Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (втори петчленен състав)

3 юни 2026 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Корекция на неправилно фактурирания ДДС — Сделки, свързани с период, приключил с данъчна ревизия — Национална правна уредба, която поставя започването на нова ревизия в зависимост от нов факт, посочен от данъчнозадълженото лице — Принцип на ефективност — Принцип на данъчна неутралност — Пропорционалност“

По дело T-198/25

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария) с акт от 19 февруари 2025 г., постъпил в Съда на 4 март 2025 г., в рамките на производство по дело

G Kft.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ОБЩИЯТ СЪД (втори петчленен състав),

състоящ се от: N. Półtorak, председател, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (докладчик) и I. Dimitrakopoulos, съдии,

генерален адвокат: M. Brkan,

секретар: A. Juhász-Tóth, администратор,

предвид това, че на 25 март 2025 г. на основание член 50б, трета алинея от Статута на Съда на Европейския съюз Съдът прехвърли преюдициалното запитване на Общия съд,

предвид това, че делото е от сферата по член 50б, първа алинея, буква а) от Статута на Съда на Европейския съюз и не повдига самостоятелен тълкувателен въпрос по смисъла на член 50б, втора алинея от посочения статут,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

предвид изложеното в съдебното заседание от 17 декември 2025 г.,

* Език на производството: унгарски.

като има предвид становищата, представени:

– за G, от A. Németh, ügyvéd,

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

– за Европейската комисия, от M. Herold и A. Sipos, 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 членове 167, 168, 179, 180, 183, 250 и 252 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципите на данъчна неутралност, на ефективност и на пропорционалност.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между G Kft. и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) по повод корекцията на данъка върху добавената стойност (ДДС), неправилно фактуриран от това дружество.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 203 от Директивата за ДДС предвижда:

„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.

Унгарското право

4 Член 54, параграф 5 от Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Закон № CL от 2017 г. за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс) (Magyar Közlöny 2017/192.) гласи следното:

„След започване на ревизия ревизираните данъци и бюджетни помощи не могат да бъдат променяни чрез самокоригиране за ревизирания период. Данъчнозадълженото лице не може да коригира данъци и бюджетни помощи, определени a posteriori от данъчната администрация. Корекцията на данъка, на бюджетната помощ и на периода, предмет на ревизия, се счита за самокоригиране, извършено преди започване на ревизията, ако данъчнозадълженото лице е подало (изпратило по пощата) в данъчната администрация декларация за самокоригиране най-късно в деня преди получаването на предварителното уведомление за ревизията или при

липса на такова уведомление — съобщаването на заповедта за възлагане на ревизията, или при липса на такова съобщаване — връчването ѝ“.

5 Член 89, параграф 2 от Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Закон № CLI от 2017 г. за данъчната администрация) (Magyar Közlöny 2017/192.) гласи следното:

„При предвидените в закона условия ревизия може да бъде извършена включително за приключен с ревизия период (нова ревизия)“.

6 Член 92 от Закона за данъчната администрация гласи следното:

„По искане на данъчнозадълженото лице ревизия за данък или за бюджетна помощ може да бъде извършена отново за приключен с ревизия период,

[…]

b) когато изясняването на нов факт или ново обстоятелство, посочени от данъчнозадълженото лице, води до изменение на констатациите от предходната ревизия, при условие че преди това данъчнозадълженото лице не е разполагало и не е могло да разполага с новия факт или новото обстоятелство, действайки добросъвестно, нито пък е знаело и не е могло да знае за него, действайки добросъвестно,

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

7 G е дружество, учредено по унгарското право, чиято основна дейност се състои в отдаване под наем на подлежащи на връщане плата и щайги за многократна употреба (наричани по-нататък „съответните стоки“) на производители на плодове, търговци на дребно и едро, както и на предприятия за преработка на хранителни продукти.

8 В рамките на дейността, посочена в точка 7 по-горе, G прилага система за депозит, по силата на която при доставката на съответните стоки фактурира на клиентите си сума за депозит, за да могат последните да му върнат доставените стоки в определения срок. Ако клиентът върне само част от тези стоки, фактурите за сумите за депозит се коригират. Ако клиентът върне всички посочени стоки, тези фактури се анулират. В издадените от G фактури е начислен ДДС върху сумите за депозит.

