ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н Y. BOT
представено на 26 май 2011 година[1]

1. Съгласно установената от правото на Съюза обща система данъкът върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) представлява данък върху потреблението, който се налага на всеки етап от производството или разпространението и който се понася изцяло от крайния потребител.

2. Общата система на ДДС предвижда механизъм за приспадане, предназначен да осигури „неутралитет“ на данъка по отношение на икономическите оператори, които осигуряват събирането му от своите клиенти едновременно с получаването на цената за своите услуги или стоки, така че тези оператори да не понасят данъчната тежест.

3. По този начин икономическите оператори, наречени „данъчнозадължени лица“, имат право да приспаднат от данъка, който са начислили на своите клиенти и който дължат на държавата членка, ДДС, който самите те са платили преди това при придобиването на стоките и услугите, необходими за упражняване на стопанската им дейност.

4. Настоящият иск за установяване на неизпълнение на задължения се отнася до разпоредбите от общата система на ДДС, които се прилагат в случаите, когато сумите, които данъчнозадълженото лице има право да приспадне, превишават сумата на дължимия от него ДДС.

5. Съгласно член 183 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета[2] в случаите, когато за даден данъчен период сумата за приспадане надвиши сумата на дължимия ДДС, държавите членки могат или да възстановят надвзетия данък, или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят.

6. Република Унгария счита, че тази разпоредба ѝ дава право да ограничи възстановяването до частта от ДДС, която е действително платена от данъчнозадълженото лице. Тъй като счита, че посочената разпоредба не предоставя такава възможност на държавите членки, Европейската комисия предявява настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Директива от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3).

7. В настоящото заключение ще изложа съображенията, поради които считам, че искът е основателен.

I — Правна уредба

А — *Право на Съюза*

8. По-нататък поддържам, че за разлика от твърденията, изложени от Комисията в писменото ѝ становище, предвиденото от унгарското законодателство ограничение не противоречи на принципа на неутралитет, на който се основава общата система на ДДС. Все пак ще се присъединя към становището, също изтъкнато от посочената институция, че член 183 от Директива 2006/112 във връзка с останалите разпоредби от тази директива относно правото на приспадане ясно ограничава правомощията на държавите членки до възможността да възстановят надвзетия данък или да прехвърлят разликата към следващия период.

9. Поради това държавите членки не могат да ограничат възстановяването на надвзетия данък до частта от ДДС, която действително е платена от данъчнозадълженото лице, без да надхвърлят правото на преценка, предоставено им по силата на Директива 2006/112.

10. Съгласно член 2 от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета [3] принципът на общата система на ДДС изисква към стоките и услугите да се прилага общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпространението преди етапа, на който се начислява данъкът. При всяка сделка ДДС, начислен върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем само след приспадане на размера на ДДС, начислен пряко върху различните елементи на себестойността на стоките и услугите.

11. Дял VI от Директива 2006/112, озаглавен „Данъчно събитие и изискуемост на ДДС“, включва по-специално следните разпоредби:

3 — Директива от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, 1967 г., стр. 1301).

„Член 62

За целите на настоящата директива:

1) „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;

2) ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето — платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен.

[…]

Член 63

Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

[…]

Член 65

Когато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума.

Член 66

Чрез дерогация от членове 63, 64 и 65 държавите членки могат да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица в някой от следните моменти:

а) не по-късно от момента на издаването на фактурата;

б) не по-късно от момента на получаването на плащането;

в) не по-късно от момента на издаването на фактурата, или ако е издадена със закъснение — в посочен срок от датата на данъчното събитие.

[…]“.

12. Дял X от Директива 2006/112 урежда приспадането на данъка. Глава 1 от него, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“, съдържа по-специално членове 167 и 168, които предвиждат следното:

„Член 167

Правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

Член 168

„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 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;

[…]“.

13. Дял X, глава 4 от Директива 2006/112 урежда правилата, регулиращи правото на приспадане. Той съдържа по-специално следните членове:

„*Член 178*

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, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

[…]

Член 179

Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178.

[…]

Член 183

Когато за даден данъчен период сумата [за приспадане] надвиши сумата на дължимия ДДС, държавите членки могат или да възстановят надвзетия данък или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят.

Въпреки това, държавите членки могат да откажат възстановяване или прехвърляне, ако разликата е незначителна“.

14. Дял X, глава 5 от Директива 2006/112 е озаглавена „Корекции на приспаданията“. В членове 184 и 185 от него се пояснява следното:

„*Член 184*

Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

Член 185

1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещ, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

15. Задълженията на данъчнозадължените лица за плащането на ДДС са уредени в дял XI от Директива 2006/112, в който се съдържат по-конкретно следните разпоредби:

„*Член 206*

Всяко данъчнозадължено лице — платец на ДДС, трябва да плати нетния размер на ДДС при представянето на справка-декларацията за ДДС, предвидена в член 250. Въпреки това, държавите членки могат да определят различна дата за плащането на тази сума, или могат да изискат извършването на междинни плащания.

