Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 2 март 2017 година[1]

Дело C-38/16

Compass Contract Services Limited
срещу
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Преюдициално запитване, отправено от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство)

„ДДС — Недължимо платен данък — Условия за възстановяване — Национална правна уредба, която въвежда давностен срок — Разлика спрямо срока, предвиден за възстановяване при неправилно отказано право на приспадане — Принципи на равно третиране, данъчен неутралитет и ефективност"

1. Допуска ли правото на Съюза давностните срокове, приложими към исканията за възстановяване на недължимо платен данък върху добавената стойност (ДДС), да се различават — що се отнася до датата, от която започват да текат — от давностните срокове, предвидени за исканията за приспадане на същия данък? Това най-общо е въпросът, който британският съд поставя в рамките на спор между дружеството Compass Contract Services (UK) Ltd. (наричано по-нататък „Compass") и националните данъчни органи.

2. В решение от 11 юли 2002 г., Marks & Spencer[2] Съдът постановява, че принципите на ефективност и на защита на оправданите правни очаквания не допускат национална правна уредба [като Finance Act 1997 (Закон за бюджета от 1997 г.)], която намалява с обратно действие от шест на три години срока за подаване на искания за възстановяване на ДДС, събран в противоречие с Директива 77/388/ЕИО[3].

3. Впоследствие, с оглед на посоченото решение, британският законодател приема, че това намаляване на срока няма да се прилага спрямо исканията за възстановяване на ДДС за данъчни периоди, предхождащи датата, считано от която намаленият срок започва да се прилага. По-късно същото правило се въвежда за исканията (подадени извън срока) за приспадане на начислен и внесен ДДС.

1 — Език на оригиналния текст: испански.

2 — Дело C-62/00, EU:C:2002:435, наричано по-нататък „M&S I".

3 — Шеста директива 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".

4. Практиката на административните органи и последващата законодателна намеса обаче водят до различно третиране в Обединеното кралство, що се отнася до датата, от която започва да се прилага срокът за едните искания (тези за възстановяване на ДДС) и за другите искания (за приспадане на ДДС). Запитващата юрисдикция поставя на Съда въпроса дали това различно третиране е съвместимо с принципите на правото на Съюза, по-конкретно, с принципа на равенство.

I – **Правна уредба**

А– *Право на Съюза* Шеста директива:

5. Член 17, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, 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]

6. Член 18, озаглавен „Правила, регулиращи правото на приспадане“, предвижда:

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

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 е длъжно да внесе данъка в качеството си на получател на доставка или купувач в случаите, за които се прилага разпоредбата на член 21, параграф 1 да спази формалностите, действащи във всяка държава членка.

2. Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия данък 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 параграф 1.

[…]

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 разрешените приспадания 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.

[…]“. [неофициален превод]

Б– *Национално право*

7. Законодателното развитие в разглежданата област до приемането на Finance Act 1997 (Закон за бюджета от 1997 г.) е описано по следния начин в решение M&S I[4]:

8. Член 11, A, параграф 1, буква a) от Шеста директива е неправилно транспониран във вътрешното право до изменението с Finance (No. 2) Act 1992 (Втори закон за бюджета от 1992 г.), в сила от 1 август 1992 г., на член 10, параграф 3 от Value Added Tax Act 1983 (Закон за данък върху добавената стойност от 1983 г.).

9. Оттогава посочената разпоредба е със следното съдържание:

„Ако насрещната престация за доставена стока или предоставена услуга не представлява изцяло или отчасти парична сума, за нейна стойност се счита паричната сума, която, след увеличаването ѝ с приложимия данък, е равностойна на насрещната престация“.

10. Що се отнася до разпоредбите относно възстановяването на недължимо платени като ДДС суми, считано от 1 януари 1990 г., член 24 от Finance Act 1989 (Закон за бюджета от 1989 г.) предвижда следното:

„(1) Когато на Commissioners[5] бъде платена като данък върху добавената стойност сума, която не им се дължи, последните са длъжни да възстановят недължимо събраната сума.

(2) Commissioners са длъжни да възстановят сумата по този член само при подадено за целта искане.

[…]

(4) Искане за възстановяване по настоящия член не може да бъде подадено, ако са изтекли шест години, считано от датата на извършеното плащане, освен ако са налице основания за прилагане на предвиденото в следващия параграф.

(5) Когато на Commissioners е извършено плащане поради грешка, искане за възстановяване в съответствие с настоящия член може да бъде предявено по всяко време до изтичане на шест години, считано от датата, на която заявителят е узнал за грешката или при полагане на дължимата грижа е можел да узнае за нея.

[…]

4 — В точки 8—15 от настоящото заключение са възпроизведени почти изцяло точки 4—11 от решение M&S I.

5 — Данъчен орган, отговорен за събирането на ДДС в Обединеното кралство.