9 С предварителни данъчни решения от 1 юни 2015 г. (наричани по-нататък „предварителните данъчни решения“) Nemzetgazdasági Minisztérium (Министерство на икономиката, Унгария) приема, че разглежданите сделки по събиране на депозит не попадат в приложното поле на ДДС и че що се отнася до сделките по събиране на депозит, за които неправилно е фактуриран ДДС, G има право да издава коригиращи фактури, в които не е посочен ДДС, и да коригира декларациите си по ДДС чрез „самокоригиране“. След 9 ноември 2015 г. G престава да начислява ДДС във фактурите си за сумите за депозит.

10 На 12 декември 2017 г. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (дирекция „Данъци и мита“, област Хевеш, на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „първоинстанционният данъчен орган“) започва данъчна ревизия на G в областта на ДДС за периода от януари 2015 г. до юли 2017

г. (наричан по-нататък „ревизираният период“). По силата на приложимата национална правна уредба G вече не може, считано от началото на тази ревизия, да коригира декларациите си по ДДС за този период чрез „самокоригиране“.

11 С решение от 19 юли 2018 г. първоинстанционният данъчен орган приключва данъчната ревизия, без да прави констатации в областта на ДДС. Тъй като G не подава жалба по административен ред срещу това решение, то влиза в сила на 22 август 2018 г. Следователно по силата на приложимата национална правна уредба ревизираният период следва да се счита за „приключен с данъчна ревизия период“.

12 На 13 ноември 2020 г. G иска от първоинстанционния данъчен орган да извърши нова данъчна ревизия на ДДС във връзка с ревизирания период. В подкрепа на искането си то се позовава по-специално на предварителните данъчни решения и посочва, че след приключването на предходната данъчна ревизия е установило, че някои от издадените от него коригиращи фактури за получените като депозит суми не са били включени в декларациите по ДДС за ревизирания период, а други са били издадени едва след началото на ревизията. G смята, че така посочените обстоятелства следва да му дадат право, в рамките на нова ревизия, на възстановяване на ДДС за този период.

13 С решение от 26 ноември 2020 г. първоинстанционният данъчен орган отхвърля искането за нова ревизия без разглеждане по същество, като приема, че не са изпълнени условията, предвидени в член 92, буква b) от Закона за данъчната администрация. Този орган приема, че предходните данъчни решения не представляват нови факти или нови обстоятелства по смисъла на тази разпоредба, обосноваващи нова данъчна ревизия, тъй като G е имало възможността да извърши „самокоригиране“ на ДДС преди предходната данъчна ревизия, след издаването на тези решения. Освен това този орган приема, че фактурите, които не са включени в декларациите по ДДС за ревизирания период, не представляват такива нови факти или нови обстоятелства, тъй като свързаните с тези фактури оправдателни документи вече са били на разположение на G при предходната данъчна ревизия.

14 С решение от 18 януари 2021 г. дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация потвърждава решението на първоинстанционния данъчен орган, без да го разглежда по същество. Тя отбелязва по-специално, че между приемането на предходните данъчни решения на 1 юни 2015 г. и началото на предходната данъчна ревизия на 12 декември 2017 г. G е имало възможността да коригира неправилно фактурирания ДДС чрез „самокоригиране“.

15 G обжалва решението от 18 януари 2021 г. пред запитващата юрисдикция Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария), като твърди, че това решение нарушава принципите на данъчна неутралност, на ефективност и на пропорционалност. То поддържа по-специално, че корекциите, които е възнамерявало да направи, се отнасят до период, за който давностният срок все още не е изтекъл, и че не е могло да оспори облагането му с ДДС в законоустановения срок, тъй като към онзи момент не е разполагало с оправдателните документи за извършените корекции.

16 Запитващата юрисдикция иска да се установи дали предвидените в член 92, буква b) от Закона за данъчната администрация условия, на които трябва да отговаря искане за нова данъчна ревизия за период, приключил с ревизия, са съвместими с правото на Европейския съюз.

17 Тази юрисдикция отбелязва, че по силата на член 92, буква b) от посочения закон нова ревизия може да се извърши само ако данъчнозадълженото лице посочи нови факти или обстоятелства, водещи до изменение на констатациите от предходната ревизия, при условие че преди това то не е разполагало и не е могло да разполага с тях, действайки добросъвестно, или за които преди това то не е знаело и не е могло да знае, действайки добросъвестно. Тази юрисдикция добавя, че според тълкуването на дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация такъв нов факт или такова ново обстоятелство може да бъде валидно посочен(о) само в случай че данъчнозадълженото лице, в резултат на независещо от него обстоятелство и без вина от негова страна, едва впоследствие е било в състояние да извърши необходимите корекции.