[…]

Член 250

1. Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят […]

[…]

Член 252

1. Справка-декларацията по ДДС се представя в срок, определен от държавите членки. Крайният срок не може да бъде повече от два месеца след края на всеки данъчен период.

2. Данъчният период се определя от всяка държава членка на един месец, два месеца или три месеца.

Държавите членки могат обаче да определят различни данъчни периоди, при условие че тези периоди не превишават една година“.

Б — *Национална правна уредба*

16. Член 55, параграф 1 от Закон № CXXVII от 2007 г. за ДДС [4] гласи:

„Данъкът става изискуем от момента на фактическото осъществяване на облагаемата сделка (наричано по-нататък „данъчно събитие“).“

17. Съгласно член 56 от унгарския закон за ДДС „дължимият данък става изискуем към момента на настъпване на данъчното събитие, освен ако в настоящия закон не е предвидено друго“.

18. Съгласно член 119, параграф 1 от посочения закон:

„Освен ако в закона не е предвидено друго, правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем (член 120)“.

19. Член 131 от унгарския закон за ДДС предвижда:

„(1) Данъчнозадължено лице, регистрирано за целите на ДДС на територията на страната, има право да приспадне от общата сума на дължимия данък за определен данъчен период размера на подлежащия на приспадане данък, платен по получени доставки, когато правото на приспадане е възникнало през същия данъчен период или през предходен/предходни период(и).

(2) Когато разликата, определена съгласно параграф 1, е отрицателна, данъчнозадълженото лице, регистрирано за целите на ДДС на територията на страната, може:

a) да заведе тази разлика в счетоводството си като сума, която се изважда от общия размер на дължимия от него данък за следващия данъчен период съгласно параграф 1, или

b) да поиска от данъчните органи на държавата възстановяване на разликата по реда и условията, предвидени в член 186“.

20. Член 186 от този закон гласи следното:

„(1) Възстановяването на отрицателната разлика, определена по реда на член 131, параграф 1 и коригирана в съответствие с параграф 2, може да се поиска най-рано от датата, определена съгласно Закон XCII от 2003 г. [за режима на данъчно облагане [5]], когато:

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (наричан по-нататък „унгарският закон за ДДС“).

5 — Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény.

а) данъчнозадълженото лице, регистрирано за целите на ДДС на територията на страната, подаде искане в този смисъл пред данъчните органи към момента на подаване на декларацията си по член 184; […]

[…]

(2) Когато данъчнозадължено лице, регистрирано за целите на ДДС на територията на страната и направило искане по параграф 1, буква а), не плати веднага, преди посочената в параграф 1 дата, сумата, включително и данъка, по облагаемата сделка или когато задължението му не е погасено по друг начин преди тази дата, общият размер на подлежащия на приспадане данък по получени доставки във връзка с тази сделка следва да се приспадне като абсолютна стойност от размера на отрицателната разлика, установена съгласно член 131, параграф 1, до пълния ѝ размер.

(3) Член 131, параграф 2, буква а) се прилага за сумата, с която в приложение на параграф 2 като абсолютна стойност се намалява размерът на установената съгласно член 131, параграф 1 отрицателна разлика до пълния ѝ размер.

[…]“.

21. От член 37, параграф 1 от Закон XCII от 2003 г. за режима на данъчно облагане е видно, че определената дата съответства на срока за плащане на данъка:

„Плащането на данъка трябва да се извърши до датата, посочена в приложението към закона или в самия закон (падеж) […]“.

22. Съгласно част I, точка 2, буква а) от приложение II към този закон:

„Данъчнозъдалженото лице за [ДДС] плаща дължимия размер на [ДДС] съответно:

— при месечни данъчни декларации — преди 20-то число на месеца след текущия месец,

— при тримесечни данъчни декларации — преди 20-то число на месеца след тримесечието,

— при годишни данъчни декларации — преди 25 февруари на годината след данъчната година,

и може да иска възстановяване на данъка, считано от тази дата“.

II — Производство и искания на страните

23. На 21 март 2007 г. Комисията изпраща до Република Унгария официално уведомително писмо, последвано от мотивирано становище от 8 октомври 2009 г., в които представя на тази държава членка съображенията, поради които счита, че правната ѝ уредба противоречи на член 183 от Директива 2006/112. С тях Комисията приканва тази държава членка да се съобрази с посочената разпоредба.

24. Тъй като Република Унгария, която оспорва тези съображения, не се съобразява с исканията на Комисията, на 20 май 2010 г. последната предявява настоящия иск, с който моли Съда:

— да установи, че Република Унгария не е изпълнила задълженията си по Директива 2006/112[…]

— като задължава данъчнозадължените лица, чиято данъчна декларация разкрива наличие на „надвзет данък“ по смисъла на член 183 от Директива [2006/112] за даден данъчен период, да прехвърлят тази разлика изцяло или отчасти към следващия данъчен период, ако не са платили изцяло съответната престация на своя доставчик, и

— тъй като поради това задължение някои данъчнозадължени лица, чиято данъчна декларация систематично разкрива наличие на „надвзети данъци“, са принудени да прехвърлят повече от веднъж тази разлика към следващия данъчен период,

— да осъди Република Унгария да заплати съдебните разноски.

