Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

14 юни 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Възстановяване на недължимо платен ДДС — Право на приспадане на ДДС — Правила — Принципи на равно третиране и на данъчен неутралитет — Принцип на ефективност — Национална правна уредба, с която се въвежда давностен срок“

По дело C-38/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство] с акт от 20 януари 2016 г., постъпил в Съда на 25 януари 2016 г., в рамките на производство по дело

Compass Contract Services Limited

срещу

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

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. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 декември 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Compass Contract Services Limited, от D. Scorey, QC, както и от O. Jarratt и D. Stephens, юридически съветници,

— за правителството на Обединеното кралство, от D. Robertson и M. Holt, в качеството на представители, подпомагани от A. Macnab, barrister,

— за Европейската комисия, от M. Owsiany-Hornung и M. Wasmeier, в качеството на представители,

* Език на производството: английски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 2 март 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на установените в правото на Съюза принципи на равно третиране, данъчен неутралитет и ефективност.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Compass Contract Services Limited (наричано по-нататък „Compass“) и Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (наричано по-нататък „Commissioners“) относно отказа на последните да възстановят недължимо платения от Compass данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 17 от приложимата за спора в главното производство Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“) е озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“ и предвижда:

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

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

б) дължимия или платен [ДДС] за внос на стоки;

в) дължимия [ДДС] съгласно член 5, параграф 7, буква а) и член 6, параграф 3.

[…]“ [неофициален превод].

4 Член 18 от Шеста директива, озаглавен „Правила, регулиращи правото на приспадане“, предвижда:

„1. За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице е длъжно:

а) в случаите на приспадане съгласно член 17, параграф 2, буква а), да притежава фактура, съставена в съответствие с изискванията на член 22, параграф 3;

б) в случаите на приспадане съгласно член 17, параграф 2, буква б), да притежава документ за внос, в който данъчнозадълженото лице е посочено като получател или вносител и който посочва или дава възможност за изчисляване сумата на дължимия данък;

в) в случаите на приспадане съгласно член 17, параграф 2, буква в), да спази формалностите, установени от всяка държава членка;

г) когато се изисква да плати данък като получател или купувач в случай на приложение на член 21, параграф 1, да спази формалностите, установени от всяка държава членка.

2. Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия [ДДС] за даден данъчен период на общата сума на данъка, по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и може да бъде упражнено съгласно разпоредбите на параграф 1 правото на приспадане.

[…]

3. Държавите членки определят условията и реда, при които на данъчнозадължено лице може да бъде разрешено да извърши приспадане, което то не е извършило в съответствие с разпоредбите на параграфи 1 и 2.

4. Когато за даден данъчен период сумата на разрешеното приспадане превишава сумата на дължимия данък, държавите членки могат или да възстановят надвзетия данък, или да прехвърлят разликата към следващия период при условия, които те определят.

[…]“ [неофициален превод].

Правото на Обединеното кралство

5 Член 25 от Value Added Tax Act 1994 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1994 г.), в редакцията, приложима за фактите в главното производство (наричан по-нататък „Законът от 1994 г.“), предвижда:

„[…]

2. Без да се засягат разпоредбите на този член, [данъчнозадълженото лице] има право след приключване на всеки данъчен период на данъчен кредит за платения от него по получени доставки данък в размера, допустим съгласно член 26, и право да приспадне съответната сума от дължимия от него данък по извършени доставки.

[…]

6. Приспадане по параграф 2 и възстановяване на данъчен кредит е възможно само когато искането за това е направено по начина и в срока, установени в подзаконови нормативни актове; когато дадено лице не е извършило облагаеми доставки през съответния период или през предходен период, данъчният кредит се възстановява при условия, които Commissioners смятат за подходящи (ако има такива), включително условия за възстановяване в особени случаи“.

6 Член 80 от Закона от 1994 г. предвижда:

„Данъчен кредит за или възстановяване на деклариран в по-голям размер или надвнесен ДДС

[…]

4. Когато са сезирани с искане по този член, Commissioners не са длъжни:

a) да признаят данъчен кредит на лицето по силата на параграф 1 или параграф 1A по-горе, или

b) да възстановят на лицето дадена сума по силата на параграф 1B по-горе,

ако искането е направено повече от 3 години след релевантната дата“.