18 При тези обстоятелства Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли членове 167, 168, 179, 180, 183, 250 и 252 от [Директивата за ДДС], както и принципите на данъчна неутралност, на ефективност и на пропорционалност, да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба — в случая член 92, буква b) от [Закона за данъчната администрация] — или тълкуване и прилагане на тази правна уредба, където се предвижда, че за приключил с ревизия период корекцията и възстановяването на неправилно фактурирания [ДДС] са възможни само при наличие на нови факти и обстоятелства, с които преди това данъчнозадълженото лице не е разполагало и не е могло да разполага, действайки добросъвестно, или които преди това то не е знаело и не е могло да знае, действайки добросъвестно, въпреки отсъствието на риск от загуба на данъчни приходи, тъй като неправилно фактурираният данък, чиято корекция се иска, е внесен в държавния бюджет?“.

По преюдициалния въпрос

19 В началото, на първо място, следва да се отбележи, че обстоятелството, че от формална гледна точка националната юрисдикция е формулирала преюдициалното си запитване чрез позоваване на определени разпоредби на правото на Съюза, не е пречка съдът на Съюза да предостави на тази юрисдикция всички насоки за тълкуване, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което е сезирана, независимо дали тя е посочила съответните разпоредби във въпросите си. В това отношение съдът на Съюза е длъжен да извлече от цялата информация, предоставена от националния съд, и по-специално от мотивите на акта за преюдициално запитване, разпоредбите от правото на Съюза, които изискват тълкуване предвид предмета на спора (решение от 14 февруари 2019 г., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, т. 28).

20 В случая според указанията, съдържащи се в акта за преюдициално запитване, спорът в главното производство се отнася само до искане за корекция на неправилно фактурирания ДДС. Във въпроса си обаче запитващата юрисдикция се позовава на членове 167, 168, 179, 180 и 183 от Директивата за ДДС, които се отнасят до правото на приспадане на ДДС, както и на членове 250 и 252 от тази директива, които предвиждат задължението за данъчнозадълженото лице да подава справки-декларации за ДДС, и уреждат правото на държавите членки по отношение на сроковете за изпълнение на това задължение. Доколкото спорът в главното производство не се отнася до тези аспекти и доколкото в акта за преюдициално запитване не се уточняват причините, поради които се иска тълкуване на тези разпоредби, Общият съд не следва да се произнася по тях.

21 На второ място, съгласно практиката на Съда в случай като разглеждания в главното производство, в който данъчнозадължено лице е платило сума, съответстваща на неоснователно фактуриран ДДС, за която е възникнало данъчно задължение съгласно член 203 от Директивата за ДДС, по принцип издателят на фактурата следва да я коригира, като се има предвид, че при липсата в Директивата за ДДС на разпоредба относно коригирането от издателя на фактурата на неоснователно фактурирания ДДС държавите членки по принцип са тези, които определят условията, при които може да се коригира този ДДС (вж. решение от 13 март 2025 г., Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, т. 35 и цитираната съдебна практика).

22 По-конкретно, за да осигурят неутралността на ДДС, държавите членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се коригира всеки неоснователно фактуриран данък, когато издателят на фактурата докаже, че е действал добросъвестно (вж. решение от 13 март 2025 г., Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, т. 36 и цитираната съдебна практика) или че своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи (вж. в този смисъл решение от 8 май 2019 г., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33 и цитираната съдебна практика).

23 Що се отнася до отношението между двете условия, посочени в точка 22 по-горе, Съдът е постановил, че когато издателят на фактурата своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи, държавите членки не могат да поставят тази корекция в зависимост от добросъвестността на издателя на посочената фактура (вж. в този смисъл решение от 2 юли 2020 г., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 28).

24 В случая, както става ясно от самия текст на преюдициалния въпрос, запитващата юрисдикция го е формулирала, изхождайки от предпоставката, че рискът от загуба на данъчни приходи е бил отстранен в спора по главното производство.

25 Доколкото Общият съд трябва да вземе предвид фактическия и правен контекст, в който се вписва преюдициалният въпрос, както е очертан от запитващата юрисдикция (вж. в този смисъл решение от 17 март 2022 г., Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, т. 92 и цитираната съдебна практика), Общият съд не следва да проверява точността на преценката на запитващата юрисдикция, посочена в точка 24 по-горе.