(7) Освен в случаите, предвидени в настоящия член, Commissioners нямат задължение да възстановяват суми, събрани като данък върху добавената стойност поради обстоятелството, че не съществува данъчно задължение в тяхна полза.

[…]“.

11. Член 24 от Finance Act 1989 (Закон за бюджета от 1989 г.) е отменен и заменен с член 80 от Value Added Tax Act 1994 (Закона за ДДС от 1994 г.), в сила от 1 септември 1994 г. На практика релевантните разпоредби на член 80 са със същото съдържание като тези на член 24.

12. На 18 юли 1996 г. член на британското правителството, Paymaster General (главният ковчежник), уведомява парламента, че с оглед на увеличаващия се риск за държавната хазна в резултат на исканията за възстановяване на суми, погрешно събрани като данък, правителството възнамерява да промени с Finance Bill 1997 (Проектозакон за бюджета от 1997 г.) давностния срок за предявяване на искания за възстановяване на ДДС и други косвени данъци, като го намали на три години. Прилагането на новия давностен срок следвало да започне незабавно спрямо вече предявени към датата на това обявление искания, за да не се допусне предложената законодателна промяна да загуби своята ефективност поради времето, необходимо за приключване на парламентарната процедура.

13. На 4 декември 1996 г. Камарата на общините одобрява предложения от правителството законопроект за бюджета, заедно с оповестеното на 18 юли 1996 г. предложение, което бива включено в член 47 от Проектозакона за бюджета от 1997 г.

14. Законът за бюджета от 1997 г. е окончателно приет на 19 март 1997 г. Член 47, параграф 1 от него изменя член 80 от Value Added Tax 1994 (Закон за ДДС от 1994 г.), като отменя параграф 5 и изменя параграф 4, който придобива следната редакция:

„Commissioners нямат задължение да възстановяват суми по предявено искане съгласно настоящия член, ако към датата на подаване на искането са изтекли повече от три години от получаването на тези суми“.

15. Член 47, параграф 2 от Закона за бюджета от 1997 г. предвижда:

„[…] за дата на влизане в сила на параграф 1 се счита 18 юли 1996 г.; за целите на всяко връщане на суми на тази или на по-късна дата посочената разпоредба ще се прилага за всяко искане, направено в съответствие с член 80 от Закона за данък върху добавената стойност от 1994 г., включително за исканията, направени преди тази дата и исканията във връзка с плащания, извършени преди нея“.

16. Съгласно член 25, параграф 6 от Закона за ДДС от 1994 г. приспадането на начислен и внесен данък по получени доставки по параграф 2 на същата разпоредба и предоставянето на ДДС кредит са допустими само при искане, предявено в срока и по начина, определени в подзаконовите нормативни актове.

17. Член 29, параграф 1A от Value Added Tax Regulations 1995 (Правилник за данъка върху добавената стойност от 1995 г.), в редакцията му в сила между 1 май 1997 г. и 31 март 2009 г.[6], предвижда, че данъчните органи не трябва да уважават искане за приспадане на данък по получени доставки, ако същото е направено след изтичането на повече от 3 години, считано от датата, на която е трябвало да бъде подадена декларацията за съответния данъчен период.

6 — Период, в рамките на който е подадено искането на Compass за възстановяване.

18. Съгласно член 121, параграф 1 от Finance Act 2008 (Закон за бюджета от 2008 г.) правилото по член 80, параграф 4 от Закона за ДДС от 1994 г. не се прилага за исканията, подадени преди 1 април 2009 г., във връзка със суми, начислени или внесени за данъчен период, приключил преди 4 декември 1996 г.

19. Съгласно член 121, параграф 2 от Закона за бюджета от 2008 г. член 25, параграф 6 от Закона за ДДС от 1994 г. не се прилага за искания за приспадане на данък по получени доставки, който е бил начислен за данъчен период, приключил преди 1 май 1997 г., ако тези искания са подадени преди 1 април 2009 г.

20. Съгласно член 121, параграф 4 от Закона за бюджета от 2008 г. тази разпоредба влиза в сила на 19 март 2008 г.

II – **Факти**

21. Compass е компания за доставка на студени ястия, на която през юни 2006 г. по съдебен ред е признато, че определени доставки, за които е начислявала и декларирала ДДС през предходни данъчни периоди, всъщност са били освободени от този данък.

22. По-конкретно, британските съдилища приемат, че посочените доставки се ползват от освобождаването по член 28, параграф 2 от Шеста директива. Вследствие на това Commissioners признават факта, че Compass е надвнесло ДДС.

23. През януари 2008 г. Compass подава искане за възстановяване на начисления и надвнесен ДДС за периода от 1 април 1973 г. до 2 февруари 2002 г.

24. Commissioners изплащат недължимо платените суми за периода от 1 април 1973 г. до 31 октомври 1996 г., като посочват, че за останалия период правото на възстановяване е погасено по давност.