7 Член 29 от Value Added Tax Regulations 1995 (Правилник за данъка върху добавената стойност от 1995 г.), в редакцията, приложима за фактите по главното производство, е приет за целите на прилагането на посочения член 25 от Закона от 1994 г. Член 29, параграфи 1 и 1A гласи следното:

„1. Без да се засягат разпоредбите на параграф 1A […] по-долу и освен ако не е предвидено друго в общо или конкретно разрешение или указание на Commissioners, искане за приспадане на платения по получени доставки ДДС по член 25, параграф 2 от Закона [от 1994 г.] се прави в данъчната декларация за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

1A. Commissioners не могат да разрешат или укажат на дадено лице да иска приспадане на платения по получени доставки ДДС по такъв начин, че приспадането да се иска повече от три години след датата, на която е трябвало да бъде подадена декларацията за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем“.

8 Член 121 от Finance Act 2008 (Закон за бюджета от 2008 г., наричан по-нататък „Законът от 2008 г.“) предвижда:

„Предходни искания във връзка с ДДС: допълнителни срокове

1) Условието по член 80, параграф 4 от [Закона от 1994 г.] искането по този член да е направено в срок от 3 години от релевантната дата, не се прилага за искане относно сума, отчетена или платена за данъчен период, приключил преди 4 декември 1996 г., ако искането е направено преди 1 април 2009 г.

2) Условието по член 25, параграф 6 от [Закона от 1994 г.] искането за приспадане на платения по получени доставки ДДС да бъде направено в срока, установен в подзаконови нормативни актове, не се прилага за искане за приспадане на платения по получени доставки ДДС, за който молителят е разполагал с необходимите доказателства и който е станал изискуем през данъчен период, приключил преди 1 май 1997 г., ако искането е направено преди 1 април 2009 г.

[…]

4) Този член се счита за влязъл в сила на 19 март 2008 г.“

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

9 Compass — дружество, което предоставя по-специално кетъринг услуги, иска да му бъдат възстановени сумите по недължимо платения ДДС по-конкретно за два данъчни периода (тримесечия), приключили през януари и април 1997 г.

10 През 1996 г. Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия уведомява за намерението си да промени законодателството си в областта на възстановяването на надвнесен ДДС, като намали срока, в който могат да се предявяват искания за такова възстановяване, от

шест на три години. Изменението влиза в сила на 4 декември 1996 г. В решение от 11 юли 2002 г., Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), Съдът приема, че принципите на ефективност и оправдани правни очаквания не допускат това национално законодателство, тъй като с него, с обратна сила и без преходен период, се намалява срокът, в който може да се предявяват искания за възстановяване на недължимо платен ДДС.

11 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство] прилага тази съдебна практика за исканията за приспадане на платен по получени доставки ДДС, тъй като, считано от 1 май 1997 г., Обединеното кралство намалява от шест на три години и срокът за подаване на такива искания. По дело Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners[(2006) EWCA Civ 70] този съд приема, че тъй като давностният срок е намален без преходен период, трябва да бъдат допуснати за разглеждане исканията на лицата, за които правото на приспадане на ДДС по получени доставки е възникнало преди 1 май 1997 г., и за тях не трябва да се прилага новата давност. Това решение на Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение)] е оставено в сила с решение на House of Lords от 23 януари 2008 г., Fleming и Condé Nast/Commissioners [(2008) UKHL 2].

12 Вследствие на посоченото решение на House of Lords, Commissioners публикуват указание [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)], в което посочват, че свързаните с ДДС искания, подадени след изтичане на новия тригодишен срок, може да се отнасят до „надвнесен ДДС, платен или деклариран за данъчни периоди, приключили преди 4 декември 1996 г.“, както и до „платен по получени доставки ДДС, за който правото на приспадане е възникнало през данъчни периоди, приключили преди 1 май 1997 г.“ Следователно на тези две дати новият, намален на три години давностен срок става приложим, от една страна, за исканията за възстановяване на недължимо платен ДДС (на 4 декември 1996 г.), и от друга страна, за исканията за приспадане на платения по получени доставки ДДС (на 1 май 1997 г.). От този момент посочените свързани с ДДС искания започват да се наричат „искания въз основа на решение Fleming“. Тези давностни срокове за двата вида искания са установени в член 121 от Закона от 2008 г.