25. Република Унгария моли искът на Комисията да се отхвърли и последната да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

III — Доводи на страните

А — *Комисията*

26. Комисията отбелязва, че член 186, параграф 2 от унгарския закон за ДДС изключва възстановяването на надвзетия данък, когато данъкът по получени доставки произтича от сделки, за които не е платена насрещна престация, включително и ДДС, и задължението не е погасено по друг начин. Комисията поддържа, че това ограничение противоречи на правото на Съюза.

27. На първо място, посоченото ограничение нарушавало принципа на данъчен неутралитет, така както е тълкуван и конкретизиран от Съда. Член 183 от Директива 2006/112, и по-специално съдържащият се в него текст „в съответствие с условията, които те определят“ трябвало да се тълкува в светлината на този принцип, който представлявал основен принцип на общата система на ДДС и според който схемата на приспадане целяла да освободи изцяло предприемачите от тежестта на дължимия или платен ДДС в рамките на цялата им икономическа дейност.

28. Комисията твърди, че съгласно членове 62 и 63 от посочената директива ДДС по извършени доставки става изискуем от момента, в който стоките или услугите са доставени, независимо от заплащането на насрещната престация по съответната сделка. По този начин доставчиците на стоки или на услуги били задължени да внесат ДДС в държавния бюджет, въпреки че до края на облагаемия период клиентите им все още не са им платили. Тъй като в такъв случай член 186, параграф 2 от унгарския закон за ДДС не позволявал на клиента да поиска възстановяване на ДДС по съответната сделка, държавният бюджет извличал финансова полза до момента на плащането по сделката, което нарушавало равновесието в системата на ДДС.

29. Изключването на възможността за възстановяване на надвзетия подлежащ на приспадане ДДС налагало тежест върху съответните оператори. От една страна, забавянето на плащането от държавата по вземането на поискалото възстановяване данъчнозадължено лице водело до временно намаляване на имуществото, с което последното разполагало, а оттам и до намаляване на възможностите му за реализиране на печалби и на наличните му парични средства, като следователно повишавало стопанския риск, на който то било изложено. От друга страна, тъй като невъзстановяването на надвзетия ДДС водело до намаляване на наличните парични средства, с които разполагал купувачът на стоките или получателят на услугите, това засилвало риска този купувач или получател на услуги да не може да заплати стоките или услугите или да ги плати със закъснение. Така посоченото изключване увеличавало стопанския риск за доставчиците на стоки или на услуги, като дори намалявало вероятността да бъдат изпълнени условията за получаване на възстановяване.

30. Независимо че с въведената с Директива 2006/112 система на ДДС се налагали различни тежести върху данъчнозадължените лица, и по-специално задължение за заплащане на държавата на ДДС по извършени доставки независимо от плащането от страна на клиента на насрещната престация по съответната сделка, и че поради това принципът на данъчен неутралитет се прилагал в тази система с известни ограничения, тези ограничения трябвало да се тълкуват ограничително. В Решение от 25 октомври 2001 г. по дело Комисия/Италия [6] Съдът постановил по-специално че държавите членки не могат да налагат условия за възстановяване на надвзетия ДДС, в резултат на които

6 — C-78/00, Recueil, стр. I-8195.

данъчнозадълженото лице понася изцяло или отчасти тежестта на ДДС.

31. Според Комисията член 183 от Директива 2006/112 предвижда само че държавите членки могат да приемат процесуални норми за възстановяването, които надлежно да включат в съответната си нормативна уредба относно административното производство. Този член обаче не допускал ограничаване на посоченото възстановяване чрез условия по същество. Подобно ограничаване противоречало на целта на този член, водело до необосновани разлики между нормативните уредби на държавите членки и нарушавало принципа на данъчен неутралитет. Разглежданата национална правна уредба не установявала формални правила, а налагала ограничения по същество за възстановяването на ДДС.

32. На второ място, Комисията изтъква, че посочената национална правна уредба е несъвместима с член 183 от Директива 2006/112, тъй като освен това не съдържа каквото и да било ограничение във времето за прехвърлянето на надвзетия данък към следващия облагаем период.

33. От текста на този член следвало, че надвзетият данък трябва да се възстанови най-късно през втория облагаем период след възникването му. Съгласно разглежданата национална правна уредба обаче данъчнозадължените лица можели да бъдат задължени да прехвърлят многократно надвзетия ДДС, по-конкретно когато ставало въпрос за данъчнозадължени лица, сключващи сделки, при които подлежащият на приспадане ДДС по получени доставки редовно надвишава ДДС по извършени доставки. Такъв по-специално бил случаят на данъчнозадължените лица, чиято основна дейност е свързана с износ, по член 146, параграф 1, буква а) и член 169, буква б) от Директива 2006/112.