26 На трето място, както става ясно от акта за преюдициално запитване и от уточненията, дадени в съдебното заседание пред Общия съд, националната разпоредба, посочена в преюдициалния въпрос, а именно член 92, буква b) от Закона за данъчната администрация, предвижда процесуалните условия, при които данъчнозадължено лице може да упражни правото си на корекция на ДДС за период, който вече е бил предмет на данъчна ревизия.

27 Според член 92, буква b) от Закона за данъчната администрация за период, който вече е бил предмет на данъчна ревизия, корекцията на ДДС е възможна в рамките на нова данъчна ревизия, чието започване обаче зависи от условието данъчнозадълженото лице да посочи нов факт или ново обстоятелство, който/което води до изменение на констатациите от предходната ревизия, при условие че не е знаело и не е разполагало преди това с новия факт или новото обстоятелство, нито пък е могло да знае или да разполага с него, действайки добросъвестно.

28 Що се отнася по-специално до понятието „добросъвестност“, предвидено в посочената разпоредба, и както потвърждават всички заинтересовани страни, участвали в съдебното заседание пред Общия съд, това понятие не се отнася до въпроса дали данъчнозадълженото лице е било добросъвестно, когато е издало фактура с погрешно начислен ДДС, а до въпроса дали данъчнозадълженото лице, което се позовава на нов елемент, за да започне нова данъчна ревизия, не е могло преди това да знае за този елемент или да разполага с него. От това следва, че условието за „добросъвестност“, предвидено в националната разпоредба, посочена в преюдициалния въпрос, не съответства на понятието „добросъвестност“ по смисъла на съдебната практика, посочена в точка 23 по-горе.

29 С оглед на гореизложеното следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали Директивата за ДДС, както и принципите на ефективност, на данъчна неутралност и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която поставя упражняването на правото на корекция на неправилно фактурирания ДДС за период, който вече е бил предмет на данъчна ревизия, в зависимост от условия, свързани с представянето на нов елемент, който може да доведе до изменение на констатациите от тази ревизия, дори при липсата на риск от загуба на данъчни приходи.

30 За да се отговори на този въпрос, следва да се припомни, че след като исканията за възстановяване на данъци не са уредени в правото на Съюза, процесуалният ред и условия за гарантиране на защитата на правата, които частноправните субекти черпят от правото на Съюза, попадат във вътрешния правен ред на всяка държава членка по силата на принципа на процесуална автономия на държавите членки, като условията за упражняване на тези искания трябва да се предвидят при спазване на принципите на равностойност и на ефективност, което означава да не са по-неблагоприятни от условията, предвидени за подобни искания, основани на разпоредби на вътрешното право, нито установени така, че да правят практически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (вж. решение от 11 април 2019 г., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, т. 39 и цитираната съдебна практика).

31 Що се отнася до принципа на ефективност, до който се отнасят въпросите на запитващата юрисдикция, Съдът вече е постановил, че възможността да се подаде искане за възстановяване на ДДС без никакво ограничение във времето, е в противоречие с принципа на правна сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация. В това отношение по-специално от съдебната практика следва, че принципът на ефективност не е нарушен, когато по силата на предвидените в националното право процесуални правила данъчнозадълженото лице разполага с разумен срок за упражняване на правата си, след изтичането на който това упражняване вече не е възможно, в интерес на правната сигурност, която закриля едновременно данъчнозадълженото лице и съответната администрация. Всъщност наличието на такива времеви ограничения не може да направи практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза, макар прилагането им да може да доведе до пълно или частично отхвърляне на предявения иск (вж. в този смисъл решение от 2 юли 2020 г., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 32 и цитираната съдебна практика).

32 Запитващата юрисдикция е тази, която трябва да прецени съвместимостта на националните процесуални разпоредби с принципа на ефективност, като вземе предвид всички обстоятелства по главното производство. Общият съд обаче може да ѝ даде полезните в това отношение насоки (вж. в този смисъл решение от 12 февруари 2015 г., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, т. 27 и цитираната съдебна практика).

33 В това отношение според практиката на Съда въпросът дали национална процесуална разпоредба прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени на частноправните субекти от правото на Съюза, трябва да се анализира, като се държи сметка за мястото на разпоредбата в цялото производство, както и за неговото протичане и за особеностите му пред различните национални инстанции (вж. решение от 14 февруари 2019 г., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, т. 40 и цитираната съдебна практика).

