C:2013:414, т. 39), следва да ѝ се посочат някои обстоятелства по главното производство, които биха ѝ позволили да определи дали санкцията, наложена на г-н Farkas въз основа на разпоредбите на Закона за приемане на данъчно-процесуален кодекс, е съобразена с принципа на пропорционалност.

62 В това отношение подобна санкция може да насърчи данъчнозадължените лица възможно най-бързо да станат изправни, като внесат неплатената част от данъка, и при това положение да постигне целта за гарантиране на правилното му събиране.

63 Според член 170, параграф 1 от този закон санкцията по принцип е в размер на 50 % от ДДС, който данъчнозадълженото лице трябва да плати на данъчната администрация. Член 171, параграф 1 от същия закон уточнява, че санкцията може да се намали и дори опрости било служебно, било при поискване при обстоятелства, които могат да бъдат счетени за извънредни и позволяват да се заключи, че по-специално данъчнозадълженото лице, отговорно за възникването на данъчното задължение, е действало с необходимото внимание предвид обстоятелствата в конкретния случай. Тази разпоредба предвижда също, че при намаляване на санкцията трябва да се претеглят всички обстоятелства в конкретния случай, и по-специално размерът на данъчното задължение, обстоятелствата около възникването му, тежестта и честотата на противоправното поведение на данъчнозадълженото лице.

64 Както отбелязва генералният адвокат в точка 63 от заключението си, тези правила за определяне на посочената санкция по принцип позволяват да се гарантира, че тя няма да надхвърли това, което е необходимо за постигане на целите за гарантиране на правилното събиране на данъка и за избягване на данъчните измами.

65 Що се отнася до пропорционалността на наложената на г-н Farkas санкция, разглеждана в главното производство, следва да се констатира във връзка с естеството и тежестта на нарушението, разглеждано в главното производство, че както сочи Комисията в писменото становище, представено пред Съда, това нарушение се състои в неправилно прилагане на механизма на ДДС, представляващо административно нарушение, което предвид фактическите обстоятелства, както те следват от предоставената на Съда преписка, от една страна, не е довело до каквато и да било загуба на приходи за данъчната администрация и от друга страна, по нищо не личи да е данъчна измама.

66 При тези обстоятелства налагането на г-н Farkas на санкция в размер на 50 % от ДДС, с който трябва да се обложи разглежданата сделка, е непропорционално, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

67 По изложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че принципът на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че в случай като разглежданията в главното производство не допуска националните данъчни органи да наложат на данъчнозадължено лице, придобило стока, за чиято доставка се прилага режимът на обратно начисляване, санкция за данъчно нарушение в размер на 50 % от ДДС, който то дължи на данъчната администрация, когато последната не е изгубила данъчни приходи и нищо не сочи за наличие на данъчна измама, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

По съдебните разноски

68 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 (четвърти състав) реши:

1) **Член 199, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г., трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага за доставките на движими вещи, продавани от длъжник в производство по принудително изпълнение.**

2) **Разпоредбите на Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/45, както и принципите на данъчен неутралитет, ефективност и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат в случай като разглеждания в главното производство купувачът на стока да бъде лишен от правото да приспадне данъка върху добавената стойност, който е платил недължимо на купувача въз основа на фактура, съставена по правилата на общия режим на данъка върху добавената стойност, при положение че за съответната сделка е бил приложим режимът на обратно начисляване, когато продавачът е внесъл посочения данък в бюджета. Тези принципи обаче изискват, доколкото възстановяването на данъка върху добавената стойност, неоснователно фактуриран от продавача на купувача на съответната стока, е невъзможно или изключително трудно, получателят да може да поиска възстановяването направо от данъчния орган.**

3) **Принципът на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл че в случай като разглеждания в главното производство не допуска националните данъчни органи да наложат на данъчнозадължено лице, придобило стока, за чиято доставка се прилага режимът на обратно начисляване, санкция за данъчно нарушение в размер на 50 % от данъка върху добавената стойност, който то дължи на данъчната администрация, когато последната не е изгубила данъчни приходи и нищо не сочи за наличие на данъчна измама, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.**

Подписи