13 Видно от акта за преюдициално запитване, през юни 2006 г. Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение)] постановява, че не подлежат на облагане с ДДС някои извършени от Compass доставки във връзка с кетъринг услуги по доставка на студени ястия, за които това дружество е начислявало и внасяло ДДС. Според този съд в съответствие с националното законодателство въпросните доставки подлежат на облагане с нулева ставка по ДДС съгласно изключение, предвидено в член 28, параграф 2 от Шеста директива.

14 Вследствие на това Commissioners признават, че Compass е надвнесло ДДС. През януари 2008 г. Compass подава искания за възстановяване на надвнесения ДДС за периодите от 1 април 1973 г. до 2 февруари 2002 г.

15 Commissioners възстановяват недължимо платения ДДС за периодите от 1 април 1973 г. до 31 октомври 1996 г. За сметка на това те отхвърлят исканията за възстановяване за останалите периоди, с мотива че те са погасени по давност. Всъщност Commissioners приемат, че тригодишният давностен срок е започнал да тече на 4 декември 1996 г. за данъчните периоди, приключили след тази дата, и е изтекъл към датата на подаване на посочените искания. Както отбелязва запитващата юрисдикция, поради това спорът по главното производство се отнася до двата данъчни периода на Compass, приключили след 4 декември 1996 г. и преди 1 май 1997 г., като това дружество не оспорва, че след последната дата давностният срок е бил изтекъл.

16 Вследствие на това Compass обжалва пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство] отказа на Commissioners да му възстановят надвнесения за тези два данъчни периода ДДС. В подкрепа на жалбата си то изтъква, че различното третиране на исканията за възстановяване на надвнесен ДДС, каквото е подало то, и на исканията за приспадане на платен по получени доставки ДДС е в противоречие с принципа на равно третиране. Всъщност според Compass не е оправдано за същите данъчни периоди данъчнозадълженото лице да може да подаде искане за приспадане на ДДС, но не и искане за възстановяване на недължимо платен ДДС. Предвидената в правната уредба на Обединеното кралство разлика в датите, от които ставал приложим тригодишният давностен срок, която водела до различно третиране на въпросните два вида искания и била плод на случайността предвид контекста на приемане на посочения давностен срок, не била обективно обоснована.

17 При това положение First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Първоинстанционен съд (данъчно отделение)] решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Води ли различното третиране в Обединеното кралство на исканията за възстановяване на внесен данък въз основа на решение Fleming (които могат да бъдат подавани за периоди, приключили преди 4 декември 1996 г.) и на исканията за възстановяване на данъчен кредит въз основа на решение Fleming (които могат да бъдат подавани за периоди, приключили преди 1 май 1997 г., тоест в по-късен момент спрямо исканията за възстановяване на внесен данък въз основа на решение Fleming) до:
   а) нарушение на установения в правото на Съюза принцип на равно третиране, и/или
   б) нарушение на установения в правото на Съюза принцип на данъчен неутралитет, и/или
   в) нарушение на установения в правото на Съюза принцип на ефективност, и/или
   г) нарушение на друг релевантен принцип на правото на Съюза?

2) При утвърдителен отговор по някоя от букви а)—г) от първия въпрос как следва да се третират исканията за възстановяване на внесен данък въз основа на решение Fleming за периода от 4 декември 1996 г. до 30 април 1997 г.?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

18 С първия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали принципите на данъчен неутралитет, равно третиране и ефективност допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която във връзка с намаляването на давностния срок, от една страна, за исканията за възстановяване на недължимо платен ДДС и от друга, за исканията за приспадане на платен по получени доставки ДДС предвижда различни преходни периоди, поради което за исканията относно два данъчни периода от три месеца се прилага различен давностен срок в зависимост от това дали са за възстановяване на недължимо платен ДДС или за приспадане на платен по получени доставки ДДС.