34 В случая от акта за преюдициално запитване става ясно, че според приложимата към спора в главното производство национална правна уредба данъчнозадълженото лице може да коригира неправилно фактурирания ДДС, като за целта подаде декларация за „самокоригиране“. Действително, считано от започването на данъчна ревизия за даден период, за този период вече не може да се извърши „самокоригиране“, въпреки че давностният срок да се поиска възстановяване на този ДДС, все още не е изтекъл.

35 Както обаче уточнява запитващата юрисдикция в отговора си на искането за разяснения на Общия съд, от една страна, по силата на приложимата национална правна уредба данъчнозадълженото лице има възможността да коригира неправилно начисления ДДС за периода, предмет на данъчната ревизия, като представи коригиращите фактури в хода на ревизията. От друга страна, данъчнозадълженото лице може също така да го коригира, като представи тези фактури в рамките на жалба по административен ред срещу решението за приключване на данъчната ревизия.

36 В това отношение от указанията, предоставени от запитващата юрисдикция, става ясно, че предвид приложимата национална правна уредба G е разполагало с повече от две години и половина преди започването на данъчната ревизия, за да коригира неправилно фактурирания ДДС чрез „самокоригиране“. От друга страна, данъчната ревизия, в хода на която данъчнозадълженото лице също е можело да коригира ДДС, като представи коригиращи фактури, е продължила за период, по-дълъг от седем месеца. Освен това G разполага с допълнителен срок за тази корекция, като представи такива фактури в рамките на евентуално обжалване по административен ред на решението, с което данъчната ревизия приключва.

37 От това следва, от една страна, че съответното данъчнозадължено лице е разполагало с период от повече от три години, през който е можело да поиска неправилно фактурирания ДДС да бъде коригиран. Такъв срок обаче по принцип е разумен с оглед на принципа на ефективност (вж. по аналогия решение от 15 декември 2011 г., Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, т. 25).

38 От друга страна, нищо в преписката, с която разполага Общият съд, не сочи наличието на особени обстоятелства, които обективно да са попречили на съответното данъчнозадължено лице да коригира разглеждания ДДС. В това отношение по същество G

твърди само, че броят на фактурите, които е трябвало да коригира, е голям. Това обстоятелство обаче само по себе си не изглежда да му е попречило да поиска коригирането на ДДС през периода, посочен в точка 37 по-горе.

39 Следователно при обстоятелства като тези в главното производство, при които данъчнозадълженото лице разполага с достатъчен период от време, за да коригира неправилно фактурирания ДДС преди започването на данъчната ревизия, по време на ревизията или в рамките на обжалване по административен ред срещу решението за приключването ѝ, прилагането на национална правна уредба като посочената в преюдициалния въпрос, макар да може да доведе до невъзможност да бъде коригиран този ДДС в рамките на нова данъчна ревизия, не изглежда да може да направи практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на корекция на ДДС.

40 Тази констатация не се опровергава от обстоятелството, че към момента на подаване на искането за нова данъчна ревизия давностният срок за разглежданите в главното производство сделки все още не е бил изтекъл. Всъщност сам по себе си фактът, че националната правна уредба предвижда освен общия давностен срок и други процесуални условия, уреждащи упражняването на правото на корекция на ДДС, не противоречи на принципа на ефективност, стига прилагането на посочените условия да не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на това право, както следва от цитираната в точка 31 по-горе съдебна практика.

41 В това отношение от предоставената от запитващата юрисдикция информация става ясно, че по силата на приложимата национална правна уредба започването на данъчна ревизия за даден период променя, независимо от давностния срок, условията, при които данъчнозадълженото лице може да коригира ДДС за този период. Така такава корекция вече не е възможна чрез „самокоригиране“, а данъчнозадълженото лице трябва да поиска от данъчната администрация да вземе предвид коригираните фактури в рамките на посочената данъчна ревизия, при евентуално обжалване по административен ред срещу решението за приключването ѝ или в рамките на нова данъчна ревизия, чието започване обаче е подчинено на условията, предвидени в националната разпоредба, посочена в преюдициалния въпрос.

42 Прилагането на посочените в точка 41 по-горе процесуални условия, които съществуват независимо от общия давностен срок, обаче не може, при обстоятелства като разглежданите в главното производство, да направи практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на корекция на ДДС, като се има предвид, както бе констатирано в точка 37 по-горе, че периодът от време, през който данъчнозадълженото лице е можело да получи тази корекция — преди започването на данъчната ревизия, по време на нея или в рамките на жалбата по административен ред срещу решението за приключването ѝ — по принцип е бил разумен.