34. Разглежданото национално законодателство освен това не гарантирало, че данъчнозадължените лица действително ще получат обратно надвзетия ДДС. В случай че данъчнозадълженото лице преустанови дейността си поради неплатежоспособност, без да е платило всички получени от него престации, надвзетият ДДС във връзка с незаплатените престации в крайна сметка оставал в ръцете на държавата.

Б — *Република Унгария*

35. Република Унгария счита, че предвиденото в правната ѝ уредба условие, че само действително платеният данък подлежи на възстановяване, не нарушава нито принципа на данъчен неутралитет, нито член 183 от Директива 2006/112, който ясно предоставял на държавите членки правомощие да определят условията за възстановяване.

36. На първо място, Република Унгария твърди, че това условие не представлява тежест за данъчнозадълженото лице, която противоречи на принципа на данъчен неутралитет.

37. Всъщност като „данъчна тежест по ДДС“ трябвало да се разбира само крайната данъчна тежест, а именно положението, при което данъчнозадълженото лице трябвало да понесе ДДС, без да има право на приспадане. Временното понасяне на данъчната тежест по ДДС представлявало само финансова или бюджетна тежест, която засягала временно финансовото положение на съответния оператор и не противоречала на принципа на данъчен неутралитет.

38. Република Унгария подчертава в това отношение, че като предвижда в членове 62 и 63 от Директива 2006/112, че ДДС става изискуем след осъществяване на сделката, независимо от плащането на насрещната престация, както и че надвзетият подлежащ на възстановяване ДДС по получени доставки се възстановява най-рано след края на съответния облагаем период, общата система на ДДС налага на данъчнозадължените лица да понесат временно размера на данъка.

39. Следователно спорното условие само определяло момента, от който може да се иска възстановяване, без да поставя под въпрос последното.

40. Освен това посоченото условие не излагало данъчнозадължените лица на финансов риск, тъй като те все още не били платили своето задължение. В действителност тежестта се понасяла само от извършилото престацията лице, но това произтичало от нормите на Съюза, и по-специално от членове 62 и 63 от Директива 2006/112. Тъй като тази тежест била съвместима с принципа на данъчен неутралитет, не можело да се счита за недопустима тежестта, за която се твърди, че произтича от спорната национална правна уредба за придобилите стоките или получилите услугите лица.

41. Изискването да е извършено плащане, предвидено в член 186, параграф 2 от унгарския закон за ДДС като условие за възстановяване на надвзетия ДДС, целяло да неутрализира предимството, от което се ползвали придобилите стоките или получилите услугите лица, тъй като в противен случай те биха могли да платят на доставчиците си със средствата, получени от държавата за възстановяване на данъка, и така биха се оказали в по-благоприятно положение от това на данъчнозадължените лица, които са платили на доставчиците си преди възстановяването на надвзетия ДДС. Комисията обаче счита, че държавата понася първоначално произтичащото от сделката данъчно задължение и предоставя на данъчнозадължените лица безвъзмезден заем, по-конкретно когато облагаемият период за доставчика на услуги е по-дълъг от този за получателя.

42. Член 186, параграф 2 от унгарския закон за ДДС целял да не се допусне данъчнозадължените лица да се възползват от възможността да получат възстановяване на данъка — начислен за сделка, по която все още не са платили, и която дори може никога да не платят — за да подобрят финансовото си положение. Ако доставчикът на стоки или на услуги не е пратил дължимия от него ДДС, било защото го е декларирал през друг облагаем период, било защото най-общо не е могъл да го плати в определения срок, правото на получателя

на възстановяване всъщност представлявало заем от държавата, който засягал бюджета ѝ.

43. На второ място, Република Унгария поддържа, че възприетото от Комисията тълкуване на принципа на данъчен неутралитет ограничава неоснователно правото на преценка, предоставено на държавите членки с член 183 от Директива 2006/112. Според тази държава членка, ако се приеме, че всяка правна разпоредба в областта на ДДС, която по някакъв начин засяга финансовото положение, бюджета или стопанските решения на предприятията, нарушава принципа на данъчен неутралитет, това би лишило от смисъл член 183 от Директива 2006/112.

44. Освен това Република Унгария изтъква, че правната ѝ уредба не може да се сравнява с разглежданата по посоченото по-горе Решение по дело Комисия/Италия, доколкото унгарската правна уредба не поставя под въпрос възможността за данъчнозадължените лица да получат обратно пълния размер на ДДС чрез плащане в брой и в разумен срок, ако е определен разумен срок за плащането по сделката. Впрочем с употребата в точка 34 от посоченото решение на израза „в разумен срок“ Съдът признал, че държавите членки разполагат с известна свобода на действие по отношение на определянето на срока за възстановяване. Следователно националните норми относно възстановяването можели да наложат на данъчнозадължените лица да понесат временно финансовата тежест, без по този начин да нарушават принципа на данъчен неутралитет.