19 Видно от акта за преюдициално запитване, съгласно член 80, параграф 4 и член 25, параграф 6 от Закона от 1994 г. — за целите на чието прилагане е приет член 29, параграф 1A от Правилника за данъка върху добавената стойност от 1995 г., в редакцията, приложима за фактите по главното производство — към които препраща член 121 от Закона от 2008 г., за исканията за възстановяване на недължимо платен ДДС и за тези за възстановяване на платен по получени доставки ДДС се прилага същият по-кратък тригодишен давностен срок. За сметка на това, този срок става приложим за тези два вида искания съответно на различна датата, както

следва от преходните периоди, установени в член 121 от Закона от 2008 г., който кодифицира практиката на Commissioners; тези преходни периоди са предвидени с цел съобразяване с правото на Съюза, както бе посочено в точки 10—12 от настоящото решение. От една страна, съгласно член 121, параграф 1 от Закона от 2008 г. този тригодишен давностен срок не се прилага за искане за възстановяване на недължимо платен ДДС, отнасящо се до сума, отчетена или платена за данъчен период, приключил преди 4 декември 1996 г., ако искането е направено преди 1 април 2009 г. От друга страна, съгласно член 121, параграф 2 посоченият давностен срок не се прилага за искане за приспадане на платен по получени доставки ДДС, станал изискуем през приключил преди 1 май 1997 г. данъчен период, ако искането е направено преди 1 април 2009 г.

20 От акта за преюдициално запитване следва, че искането на Compass за възстановяване на недължимо платен ДДС е отхвърлено на основание член 121, параграф 1 от Закона от 2008 г. и с мотива, че е изтекъл предвиденият в тази разпоредба тригодишен давностен срок, приложим за приключилите след 4 декември 1996 г. данъчни периоди. Положението е щяло да бъде различно, ако дружеството бе подало искане за приспадане на платен по получени доставки ДДС, тъй като тригодишният давностен срок за този вид искания се прилага само за приключилите след 1 май 1997 г. данъчни периоди.

21 На първо място, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика принципът на данъчен неутралитет в частност не допуска сходните стоки или доставки на услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС (решения от 3 май 2001 г., Комисия/Франция, C-481/98, EU:C:2001:237, т. 22, и от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 32).

22 При все това в преписката, предоставена на Съда от запитващата юрисдикция, няма данни, позволяващи да се приеме, че от гледна точка на ДДС извършваните от Compass доставки на услуги са третирани по различен начин спрямо сходни доставки на намиращ се в конкуренция с него икономически оператор.

23 Всъщност, както отбелязва генералният адвокат в точка 54 от заключението си, Commissioners са приложили за всички молители, включително Compass, правилата относно давностните срокове в зависимост от естеството на молбата, а именно дали става въпрос за искане за възстановяване на недължимо платен ДДС или за такова за приспадане на платен по получени доставки ДДС.

24 На второ място, по отношение на принципа на равно третиране Съдът е приел, че макар неспазването на принципа на данъчен неутралитет, който в областта на ДДС е отражение на принципа на равно третиране, да се разглежда само между конкурентни икономически оператори, в данъчната област нарушението на общия принцип на равно третиране може да се прояви под формата на други видове дискриминация между икономически оператори, които не са задължително конкуренти, но въпреки това се намират в сравнимо положение в други отношения (вж. в този смисъл решение от 10 април 2008 г., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, т. 49).

25 Съгласно постоянната съдебна практика нарушението на принципа на равно третиране поради диференцирано третиране предполага, че разглежданите положения са сходни с оглед на всички техни характеристики (решение от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др., C-127/07, EU:C:2008:728, т. 25). Характеристиките на отделните положения, а оттам и сходството между тях трябва по-специално да бъдат определени и преценени в светлината на предмета и целта на разглежданите разпоредби, като в това отношение трябва да се вземат предвид и принципите и целите в съответната област, към която се отнася разглежданият акт (вж. в този смисъл решение от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др., C-127/07, EU:C:2008:728, т. 26, и решение от 7 март 2017 г., RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, т. 42).