25. Compass обжалва решението на Commissioners пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство), като оспорва различното третиране на исканията за възстановяване на недължимо платен ДДС, от една страна, и исканията за приспадане на същия данък, от друга страна.

26. Това различно третиране се изразявало в обстоятелството, че първите искания можели да бъдат уважени само ако се отнасят за данъчни периоди, приключили преди 4 декември 1996 г., докато срокът за вторите се разпростирал до 1 май 1997 г.

27. Следователно предмет на главното производство е само възстановяването на недължимо платен ДДС в периода от 1 ноември 1996 г. до 30 април 1997 г. (четвърто данъчно тримесечие на 1996 г. и първо данъчно тримесечие на 1997 г.).

28. При тези обстоятелства сезираната със спора юрисдикция отправя преюдициално запитване до Съда.

III – **Преюдициални въпроси**

29. Преюдициалните въпроси, постъпили в Съда на 25 януари 2016 г., имат следното съдържание:

„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.?“.

IV – **Производство пред Съда и становища на страните**

30. В производството пред Съда участие взимат Compass, правителството на Обединеното кралство и Комисията, които представят писмени становища и се явяват на проведеното на 8 декември 2016 г. съдебно заседание.

31. Compass счита, че на първия въпрос трябва да се отговори утвърдително. Спорното различно третиране не може да бъде обосновано с оглед на принципа на равенство, тъй като двете сходни положения се отнасят до възстановяването на „данъчен кредит по ДДС“. Според него логиката, залегнала в основата на националните разпоредби относно давността с обратно действие, показва, че намерението на Commissioners е било да я прилагат към всички искания за възстановяване на надвзет ДДС.

32. Във връзка с принципа на неутралитет Compass твърди, че то е поставено в по-неблагоприятно положение спрямо евентуалните му конкуренти, на които е признато право на приспадане на ДДС за спорния период.

33. По втория въпрос Compass твърди, че в съответствие с решение от 10 април 2008 г., Mark & Spencer[7], запитващата юрисдикция би трябвало да приложи спрямо него същия давностен срок, който е приложим към исканията за приспадане на ДДС, в качеството на по-благоприятно правило. Дружеството добавя, че ако тя не направи това, би било налице нарушение на принципа на ефективност.

7 — Дело C-309/06, EU:C:2008:211, наричано по-нататък „M&S II“.

34. Според правителството на Обединеното кралство единственият относим принцип по отношение на поставените въпроси е принципът на равенство. В разглеждания случай оспореното от Compass различно третиране не противоречи на този принцип, тъй като неговото положение не е сходно с това на лице, което предявява „просрочено“ искане за приспадане на ДДС. Това правителство счита, че двете положения са различни както от фактическа, така и от правна страна.

35. Що се отнася до фактическата страна, британското правителство твърди, че разликата произтича от това, че съответните крайни срокове (и в двата случая — три години) са били въведени в различни моменти, след констатираното нарушение на правото на Съюза с решение M&S I[8]. За отстраняване на това нарушение член 121 от Закона за бюджета за 2008 г. е въвел преходен период, възприемайки като референтни първите възможни дати, считано от които Обединеното кралство е можело да намали давностния срок с незабавен ефект, като това са датите, на които разпоредбите за намаляване на давностния срок от шест на три години са били приложени.

36. Относно правната природа на двата вида искания правителството на Обединеното кралство твърди, че правото да се получи претендираната като недължимо платен ДДС сума по дефиниция не произтича от режима на ДДС, нито от директивите, които го регламентират, а от общото право на Съюза. Напротив, правото на приспадане произтича изключително от тези директиви, съгласно които данъчнозадължено лице, което е платило или е задължено да плати данъка на трето лице, също данъчнозадължено за плащането на този данък, има право да приспадне платения ДДС (или да получи съответния данъчен кредит). Доказателство за различния правен характер на двете положения е обстоятелството, че правото на Съюза признава на данъчната администрация възможността да се позове на неоснователно обогатяване в първия, но не и във втория случай.

37. Правителството на Обединеното кралство счита също, че изразът „ДДС кредит“, използван в решението M&S II, в действителност не съответства на юридическо определение, а е по-скоро изразно средство.

38. Същото правителство изтъква още, че решение M&S II не се отнася до изменените през 2005 г. и приложени спрямо Compass национални правила. След тази реформа двата вида искания се разглеждат еднакво, като Compass не е доказало друго лице, намиращо се в същото положение, да е получило по-благоприятно третиране.

39. В заключение правителството на Обединеното кралство посочва, че спорната национална правна уредба не противоречи на принципите на ефективност и на защита на оправданите правни очаквания, при положение че констатираната в решение M&S I несъвместимост с правото на Съюза е била отстранена с въвеждането на преходен режим.