45. Що се отнася до липсата на ограничение във времето за прехвърлянето на надвзетия ДДС към следващия облагаем период, Република Унгария твърди, че нито в текста, нито в съображенията на Директива 2006/112 се посочва, че надвзетият ДДС може да се прехвърли само веднъж.

46. Освен това изпълнението на условието, което спорната национална правна уредба поставяла, за да се получи възстановяване, зависело от решението на самото данъчнозадължено лице. След като то платяло стоката или услугата, въпросът за прехвърлянето към последващ облагаем период отпадал.

47. На последно място, Република Унгария подчертава, че отсрочване на плащането с 90—120 дни може да се приеме за нормално в търговската практика. При тези условия повтарящото се прехвърляне на възстановяването можело да засегне само данъчнозадължените лица, които подавали месечни декларации. Всъщност повечето данъчнозадължени лица, които подавали тримесечни декларации, най-вероятно щели през следващия облагаем период да заплатят цената и ДДС по сделките по получени доставки, така че възстановяването вече нямало да е изключено по силата на член 186, параграф 2 от унгарския закон за ДДС.

IV — Съображения

48. Комисията иска от Съда да установи, че унгарското законодателство нарушава Директива 2006/112, тъй като, от една страна, възстановяването на надвзетия ДДС е обвързано с условието за действително плащане на данъка, и от друга страна, съгласно това условие възстановяването на надвзетия данък, съответстващ на ДДС, който все още не е платен, може да се прехвърля неограничено, а не само към следващия данъчен период.

49. В самото начало е необходимо да се констатира, че второто твърдение на Комисията за нарушение е само последица от прилагането на предвиденото от разглежданата унгарска правна уредба условие, до което се отнася първото твърдение за нарушение. Следователно въпросът дали отлагането на възстановяването на все още невнесената част от ДДС до плащането ѝ от данъчнозадълженото лице и следователно, ако е необходимо, към следващия облагаем период, зависи от съответствието с правото на Съюза на предвиденото от Република Унгария условие, че само платеният ДДС подлежи на възстановяване.

50. Следователно въпросът, който трябва да бъде разрешен в рамките на настоящия иск, е дали държавите членки имат право да ограничат възстановяването на надвзетия ДДС до частта от данъка, която данъчнозадълженото лице вече е платило.

51. Република Унгария поддържа, че правомощието да установи такова условие ѝ е предоставено от член 183 от Директива 2006/112, който предвижда, че в случай на надвзет ДДС държавите членки могат или да възстановят надвзетия данък, или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят.

52. Следователно трябва да се прецени дали частта от изречението „в съответствие с условията, които те определят“ от текста на член 183 от Директива 2006/112 предоставя правомощие на държавите членки да ограничат възстановяването на надвзетия ДДС до частта от данъка, която данъчнозадълженото лице вече е платило.

53. Комисията поддържа, че тази разпоредба не допуска държавите членки да установят подобно условие, тъй като то противоречи, от една страна, на принципа на неутралитет на общата система на ДДС за данъчнозадължените лица, и от друга страна, на смисъла и обхвата на тази разпоредба.

54. Според мен доводите на Комисията, основани на принципа на данъчен неутралитет, не са убедителни. За сметка на това се присъединявам към становището на Комисията по отношение на смисъла и на обхвата на член 183 от Директива 2006/112.

A — *Принципът на данъчен неутралитет*

55. За разлика от Комисията, аз не считам, че ограничаването на възстановяването на надвзетия ДДС до частта от данъка, която данъчнозадълженото лице е платило, наистина противоречи на принципа на неутралитет на ДДС, който — както напомня посочената институция — представлява основен принцип, присъщ за общата система на ДДС [7].

56. Този принцип има две страни. Той изисква, първо, намиращите се в сходно положение икономически оператори, както и конкуриращите се сходни стоки или услуги да се третират еднакво с оглед на ДДС, за да се избегнат нарушенията на конкуренцията. В това отношение принципът на данъчен неутралитет представлява израз на принципа на равно третиране [8] в областта на ДДС.

57. Принципът на данъчен неутралитет предполага, на второ място, че данъчнозадълженото лице е освободено изцяло от начисления му ДДС за стоките и услугите, придобити с цел извършване на облагаемата му дейност [9]. В общата система на ДДС този принцип се прилага чрез схема на приспадане, чийто обхват се тълкува с оглед на този принцип.