26 Ето защо следва да се провери дали с оглед на давностните срокове по член 121 от Закона от 2008 г. положението на икономически оператор като Compass, който иска да му бъде възстановен недължимо платения на данъчните органи ДДС, е сходно с това на икономически оператор, който иска от същите органи приспадане на платения по получени доставки ДДС.

27 В това отношение според Compass положението на икономически оператор, който иска да му бъде възстановен недължимо платения ДДС, е сходно с това на икономически оператор, който иска приспадане на платения по получени доставки ДДС, по-специално защото, както било видно от решение от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), и двамата оператори имат право на кредит по ДДС спрямо данъчните органи. За сметка на това Обединеното кралство и Европейската комисия твърдят, че тези положения не са сходни предвид различното естество на правата, въз основа на които се предявяват двата вида искания.

28 За да се провери дали въпросните положения са сходни, следва, от една страна, да се определят характеристиките на искане за възстановяване на недължимо платен ДДС като подаденото от Compass. В това отношение следва да се припомни, че Шеста директива не съдържа разпоредби относно коригирането от издателя на фактурата на фактурирания ДДС, който не е следвало да бъде начислен. При това положение държавите членки по принцип са тези, които определят условията, при които може да се коригира фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен (вж. в този смисъл решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, т. 48 и 49 и решение от 11 април 2013 г., Руседеспред, C-138/12, EU:C:2013:233, т. 25).

29 Съгласно постоянната практика на Съда правото на възстановяване на данъци, платени в държава членка в нарушение на нормите на правото на Съюза, е последица и допълнение към правата, които правните субекти черпят от разпоредбите на правото на Съюза, както са тълкувани от Съда (вж. по-специално решения от 9 ноември 1983 г., San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, т. 12, от 8 март 2001 г., Metallgesellschaft и др., C-397/98 и C-410/98, EU:C:2001:134, т. 84 и от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail и др., C-591/10, EU:C:2012:478, т. 24). Следователно държавата членка по принцип е длъжна да върне събраните в нарушение на правото на Съюза данъци (вж. по-специално решения от 14 януари 1997 г., Comateb и др., C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 20, и от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail и др., C-591/10, EU:C:2012:478, т. 24).

30 Искането за възстановяване на недължимо платен ДДС се предявява на основание на правото на връщане на недължимо платеното, чиято цел съгласно постоянната съдебна практика е да се поправят последиците от несъвместимостта на данъка с правото на Съюза, като се неутрализира икономическата тежест, неоправдано възложена на оператора, който в крайна сметка я е понесъл на практика (вж. в този смисъл решение от 20 октомври 2011 г., Danfoss и Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, т. 23).

31 Ето защо следва да се отбележи, че такова право на възстановяване се характеризира с и възниква вследствие на обстоятелството, че в нарушение на правото на Съюза данъчнозадълженото лице е платило на данъчните органи ДДС, който не дължи. Правото на възстановяване се основава именно на това, че този ДДС не е бил дължим, и съобразно условията, предвидени в правото на всяка държава членка в съответствие с принципите на равностойност и ефективност, гарантира неутрализирането на икономическата тежест, която данъчнозадълженото лице е понесло вследствие на недължимо платеното.

32 От друга страна, що се отнася до определяне на характеристиките на искане за приспадане на платения по получени доставки ДДС, важно е да се посочи, че докато правото на възстановяване на недължимо платен ДДС произтича от общите принципи на правото на

Съюза, както отбелязва генералният адвокат в точка 59 от заключението си и както е видно от точки 29 и 30 от настоящото решение, правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС е предвидено в член 17 и сл. от Шеста директива.

33 Съдът вече е постановил, че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от дължимия от тях ДДС данъка, дължим или платен за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Следователно правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано (вж. по-специално решения от 6 декември 2012 г., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 25 и 26, и от 22 юни 2016 г., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, т. 30 и 31).