40. Комисията твърди, че данъчен режим (като разглеждания по делото) може да предвижда различни срокове, без да се нарушават принципът на неутралитет или общите принципи на правото на Съюза. Относно първия принцип Комисията посочва, че неговото нарушаване би могло да се констатира само при различно третиране на конкурентни оператори, какъвто е случаят в решение M&S II, но не и по настоящото дело.

8 — C-62/00, EU:C:2002:435.

41. Така както липсата на конкурентни оператори изключва нарушаването на принципа на неутралитет, евентуалното наличие на оператори, които се намират в сходно положение, би могло да доведе до нарушение на принципа на равенство. Според Комисията обаче в случая се съпоставят две положения, които не са сравними: между двата вида искания съществува съществено обективно различие, доколкото същите се отнасят до различни аспекти на икономическата дейност и освен това са уредени с различни норми. Според Комисията този извод произтича от съдебната практика, установена с решение Reemtsma Cigarettenfabrike [9].

42. В крайна сметка според Комисията позоваването на принципа на ефективност е неуместно отново защото искания като това на Compass не са сравними с исканията за приспадане. Що се отнася до принципа на равностойност, задължение на запитващата юрисдикция е да провери неговото прилагане, като трябва да се припомни, че съгласно съдебната практика този принцип не може да се тълкува в смисъл, че задължава дадена държава членка да разшири прилагането на най-благоприятния си вътрешноправен режим по отношение на всички предявени в дадена област на правото искове.

V – **Анализ**

A– *Предварителни бележки. Исторически и нормативен контекст на спора*

43. Според запитващата юрисдикция [10], и както британското правителство подчертава [11], за да се схване въведената с член 121 от Закона за бюджета от 2008 г. разлика в третирането на исканията за възстановяване на надвнесен ДДС, от една страна, и исканията за приспадане на ДДС, от друга страна, трябва да се разгледа генезисът на тригодишния давностен срок, както и хронологията на съдебното оспорване, на което същият е бил предмет.

44. Според данните, предоставени от запитващата юрисдикция и правителството на Обединеното кралство, член 121 от Закона за бюджета от 2008 г. е завършекът на серия от нормативни действия, започнали с оповестеното на 18 юли 1996 г. намерение на това правителство да измени член 80 от Закона за ДДС от 1994 г. [12]. На 4 декември 1996 г. националният законодател одобрява предложението на правителството.

45. Първоначално Commissioners приемат, че новият тригодишен срок не се прилага спрямо искания за приспадане на ДДС. Считано от 1 май 1997 г. обаче, Правилникът за ДДС от 1995 г. е изменен, така че този срок да обхване и посочените искания.

9 — Решение от 15 март 2007 г. (C-35/05, EU:C:2007:167).

10 — Точки 8—26 от акта за преюдициално запитване.

11 — Точка 4 от писменото становище на правителството на Обединеното кралство.

12 — Както вече посочих в точка 12 от настоящото заключение, предложението е направено с оглед на „увеличаващия се риск за държавната хазна в резултат на исканията за възстановяване на суми, събрани като данък поради грешка“, като с цел този риск да бъде сведен до минимум срокът за претендиране на посочените суми е намален от шест на три години.

46. В изпълнение на решение M&S I [13], с което се приема, че намаляването (от шест на три години) с обратно действие на срока за предявяване на искане за възстановяване на недължимо платен ДДС противоречи на правото на Съюза, британските съдилища постановяват (в така наречената „решение Fleming“) [14], че за прилагането на това намаляване трябва да се предвиди преходен период и същото следва да обхване исканията за приспадане.

47. Въз основа на тази съдебна практика Commissioners решават:

— да се уважават исканията във връзка с недължимо платен ДДС за данъчни периоди, приключили преди 4 декември 1996 г. (датата на изменение на член 80 от Закона за ДДС от 1994 г., която разпоредба първоначално се е отнасяла само за този вид искания), и

— да се уважават и исканията за приспадане на ДДС за данъчни периоди, приключили преди 1 май 1997 г. (дата на изменение на Правилника за ДДС от 1995 г., с който тригодишният срок се разпростира спрямо този втори вид искания).

48. След потвърждаването на тази административна практика по съдебен ред Законът за бюджета от 2008 г. придава законов израз на възприетото разрешение, като предвижда, че същото трябва да се прилага за искания, предявени преди 1 април 2009 г.

49. Това е контекстът, в който запитващата юрисдикция отправя преюдициалните си въпроси. В случай че на първия въпрос се отговори утвърдително, с втория си въпрос тази юрисдикция иска да се установи как трябва да се третират исканията за възстановяване на надвнесен ДДС, които са били направени в периода между двете дати.

Б – *По първия преюдициален въпрос*

50. Най-общо, запитващата юрисдикция иска да се установи дали правото на Съюза допуска национална мярка, която, предвиждайки приложим спрямо намалените давностни срокове преходен период, третира различно исканията за възстановяване на надвнесен ДДС и тези за приспадане на ДДС [15]. Според нея е възможно това различно третиране да води до нарушение на различни принципи на правото на Съюза.