58. Следователно съгласно съдебната практика принципът на данъчен неутралитет не допуска, от една страна, схемата за приспадане да доведе до положение, при което размерът на ДДС, дължим от заинтересованото лице съгласно администрацията, да надхвърля размера на данъка, който му е бил платен или който клиентите му дължат [10]. От друга страна, този принцип не допуска национална мярка, която би могла да постави в тежест на данъчнозадълженото лице ДДС, което той понася в рамките на стопанската си дейност, без да му даде възможност да го приспадне [11]. С други думи, принципът на данъчен неутралитет изисква правилата относно приспадането да позволяват пълното компенсиране на данъка, платен от данъчнозадълженото лице по получени доставки за предоставяните от него облагаеми стоки или услуги. Целта в крайна сметка е данъчнозадълженото лице да не понася последици от данъка.

59. Не намирам обаче прецедент в съдебната практика, в който Съдът да е приел, че принципът на данъчен неутралитет не допуска данъчнозадълженото лице да внесе

7 — Вж. по-специално Решение от 5 март 2009 г. по дело J D Wetherspoon (C-302/07, Сборник, стр. I-1467, точки 34 и 57), Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark (C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 40 и цитираната съдебна практика) и Решение от 22 декември 2010 г. по дело Dankowski (C-438/09, Сборник, стр. I-4009, точка 37).

8 — Вж. Решение по дело NCC Construction Danmark, посочено по-горе (точка 44), както и Решение от 3 март 2011 г. по дело Комисия/Нидерландия (C-41/09, Сборник, стр. I-831, точка 66 и цитираната съдебна практика).

9 — Решение от 26 май 2005 г. по дело Kretztechnik (C-465/03, Recueil, стр. I-4357, точка 34 и цитираната съдебна практика).

10 — Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, стр. I-5339, точка 28), както и Решение по дело J D Wetherspoon, посочено по-горе (точка 34 и цитираната съдебна практика).

11 — Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Abbey National (C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 35 и цитираната съдебна практика).

авансово ДДС и по този начин да понесе временно свързаната с това финансова тежест.

60. Според мен посоченото по-горе Решение по дело Комисия/Италия, на което се позовава Комисията, не позволява да се изведе такъв принцип. Всъщност в това дело Съдът разглежда правна уредба на държава членка, по силата на която възстановяването на надвзетия ДДС, от което през 1992 г. са се ползвали определени данъчнозадължени лица, е трябвало да се извърши чрез предоставяне на държавни ценни книжа, емитирани след 1 януари 1994 г. и с падеж пет или десет години след емисията им.

61. В този контекст Съдът приема, че макар държавите членки несъмнено да разполагат със свобода на действие при установяването на реда и условията за възстановяване на надвзетия ДДС [12], последните не могат да накърняват принципа на данъчен неутралитет, като възлагат на данъчнозадължените лица да понесат изцяло или отчасти тежестта на ДДС, така че държавите членки трябва да дадат възможност на данъчнозадължените лица при подходящи условия да възстановят изцяло вземането, произтичащо от надвзетия ДДС. От това Съдът прави заключение, че възстановяването трябва да е направено в разумен срок чрез плащане в брой или по равностоен начин и че при всички случаи приетият метод на възстановяване не трябва да създава никакъв финансов риск за данъчнозадължените лица [13].

62. Следователно в Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, Съдът осъжда съответния ред и условия за възстановяване само по съображение че те не представляват плащане в брой в разумен срок [14].

63. Освен това при разглеждане на структурата на общата система на ДДС се установява, както изтъква унгарското правителство, че тя задължава данъчнозадължените лица да извършват авансово плащане, при това не само на начисления им ДДС за стоките и услугите, придобити с цел осъществяване на облагаемата им дейност, а в известна степен и на този, който дължат спрямо държавния бюджет.

64. Всъщност, както посочих, съгласно общата система ДДС се начислява на всеки стадий от производството или разпространението, така че по принцип данъчнозадълженото лице трябва да го плати на своите доставчици и впоследствие да го приспадне от ДДС, който дължи спрямо държавния бюджет.

12 — Приложимите разпоредби по отношение на възстановяването на надвзет ДДС са член 18, параграф 4 от 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 L145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), чийто текст е възпроизведен в член 183 от Директива 2006/112.

13 — Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе (точки 33 и 34).

14 — Пак там (точка 36).

65. По същия начин, съгласно членове 63, 206 и 250 от Директива 2006/112 при подаването на декларацията за ДДС данъчнозадълженото лице трябва да плати не само данъка, който действително е събрало от своите клиенти, но и този, който последните все още му дължат на основание на вече извършените от него доставки на стоки или услуги. Всъщност ще напомня, че съгласно член 63 данъкът става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

66. Доколкото в повечето случаи задължението на данъчнозадължените лица към бюджета надхвърля размера на правото им на приспадане, последните следователно могат да бъдат принудени да понесат финансовата тежест, съответстваща на частта от ДДС, която е станала изискуема, но която те все още не са събрали.

67. Освен това, ако държавата членка реши на основание член 183 от Директива 2006/11 да прехвърли надвзетия ДДС към следващ период, чиято продължителност може да е до една година съгласно член 252 от същата директива, данъчнозадълженото лице ще трябва да чака през целия този период не само за възстановяването на данъка, който все още дължи, но и на този, който вече е платило.