34 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на дължимия или платения ДДС 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 или резултати, при условие че самите дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решения от 14 февруари 1985 г., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, т. 19, от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 48, и от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 43).

35 Така Съдът вече е постановил, че правото на приспадане може да бъде упражнено само за данъци, които са дължими, и обхватът му не може да бъде разширен по отношение на недължимо фактуриран и платен на данъчните органи ДДС (решения от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 23 и 27, и от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 47).

36 Следователно, за разлика от основната характеристика на правото на възстановяване на недължимо платен ДДС, правото на приспадане на ДДС, което е присъщо за механизма на ДДС, установен с общата система на ДДС, се основава на наличието на дължим данък.

37 От посоченото по-горе следва, че докато правото на възстановяване на недължимо платен ДДС цели да бъде отстранено положение, породено от нарушение на правото на Съюза, като бъде позволено на носителя на това право да неутрализира неоснователно понесената икономическа тежест, правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС произтича от самото прилагане на общата система на ДДС, за да се позволи на данъчнозадълженото лице да се освободи от тежестта на дължимия или платен ДДС в рамките на икономическите си дейности, подлежащи на облагане с ДДС, като по този начин се гарантира неутралитет при данъчното облагане на тези дейности.

38 Както отбелязва генералният адвокат в точка 60 от заключението си, такава разлика в естеството на въпросните права и в преследваните с тях цели оправдава наличието на отделни правни режими за всяко от тях, по-специално по отношение на съдържанието им и условията за упражняването им, какъвто е давностният срок за предявяване на свързани с тези права искания, и по-конкретно датата, от която този срок става приложим.

39 Следователно фактът, че може да се приеме, както посочва Compass в писменото си становище, че и носителят на правото на възстановяване на недължимо платен ДДС, и носителят на правото на приспадане на платен по получени доставки ДДС имат право на кредит по ДДС спрямо данъчните органи, сам по себе си не би могъл да доведе до извода, че положението им е сходно за целите на прилагането на принципа на равно третиране в областта на данъчното право предвид основните разлики в целите, преследвани със съответния правен режим за всяко от тези права, и в техните характеристики. С оглед на тези разлики националните данъчни органи не са длъжни да третират еднакво носителите на посочените права, що се отнася до

режима на давностните срокове за предявяване на свързаните с тези права искания, нито по-специално да предвиждат, че новият давностен срок започва да се прилага за тях от една и съща дата.

40 Освен това, що се отнася до решение от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), на което се позовава Compass в писменото си становище, както бе припомнено в точка 27 по-горе, следва да се отбележи, че Съдът безспорно посочва в точка 50 от това решение, че общият принцип на равно третиране се прилага за положение, в което всички икономически оператори имат ДДС кредит, искат неговото възстановяване от данъчните органи и исканията им за възстановяване са третирани по различен начин. В това решение обаче Съдът тълкува правото на Съюза във връзка със случай, в който всички икономически оператори искат възстановяване на ДДС, недължимо платен от тях на данъчните органи, и в който исканията им за възстановяване са третирани по различен начин. Следователно предвид разликите във фактическата обстановка по делото, по което е постановено това решение, и фактите по главното производство даденото от Съда в посоченото решение тълкуване не би могло да постави под съмнение тълкуването, че правото на възстановяване на недължимо платен ДДС и правото на приспадане на платен по получени доставки ДДС са различни по естеството си.

41 От посоченото по-горе следва, че предвид преходните периоди относно давността, предвидени в член 121 от Закона от 2008 г. и установени — както е видно от точка 19 от настоящото решение — с оглед на гарантиране на ефективността на правото на възстановяване и съобразяване с правото на Съюза, положението на икономически оператор като Compass, който иска да му бъде възстановен недължимо платеният на националните данъчни органи ДДС, не е сходно с това на друг икономически оператор, който иска приспадане на платения на същите органи ДДС по получени доставки. Следователно принципът на равно третиране допуска тези две положения да бъдат третирани по различен начин, що се отнася до произтичащите от преходните периоди срокове.