51. По-конкретно, запитващата юрисдикция посочва принципите на равно третиране, на данъчен неутралитет и на ефективност, както и „всеки друг релевантен принцип на правото на Съюза“ — която формулировка позволява, евентуално, да се разгледат принципите на равностойност [16] и на защита на оправданите правни очаквания [17].

13 — C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Съгласно предоставеното от запитващата юрисдикция обяснение в точка 4 от акта за преюдициално запитване понятието „искане въз основа на решение Fleming“ идва от решението на House of Lords по дело Fleming с/у HMRC. „Искане за възстановяване на внесен данък въз основа на решение Fleming“ е искане по член 80 от Value Added Tax Act 1994 във връзка със сума, която е била начислена или внесена като данък по извършени доставки, но всъщност не е била дължима, за данъчен период, приключил преди 4 декември 1996 г. Изразът „искане за възстановяване на данъчен кредит въз основа на решение Fleming“ означава искане за приспадане на данък по получени доставки, по което правото на приспадане е възникнало през данъчен период, приключил преди 1 май 1997 г.

15 — Както бе посочено, макар за двата вида искания да е установен еднакъв давностен срок, съществува разлика в датата, от която същият се прилага за всяко от тях.

16 — Точки 34—36 от писменото становище на Комисията.

17 — Точки 28—34 от писменото становище на Обединеното кралство.

52. При все това споделям становището на британското правителство [18], че спорът по главното производство се отнася основно (и считам, че същото трябва важи за отговора на преюдициалния въпрос) до разликата в режима, който се прилага съответно спрямо двата вида искания, тоест до евентуалното нарушение на принципа на равенство. Според мен останалите посочени от запитващата юрисдикция принципи в случая имат второстепенно значение.

53. Принципът на неутралитет, който е основен принцип на общата система на ДДС [19], не допуска сходни стоки или доставки на услуги — за които, именно поради това сходство, се приема, че са в конкуренция помежду си [20] — да се третират по различен начин от гледна точка на този данък [21]. Споделям становището на Комисията [22] и на правителството на Обединеното кралство [23], че в разглеждания случай подобна хипотеза не е налице.

54. По-конкретно, не е доказано Commissioners да са третирали доставките на Compass по различен начин спрямо сходни доставки на негови конкуренти. По отношение на всички лица, включително Compass, правилата относно сроковете са прилагани по един и същ начин, в зависимост от вида на техните искания (били те за възстановяване или за приспадане).

55. Принципът на данъчен неутралитет представлява израз в областта на ДДС на принципа на равно третиране [24]. Последният действа не само между конкурентни икономически оператори, но и между такива, които, без задължително да са конкуренти, се намират в сравнимо положение в други аспекти [25], което отново насочва анализа към принципа на равенство.

56. В крайна сметка трябва да се установи:

— дали положението на лице, което като Compass иска възстановяване на надвнесен ДДС, е сравнимо с положението на лице, което, без задължително да е негов конкурент, иска приспадане на същия данък, и

— дали в случай че двете искания бъдат приети за равностойни, различното третиране е обосновано, при положение че законът предвижда за предявяването на всяко от тях давностен срок, който, макар да е еднакъв, започва да тече от различни дати.

1. Относно различното естество на правото на възстановяване и на правото на приспадане на ДДС

57. Правителството на Обединеното кралство и Комисията твърдят, че по принцип искането за възстановяване на надвнесен ДДС не е сравнимо с искането за приспадане на този данък. Според мен те имат право, като на практика дори Compass не отрича, че съществуват различия между двете искания, доколкото те са толкова очевидни, че трудно могат да бъдат оспорени [26].

18 — Точка 8 от писменото становище на Обединеното кралство.

19 — Решение от 19 декември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 59).

20 — Решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group (C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 33 и 34).

21 — В този смисъл, вж. решение от 3 март 2011 г., Комисия/Нидерландия (C-41/09, EU:C:2011:108, т. 66).

22 — Точка 20 от становището на Комисията.

23 — Точки 25—27 от становището на Обединеното кралство.

24 — Решение от 8 юни 2006 г., L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, т. 48).

25 — Решение M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 49).

26 — В хода на съдебното заседание Compass се съгласява, че тези искания са различни по вид, макар според него да са от една категория.

58. Правото на приспадане на ДДС е основен принцип на въведената от Съюза общата система на ДДС. Съдът е постановил, че режимът на приспадане „цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност“. По този начин се гарантира „пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС“ [27].

59. От своя страна целта на правото на възстановяване на надвнесен ДДС — което, за разлика от описаното по-горе, не произтича от директивите относно ДДС, а от общото право на Съюза [28] — „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“ [29].