68. В такъв случай данъчнозадълженото лице ще трябва да внесе авансово ДДС, като понесе свързаната с това финансова тежест, която — в зависимост от определената от държавата членка продължителност на облагаемия период — би могла да е по-обременителна за финансовото положение на данъчнозадълженото лице, отколкото при прилагането на унгарската правна уредба, предвиждаща възстановяване без прехвърляне на вече платения данък.

69. На последно място, Комисията подчертава, че ако данъчнозадълженото лице преустанови дейността си поради неплатежоспособност, без да е платило за всички получени от него престации, надвзетият във връзка с тях ДДС в крайна сметка щял да остане в полза на държавата.

70. Според мен и тази последица не противоречи на принципа на данъчен неутралитет. Този принцип не допуска не обогатяването на държавата, а това понесеният от данъчнозадълженото лице ДДС по получени доставки за упражняване на облагаемата му дейност да остане в крайна сметка в негова тежест. Случаят обаче не е такъв до момента, в който данъчнозадълженото лице не плати ДДС.

71. При неплатежоспособност на данъчнозадълженото лице вредата се понася в по-голяма степен от неговите доставчици, които съгласно общата система на ДДС са длъжни да платят на държавата дължимия данък, въпреки че все още не са го получили. Все пак фактът, че доставчикът на преустановило дейността си поради неплатежоспособност данъчнозадължено лице дължи спрямо държавния бюджет данък, който няма да може да събере, произтича от прилагането на общата система на ДДС, и по-конкретно на членове 63, 206 и 250 от Директива 2006/112. Освен това тази

хипотеза е изрично уредена в член 185 от Директива 2006/112, който предвижда възможност за държавата членка да извърши корекции в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане.

72. С оглед на всички тези съображения считам, че трудно могат да се приемат доводите на Комисията, съгласно които унгарската правна уредба противоречи на принципа на данъчен неутралитет, тъй като задължава данъчнозадълженото лице да заплати авансово данъка, дължим по получени доставки.

73. Несъмнено, както изтъкнах във втората част от своя анализ, считам, че разпоредбите на Директива 2006/112 относно възстановяването на надвзет ДДС не позволяват на Република Унгария да установи спорното условие.

74. Все пак точното прилагане на принципа на данъчен неутралитет не трябва да се определя от конкретните условия на упражняване на правото на приспадане. Точно обратното, при непълноти или неясноти в разпоредбите на Директива 2006/112 този принцип следва на ръководи тяхното тълкуване.

75. Според мен по настоящото дело разглежданата правна уредба не се допуска не от принципа на данъчен неутралитет, а от разпоредбите на Директива 2006/112, и по-конкретно от член 183 от нея.

Б — *Смисъл и обхват на член 183 от Директива 2006/112*

76. Според мен доводът на Република Унгария, че член 183 от Директива 2006/112 ѝ позволява да въведе спорното условие, противоречи, на първо място, на текста на тази разпоредба. Ще припомня, че съгласно член 183, първа алинея от Директива 2006/112 „[к]огато за даден данъчен период сумата на приспаданията надвиши сумата на дължимия ДДС, държавите членки могат или да възстановят надвзетия данък или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят“.

77. При разглеждането на тази разпоредба се установява, от една страна, че този текст предоставя на държавите членки само две възможности, а именно или да прехвърлят надвзетия данък към следващия период или да го възстановят в съответствие с условията, които те трябва да определят.

78. Ще отбележа, от друга страна, че изразът „в съответствие с условията, които те определят“ се отнася само до условията за възстановяване, не и до определянето на размера на данъка, подлежащ на приспадане. Този анализ се потвърждава и от текста на езиците, на които е бил приет член 18, параграф 4 от Шеста директива,

възпроизведен в член 183 от Директива 2006/112 [15].

79. Следователно редът и условията, които държавите членки трябва да определят в съответствие с текста на член 183 от Директива 2006/112, се отнасят само до практическите условия за възстановяване на надвзетия ДДС, а не до определянето на неговия размер. Така например може да става въпрос за срока, предоставен на администрацията за извършване на възстановяването [16], или за мерки за предотвратяване на опасността от измами [17], или пък за въвеждането на погасителна давност [18].

80. Все пак изразът „в съответствие с условията, които те определят“, трудно може да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да добавят към алтернативата, предвидена в член 183, първа алинея от Директива 2006/112, трета възможност, предвиждаща възстановяване само на действително платения ДДС.

81. Този анализ се потвърждава от много съображения, основани на Директива 2006/112.

82. В този смисъл член 183, втора алинея от посочената директива предвижда, че държавите членки могат да откажат възстановяване или прехвърляне, ако размерът на надвзетия данък е незначителен. A contrario, от тази разпоредба може да се направи изводът, че общностният законодател не е искал да предостави на държавите членки правомощие да ограничават възстановяването до платения ДДС.