43 Освен това констатациите, изложени в точка 39 по-горе, не се обезсилват от решения от 26 април 2018 г., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), и от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Всъщност разрешенията, възприети в тези решения, се отнасят до положения, характеризиращи се с факта, че данъчнозадълженото лице разполага с много кратък срок или период от време, за да упражни правата си (вж. в този смисъл решения от 26 април 2018 г., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 41, и от 2 юли 2020 г., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 34). Както обаче бе припомнено в точка 36 по-горе, при обстоятелства като тези по спора в главното производство данъчнозадълженото лице е

разполагало с много по-дълъг период от време, за да упражни правото си на корекция на неправилно фактурирания ДДС, както преди, така и по време на данъчната ревизия и в рамките на обжалване по административен ред срещу решението за приключването ѝ.

44 Освен това, що се отнася до принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност, също посочени в преюдициалния въпрос, следва да се припомни, от една страна, че принципът на данъчна неутралност не е норма на първичното право, а принцип за тълкуване, който трябва да се прилага наред с други принципи, сред които е принципът на правна сигурност (вж. решение от 7 юли 2022 г., X, C-194/21, EU:C:2022:535, т. 49 и цитираната съдебна практика).

45 Следователно принципът на данъчна неутралност сам по себе си не може да има за последица да позволи на данъчнозадължено лице да коригира неправилно фактурирания ДДС в положение, при което то не е упражнило правото си на такава корекция съгласно предвидените в националното право процесуални правила, когато тези правила не могат да направят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на това право (вж. в този смисъл и по аналогия решение от 7 юли 2022 г., X, C-194/21, EU:C:2022:535, т. 50).

46 От друга страна, действително Съдът е постановил, че дори когато искането за възстановяване на неправилно фактуриран ДДС произтича от собствената небрежност на данъчнозадълженото лице, съответната държава членка трябва да използва средства, които, позволявайки ефективно да се постигне целта на националната правна уредба, същевременно накърняват в най-малка степен принципите, установени от правото на Съюза, какъвто е принципът на неутралност на ДДС, и че като се има предвид мястото на този принцип в общата система на ДДС, санкция, която се състои в абсолютен отказ да се признае право на възстановяване на погрешно фактуриран и недължимо внесен ДДС, изглежда непропорционална (вж. в този смисъл решение от 2 юли 2020 г., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 36 и 37 и цитираната съдебна практика).

47 При все това, макар прилагането на национална правна уредба като посочената в преюдициалния въпрос в някои случаи да може да доведе до това да бъде отказано правото на възстановяване на ДДС в рамките на нова данъчна ревизия, това не променя факта, че при обстоятелства като тези по спора в главното производство данъчнозадълженото лице не е било лишено от възможността да упражни ефективно това право преди започването на предходната данъчна ревизия, по време на тази ревизия и в рамките на жалба по административен ред срещу решението за приключването ѝ. Ето защо не може да се приеме, че посоченото прилагане се състои в абсолютен отказ на правото на възстановяване на неправилно фактуриран ДДС, който би бил непропорционален спрямо целта да се гарантира спазването на принципа на правна сигурност, припомнен в точка 31 по-горе.

48 С оглед на гореизложеното на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС, както и принципите на ефективност, на данъчна неутралност и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която поставя упражняването на правото на корекция на неправилно фактурирания ДДС за период, който вече е бил предмет на данъчна ревизия, в зависимост от условия, свързани с представянето на нов елемент, който може да доведе до изменение на констатациите от тази ревизия, дори при липсата на риск от загуба на данъчни приходи, стига съответното данъчнозадължено лице да може ефективно да упражни правото си на корекция в разумен период.

По съдебните разноски

49 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 Общия съд, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (втори петчленен състав)

реши:

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на ефективност, на данъчна неутралност и на пропорционалност

трябва да се тълкуват в смисъл, че

допускат национална правна уредба, която поставя упражняването на правото на корекция на неправилно фактурирания данък върху добавената стойност за период, който вече е бил предмет на данъчна ревизия, в зависимост от условия, свързани с представянето на нов елемент, който може да доведе до изменение на констатациите от тази ревизия, дори при липсата на риск от загуба на данъчни приходи, стига съответното данъчнозадължено лице да може ефективно да упражни правото си на корекция в разумен период.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 3 юни 2026 година.

Подписи