60. Логично е посочените принципни различия да намерят израз в отделни правни режими за всяко от разглежданите права, които да отразяват разликите между тях. Всеки от тези режими може да бъде предвиден по такъв начин, че както съдържанието на съответните права, така и условията за тяхното упражняване да са различни, с оглед на целта, поради която те са били предвидени в правния ред.

61. Същите тези различия обясняват например факта, че при определени условия правото на Съюза допуска национална правна система да откаже възстановяване на недължимо събрани данъци, ако това би довело до неоснователно обогатяване на правоимащите [30], който критерий не е приложим към приспадането на ДДС.

62. При сегашното състояние на правото на Съюза, предвид липсата на хармонизирана правна уредба в тази област, условията, при които могат да се упражняват исканията за възстановяване на данъци, следва да се предвидят от всяка държава членка, като тези условия трябва да зачитат принципите на равностойност и ефективност [31]. Обратно — Шеста директива определя в член 20 условията, които трябва да са налице, за да се извърши корекция на приспадането на надвзетия данък в полза на получателя на доставката на стоки или услуги [32].

63. Вследствие на това, отчитайки посочените разлики, съответните положения на притежателите на всяко едно от тези права не са сходни и следователно не следва изискванията на принципа на равенство да се пренасят върху тях. Държавите членки имат право да въвеждат различни правила (по-конкретно относно сроковете за съответните искания и погасяването на правото да бъдат предявявани) за възстановяване на надвнесен ДДС, които могат да се различават от правилата за приспадане на начислен и внесен ДДС. Правото на Съюза, повтарям, не предвижда, че едните и другите национални правила трябва да бъдат еднакви.

27 — Вж., освен много други, решение от 6 декември 2012 г., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 25 и 27 и цитираната съдебна практика).

28 — Това Съдът припомня в решение от 16 май 2013 г., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, т. 22): „правото да се получи 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“.

29 — Пак там, т. 24.

30 — Решение M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 41).

31 — Тоест, условията за упражняването им не трябва да бъдат по-неблагоприятни от тези, засягащи подобни претенции, основани на разпоредби на вътрешното право, нито организирани по начин, който прави практически невъзможно упражняването на правата, предоставени от общностния правов ред. Вж., освен други, решение от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, т. 37).

32 — Решение от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, т. 38).

64. Независимо от техните специфични особености трябва обаче да се съгласим, че двете положения могат да бъдат поставени под общ знаменател: и в двата случая става въпрос за права, реализацията на съдържанието на които техните титуляри могат да търсят от един и същ задължен субект — данъчната администрация.

65. Compass посочва това обстоятелство като елемент на сходство, служейки си с израза „ДДС кредит“, използван в решение M&S II[33]. Правителството на Обединеното кралство[34] подчертава неуместността на този израз, който според него Съдът е употребил не като юридическо определение, а само като изразно средство с практическа насоченост, за да опише било положението на лицата, искащи възстановяване на надвнесен ДДС, било това на лицата, искащи приспадане на ДДС[35], но по никакъв начин сходното положение между тях.

66. Считам, че Обединеното кралство има право, като посочва контекста, в който трябва да се тълкуват смисълът и обхватът на понятието „ДДС кредит“. В този контекст обаче има достатъчно основание да се приеме, че както лицето, което претендира надвнесен ДДС, така и лицето, които иска приспадане на ДДС, имат едно и също право на „вземане“ (тоест парична сума, която кредиторът има право да претендира и да получи от длъжника) срещу данъчната администрация. Статутът на кредитори, който и двете лица имат спрямо държавната хазна, е елементът, позволяващ сравняване на тяхното положение, поради което от гледна точка на принципа на равенство може да бъде направена преценка на предвиденото във вътрешното право различно третиране.

67. За събирането на всяко едно от тези „вземания“ на практика е необходимо да се изпълнят условията на съответния правен режим. Данъчната администрация ще изпълни задължението си, придържайки се към предвиденото в данъчната система за всяко от предявените права. Следователно тя ще трябва да спази условията за тяхното упражняване, установени в правилата, залегнали в съответните правни рамки. Тези правила не само не са задължително еднакви за отделните правни претенции, а напротив те могат да се различават, тъкмо защото се отнасят до различни права.

68. Извън характерните и присъщи за съдържанието на всяко от претендираните права изисквания, ключовият въпрос е дали данъчната администрация може да налага различни времеви условия за тяхното упражняване. С други думи, позволяват ли разликите между правото на възстановяване на надвнесен ДДС, от една страна, и правото на приспадане на ДДС, от друга страна, да бъдат предвидени различни срокове за тяхното упражняване?

2. Относно обосноваността на различното третиране на двата вида права, що се отнася до началото на давностния срок, предвиден за тяхното упражняване

69. Поставеният от запитващата юрисдикция проблем възниква в контекста на нормативна дейност, чиято цел е била спорните права да бъдат третирани еднакво: тя е била насочена към това намаляването на срока, който националният законодател първоначално е предвидил изключително за исканията във връзка с надвнесен ДДС, да се разпростре и върху исканията за приспадане.