15 — Вж. текста на немски („Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten“), на английски („Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period“), на италиански („Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite“) и на нидерландски език („Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling“).

16 — Вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе (точки 32—34) и Решение от 10 юли 2008 г. по дело Sosnowska (C-25/07, Сборник, стр. I-5129, точка 17).

17 — В Решение от 18 декември 1997 г. по дело Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Recueil, стр. I-7281) Съдът постановява, че член 18, параграф 4 от Шеста директива допуска мерки, които позволяват на националните органи да задържат превантивно определени размери на подлежащия на възстановяване ДДС, когато съществуват предположения за данъчни измами или когато посочените органи се позоват на вземане за ДДС, което не произтича от справка-декларациите на данъчнозадълженото лице и което последното оспорва (точки 41 и 44).

18 — В Решение от 21 януари 2010 г. по дело Alstom Power Hydro (C-472/08, Сборник, стр. I-623) Съдът постановява, че член 18, параграф 4 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която предвижда тригодишен давностен срок за подаването на искане за възстановяване на надвзет ДДС, недължимо събран от данъчната администрация на тази държава (точка 22).

83. Всъщност, както вече отбелязах, член 183, първа алинея от Директива 2006/112 се отнася до случаите, когато размерът на подлежащия на приспадане данък е по-голям от този на ДДС, без да предвижда, че тези права на приспадане трябва да се намалят с изискуемия и все още неплатен ДДС. В член 168 от тази директива обаче изрично е посочено, че правото на данъчнозадълженото лице на приспадане данъка по получени доставки се отнася не само до платения от него ДДС, но и до дължимия ДДС.

84. Според мен това се потвърждава и от разпоредбите на Директива 2006/112, които уреждат конкретно корекциите при приспадането. По-специално член 185 от тази директива урежда случаите на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане.

85. Посочването в член 185 на сделките, по които не е извършено плащане, въпреки че член 183 от Директива 2006/112 не съдържа никакво уточнение по отношение на тези сделки, също показва, a contrario, че общностният законодател не е пожелал да позволи на държавите членки да изключат възстановяването на данъка, когато последният не е действително платен.

86. Наистина, както изтъква Република Унгария, това тълкуване може да доведе до задължение за държавите членки да предоставят безвъзмездно бюджетни средства на данъчнозадължените лица, чиито права на приспадане са възникнали във връзка с данък, който те все още не са платили. Тази последица може да изглежда нелогична предвид правилото, което гласи, че данъчнозадължените лица дължат на държавния бюджет само изискуемия ДДС, и което може да задължи икономическите оператори да внасят авансово все още неплатения им ДДС.

87. Това тълкуване може да доведе и до разлики в положението на отделните икономически оператори с оглед на способността им да получат от своите доставчици на стоки или на услуги отсрочки при плащанията, която може да зависи от икономическата им значимост.

88. Според мен обаче тези доводи на Република Унгария не могат да обосноват тълкуване на член 183 от Директива 2006/112 в друг смисъл.

89. Всъщност Съдът вече е постановил, че държавите членки са длъжни да прилагат общата схема на ДДС, дори да считат, че тя подлежи на усъвършенстване. В този смисъл, видно от точки 55 и 56 от Решение от 8 ноември 2001 г. по дело Комисия/Нидерландия [19], дори предложеното от някои държави членки тълкуване да позволява по-добро зачитане на някои от целите на Шеста директива, като например данъчния неутралитет, държавите членки не могат да се отклоняват от изричните разпоредби на тази директива [20].

90. Ето защо считам за основателно твърдението на Комисията, че член 183 от Директива 2006/112 не допуска държавите членки да

19 — C-338/98, Recueil, стр. I-8265.

20 — Решение от 6 октомври 2005 г. по дело Комисия/Франция (C-243/03, Recueil, стр. I-8411, точка 35).

ограничават възстановяването на надвзетия ДДС до действително платения данък. Поради това ще предложа на Съда да постанови, че настоящият иск за установяване на неизпълнение на задължения е основателен.

91. В случай че Съдът се съгласи с моето предложение, Република Унгария трябва да понесе съдебните разноски за настоящото производство по силата на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда.

V — Заключение

92. С оглед на посочените по-горе съображения предлагам на Съда:

— да обяви настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения за основателен, доколкото Европейската комисия упреква Република Унгария, че не е изпълнила задълженията си по Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност:

  — като задължава данъчнозадължените лица, чиято данъчна декларация разкрива наличие на „надвзет данък“ по смисъла на член 183 от Директива 2006/112 за даден данъчен период, да прехвърлят тази разлика изцяло или отчасти към следващия данъчен период, ако не са платили изцяло съответната престация на своя доставчик, и

  — тъй като поради това задължение някои данъчнозадължени лица, чиято данъчна декларация систематично разкрива наличие на „надвзети данъци“, са принудени да прехвърлят повече от веднъж тази разлика към следващия данъчен период,

— да осъди Република Унгария да заплати съдебните разноски.