42 На трето място, що се отнася до анализ на първия въпрос с оглед на принципа на ефективност, следва да се припомни, че Съдът е признал за съвместимо с правото на Съюза определянето на разумни преклузивни срокове в интерес на правната сигурност, осигуряващи закрила едновременно на данъчнозадълженото лице и на съответната администрация. В действителност такива срокове не могат да направят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза, макар по дефиниция изтичането на тези срокове да води до частично или пълно отхвърляне на предявения иск (вж. в този смисъл решения от 17 юли 1997 г., Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, т. 48 и от 8 септември 2011 г., Q-Beef и Bosschaert, C-89/10 и C-96/10, EU:C:2011:555, т. 36). В това отношение национален преклузивен срок от три години изглежда разумен (вж. в този смисъл решения от 11 юли 2002 г., Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, т. 35 и от 15 април 2010 г., Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, т. 28).

43 Освен това Съдът вече е постановил в точка 38 от решение от 11 юли 2002 г., Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), че принципът на ефективност допуска с национално законодателство да се намали срокът, в който може да се иска възстановяване на суми, платени в нарушение на правото на Съюза, но при условие не само новият срок да бъде разумен, но и новото законодателство да предвижда преходен режим, така че правните субекти да разполагат с достатъчен срок след приемането на законодателството, за да предявят исканията за възстановяване, които са имали право да направят по силата на предходното законодателство.

44 Следва да се констатира, че както отбелязва Обединеното кралство в писменото си становище, разпоредба като член 121 от Закона от 2008 г., която предвижда преходни периоди за прилагането на по-кратки давностни срокове за исканията за възстановяване на недължимо

платен ДДС и за исканията за приспадане на платения по получени доставки ДДС, отговаря на условията, установени от Съда в решение от 11 юли 2002 г., Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).

45 За този извод е без значение обстоятелството, че преходните периоди във връзка с датата, от която стават приложими новите по-кратки давностни срокове, са различни в зависимост от това до кой от двата срока съответно за двата вида искания се отнасят, тъй като при прилагане на тези срокове не става невъзможно или прекомерно трудно възстановяването на недължимо платен ДДС и приспадането на платен по получени доставки ДДС. След като в спора по главното производство намаляването на давностния срок за двата вида искания поражда действие от 4 декември 1996 г. за първия вид искания и от 1 май 1997 г. за втория вид искания, както бе припомнено в точка 12 от настоящото решение, това намаление, което не е въведено с обратна сила поради предвиждането на преходни периоди, е позволило на правните субекти като Compass да разполагат с действителен тригодишен срок, за да предявят исканията си за периоди съответно след 4 декември 1996 г. за първия вид искания и след 1 май 1997 г. за втория вид искания. Ето защо следва да се констатира, че разглежданите в главното производство давностни срокове са разумни, поради което принципът на ефективност допуска такава правна уредба.

46 Видно от изложените по-горе съображения, на първия въпрос следва да се отговори, че принципите на данъчен неутралитет, равно третиране и ефективност допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която във връзка с намаляването на давностния срок, от една страна, за исканията за възстановяване на недължимо платен ДДС, и от друга, за исканията за приспадане на платен по получени доставки ДДС, предвижда различни преходни периоди, поради което за исканията относно два данъчни периода от три месеца се прилага различен давностен срок в зависимост от това дали са за възстановяване на недължимо платен ДДС или за приспадане на платен по получени доставки ДДС.

По втория въпрос

47 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

По съдебните разноски

48 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:

Принципите на данъчен неутралитет, равно третиране и ефективност допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която във връзка с намаляването на давностния срок, от една страна, за исканията за възстановяване на недължимо платен данък върху добавената стойност, и от друга, за исканията за приспадане на платен по получени доставки данък върху добавената стойност, предвижда различни преходни периоди, поради което за исканията относно два данъчни периода от три месеца се прилага различен давностен срок в зависимост от това дали са за възстановяване на недължимо платен данък върху добавената стойност или за приспадане на платен по получени доставки данък върху добавената стойност.

Подписи