33 — C-309/06, EU:C:2008:211, т. 50.

34 — Точки 18 и 19 от писменото му становище.

35 — За което британското правителство се позовава, освен други, на решение от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267).

70. Както вече посочих, твърдяното еднакво времево третиране на двата вида претенции намира израз в решението, че въведеното през декември 1996 г. намаляване на срока (от шест на три години) за исканията за възстановяване на надвнесен ДДС, ще се прилага, считано от май 1997 г., спрямо исканията за приспадане [36].

71. Волята да се предостави еднакво третиране на двата вида искания е открито заявена от правителството на Обединеното кралство. В становището си то потвърждава, че изменението, считано от 1 май 1997 г., на член 29 от Правилника за ДДС от 1995 г., е имало за цел „да поправи случайно допуснатото несъответствие“, довело до различното третиране на исканията за възстановяване и за приспадане, както и „да се гарантира, че по отношение на всички тях ще се прилага един и същ тригодишен срок“ [37].

72. За да не допусне констатираното от Съда по дело M&S I [38] нарушение на правото на Съюза, националният законодател е предвидил новият тригодишен срок за предявяване на исканията да не се прилага с обратно действие, а да бъде изчисляван от момента на влизането му в сила, който настъпва на различни дати за всяко от двете искания. Освен тази разлика двете искания се третират еднакво, каквото всъщност е било намерението на националния законодател.

73. При това положение разликата, която е предмет на делото по главното производство, е резултат от законодателни действия, имащи за цел уеднаквяване на режимите на двата вида искания. Поради това става въпрос за разлика, която се дължи на обективно обстоятелство, тоест различния момент на влизане в сила на намаляването на срока за предявяване на всяко от двете искания.

74. Според мен приетата мярка не се е отклонила от първоначалната си цел, тъй като срокът за двата вида искания е при всички случаи три години, а единствено датата, от която същият започва да се тече, е различна. Отново повтарям, че с тази мярка британският законодател е целял новият срок да се прилага изключително от датата на влизането му в сила, без да се допуска каквото и да било засягане с обратно действие на исканията, за които до този момент се е прилагал шестгодишният срок. Доколкото датата на влизане в сила на реформата е различна за двата вида искания, изглежда логично ограничението на обратното действие на новия срок (от три години) да се фиксира на датата, на която старият срок (от шест години) все още се прилага.

75. С възприетото от националния законодател разрешение се преустановява обратното действие in peius на изменението на давностния срок, което е било абсолютно необходимо, след като Съдът е постановил в решение M&S I [39], че противното би довело до нарушение на правото на Съюза. С оглед на разликата във влизането в сила на тригодишния срок премахването на обратното действие е съответствало, от гледна точка на принципа на равенство, на различното третиране на всяко от двете искания, тъй като е бил различен моментът, от който спрямо всяко от тях е можел да бъде приложен новият срок, без това да доведе до обратно действие.

36 — Ограничаването на обратното действие на намаляването на срока за всеки от тези два вида искания е можело да стане ефективно само ако искането на едното или другото основание е подадено преди една и съща, обща за двете права дата (1 април 2009 г.).

37 — Точка 4, буква б) от писменото становище на Обединеното кралство.

38 — C-62/00, EU:C:2002:435.

39 — C-62/00, EU:C:2002:435.

76. Независимо обаче от целта на реформата и от това доколко успешно [40] е уеднаквен режимът на давностните срокове, със сигурност е допуснато времево несъответствие при третирането на исканията за възстановяване и на исканията за приспадане на ДДС в рамките на няколко месеца (от декември 1996 г. до май 1997 г.).

77. Доколкото предмет на настоящото производство е искане за възстановяване на надвнесен от Compass ДДС, времевото несъответствие — плод на превратностите в националния законодателен процес — между режима на давността за този вид искания и режима за исканията за приспадане на начислен и внесен ДДС според мен не е в разрез с правото на Съюза, тъй като:

— от една страна, както вече посочих, правото на Съюза не предвижда уеднаквена и хармонизирана правна уредба, имаща превес над националните разпоредби относно упражняването на правото на възстановяване на недължимо платен ДДС, поради което е достатъчно тези разпоредби да зачитат принципите на равностойност и ефективност [41], което в случая не се оспорва, и

— от друга страна, нито Шеста директива, нито останалите приложими разпоредби относно общата система на ДДС предвиждат задължение за еднакво третиране на исканията за възстановяване на този данък (когато същият е внесен поради грешка или най-общо — без да се дължи) и тези за приспадане на начислен и внесен ДДС.

78. Като цяло считам, че наличието на две дати, считано от които се прилага тригодишният срок за отделните видове искания, не води до каквото и да било несъответствие с правото на Съюза. Британските органи несъмнено са можели да решат по друг начин прилагането на новия времеви режим спрямо исканията, но начинът, по който давностният срок за исканията за възстановяване на недължимо платен ДДС е регламентиран — с обратно действие — не противоречи на правото на Съюза, също както не противоречи това, че този режим е различен от режима на исканията за приспадане.

79. Ето защо предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори в смисъл, че правото на Съюза допуска национална мярка като разглежданата в главното производство, която с установяването на преходен период за въвеждане на намалени давностни срокове, приложими както към исканията за възстановяване на надвнесен ДДС, така и към исканията за приспадане на начислен и внесен ДДС, предвижда, че за последните искания новият давностен срок започва да тече на по-късна дата от определената такава за първите.

B– *По втория преюдициален въпрос*

80. Вторият преюдициален въпрос е поставен при условията на евентуалност — в случай че на първия въпрос се отговори утвърдително, тоест ако се приеме, че прилаганото в Обединеното кралство различното третиране на двата вида искания е в разрез с правото на Съюза. Тъй като предложеният от мен отговор е в обратния смисъл, считам, че Съдът не следва да се произнася по този втори въпрос. Въпреки това ще изложа становището си по него.

40 — Питам се дали не е била възможна последваща законодателна намеса, която, след констатиране на резултата, до който са довели предходните нормативни актове, да поправи установеното времево несъответствие, така че да се постигне целта за уеднаквяване във всички аспекти (включително относно началото на давностния срок) на двата вида искания.

41 — Вж. точка 62 и бележка под линия 31 от настоящото заключение.

81. Запитващата юрисдикция иска по същество да се установи как следва да се разглеждат исканията за възстановяване на надвнесен ДДС във връзка с референтния период (от 4 декември 1996 г. до 30 април 1997 г.), тоест за времето между двете дати, от които е започнал да тече тригодишният давностен срок за всеки от двата вида искания (за възстановяване или за приспадане на ДДС).

82. Както Съдът припомня в решение M&S II[42], „при липсата на общностна правна уредба, във вътрешния правен ред на всяка държава членка трябва да се посочат компетентните юрисдикции и да се приемат процесуални правила за съдебните производства, предназначени да гарантират защитата на правата, които страните в процеса черпят от общностното право“.

83. Следователно запитващата юрисдикция има задачата да определи възможните последици от евентуалното установено от Съда нарушение на принципа на равно третиране, като се основава на предоставените от него насоки относно някои критерии или принципи на правото на Съюза, които трябва да се спазват при извършването на тази преценка[43].

84. По-конкретно, запитващата юрисдикция би следвало „да остави без приложение всяка дискриминационна национална разпоредба, без да е необходимо да иска или да изчаква нейната предварителна отмяна от законодателя, и да приложи по отношение на групата лица, които се намират в неравностойно положение, същия режим като този, от който се ползват лицата от привилегированата категория“[44].

85. Поначало съдебният орган, в съответствие с останалите разпоредби от националното си право, би трябвало да разпореди икономическият оператор, засегнат от дискриминацията, да получи стойността на надплатения ДДС, за да бъде отстранено нарушението на принципа на равно третиране, освен ако съгласно националното законодателство не съществуват други начини за поправяне на вредите от това нарушение.

86. Накрая, считам, че не би било допустимо разглежданото неравно третиране да бъде отстранено чрез прилагане спрямо исканията за приспадане на ДДС на срока, предвиден за исканията за възстановяване на ДДС, тоест, изместващи напред първоначално определената за първите дата (30 април 1997 г.) и прилагайки за тях датата, определена за вторите (4 декември 1996 г.). По този начин различното третиране между двата вида искания, разбира се, би било премахнато, но това би довело до прилагане с обратно действие спрямо исканията за приспадане на срок, който за тях е влязъл в сила едва на 1 май 1997 г. Това би било в разрез със съдебната практиката, установена в решение M&S I[45].

VI – **Заключение**

87. По гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставените въпроси от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство) по следния начин:

„1) Правото на Съюза допуска национална мярка, която с установяването на преходен период за въвеждане на намалени давностни срокове, приложими както към исканията за възстановяване на надвнесен ДДС, така и към исканията за приспадане на ДДС, предвижда, че за последните искания новият давностен срок започва да тече на по-късна дата от определената такава за първите.

42 — C-309/06, EU:C:2008:211 т. 59.

43 — Решение M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211 т. 61).

44 — Решение M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211 т. 63).

45 — C-62/00, EU:C:2002:435.

2) При условията на евентуалност, ако Съдът отговори утвърдително на първия въпрос, запитващата юрисдикция има задачата да определи евентуалните последици от нарушението на принципа на равно третиране в съответствие с правилата на националното си законодателство относно действието във времето, така че постановените от нея мерки за поправяне на вредите да не противоречат на правото на Съюза“.