

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

12 май 2011 година(*)

„Преюдициално запитване — ДДС — Директиви 77/388/ЕИО и 2006/112/ЕО — Възстановяване — Срок — Лихви — Прихващане — Принципи на данъчен неутралитет и на пропорционалност — Защита на оправданите правни очаквания“

По дело C-107/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд София-град (България) с определение от 15 февруари 2010 г., постъпило в Съда на 25 февруари 2010 г., в рамките на производство по дело

„Енел Марица Изток 3“ АД

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, НАП,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-н D. Šváby, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász и г-н T. von Danwitz (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н Y. Bot,

секретар: г-жа С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 20 януари 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за „Енел Марица Изток 3“ АД, от адв. L. Ruessmann, avocat, и адв. С. Йорданова, адвокат,
- за директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, НАП, от г-н А. Георгиев и г-жа И. Атанасова-Кирова, в качеството на представители,
- за българското правителство, от г-н Т. Иванов и г-жа Е. Петранова, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-н D. Triantafyllou и г-жа С. Петрова, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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 L 145, стр. 1), изменена с Директива 2006/98/ЕО на Съвета от 20 ноември 2006 година (ОВ L 363, стр. 129; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 126, наричана по-нататък „Шеста директива“), и на член 183, първа алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета 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), изменена с Директива 2006/138/ЕО на Съвета от 19 декември 2006 година (ОВ L 384, стр. 92; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 134, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Енел Марица Изток 3“ АД (наричано по-нататък „Енел“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, НАП (Централно управление на Националната агенция за приходите, наричан по-нататък „директор“) по повод на точната дата, от която се дължи лихва за забава върху сумата на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за възстановяване.

Правна уредба

Право на Съюза

3 Член 18, параграфи 2 и 4 от Шеста директива предвижда:

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

Държавите членки обаче могат да изискват за данъчнозадължени лица, които инцидентно извършват сделките, определени в член 4, параграф 3, правото на приспадане да бъде упражнявано само по време на доставката.

[...]

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

Държавите членки обаче могат да откажат възстановяване или прехвърляне, ако разликата е незначителна“. [неофициален превод]

4 Съгласно член 183 от Директивата за ДДС:

„Когато 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.

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

5 Член 252 от Директивата за ДДС предвижда:

„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“.

Национално право

6 В съответствие с член 87 от Закона за данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „Закон за ДДС“) в общия случай данъчният период е едномесечен.

7 Член 92 от Закона за ДДС в редакцията, която е в сила до 18 декември 2007 г., гласи:

„(1) Данъкът за възстановяване по чл. 88, ал. 3 се прихваща, приспада или възстановява, както следва:

1. при наличие на други изискуеми и неизплатени данъчни задължения и задължения за осигурителни вноски, събирани от Националната агенция за приходите, възникнали до датата на подаване на справка-декларацията, органът по приходите прихваща тези задължения с посочения в справка-декларацията данък за възстановяване; за остатъка, ако има такъв, се прилага редът по т. 2;

2. когато няма други изискуеми и неизплатени задължения по т. 1 или техният размер е по-малък от посочения в справка-декларацията данък за възстановяване, регистрираното лице приспада данъка за възстановяване или остатъка по т. 1 от дължимия данък за внасяне, посочен в справка-декларациите, подавани в следващите три поредни данъчни периода;

[...]

4. ако след изтичането на срока по т. 2 има остатък от данъка за възстановяване, органът по приходите прихваща този остатък за погасяване на други изискуеми и неизплатени данъчни задължения или задължения за осигурителни вноски, събирани от Националната агенция за приходите, или го възстановява в 45-дневен срок от подаването на последната справка-декларация;

[...]

(8) Данък, подлежащ на възстановяване, невъзстановен без основание или невъзстановен поради отпаднало основание (включително при отмяна на акт) в предвидените в този закон срокове, се възстановява заедно със законната лихва за забава, считано от датата, на която е следвало да бъде възстановен по този закон, до окончателното му изплащане, независимо от спирането и възобновяването на сроковете по данъчното производство. Данък, невъзстановен поради отпаднало основание, е налице и когато след извършване на ревизия установеният данък за възстановяване съвпада с декларирания или е в по-малък размер — за частта, която подлежи на възстановяване.“

8 Член 92 от Закона за ДДС в редакцията, която е в сила след 19 декември 2007 г., гласи:

„[...]

(8) Независимо от разпоредбите на ал. 1, т. 4 и ал. 3—6, когато е започнала ревизия на лицето, срокът за възстановяване на данъка е срокът за издаване на ревизионния акт, освен в случаите, когато лицето предостави обезпечение в пари, в държавни ценни книжа или в безусловна и неотменяема банкова гаранция [...]

[...]

(10) Данък, подлежащ на възстановяване, невъзстановен без основание или невъзстановен поради отпаднало основание (включително при отмяна на акт) в предвидените в този закон срокове, се възстановява заедно със законната лихва за забава, считано от датата, на която е следвало да бъде възстановен по този закон, до окончателното му изплащане, независимо от спирането и възобновяването на сроковете по данъчното производство“.

9 Съгласно член 93, първа алинея от Закона за ДДС в редакцията, която е в сила до 18 декември 2007 г.:

„Сроковете за възстановяване по чл. 92, ал. 1, т. 4 и чл. 92, ал. 3 и 4 спират:

[...]

5. при започнала ревизия на лицето — до приключването ѝ в срока по чл. 114 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс“.

10 Точка 5 от член 93, първа алинея от Закона за ДДС е отменена, считано от 19 декември 2007 г.

11 Член 114 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс предвижда:

„(1) Срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане.

(2) Ако срокът по ал. 1 се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен до един месец със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията“.

12 Член 117 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс гласи:

„(1) Ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията.

[...]

(5) Ревизираното лице може да направи писмено възражение и да представи доказателства в 14-дневен срок от връчването на ревизионния доклад пред органите, извършили ревизията. Когато срокът е недостатъчен, той се удължава по искане на лицето, но с не повече от един месец“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

13 На 11 октомври 2007 г. Енел е подало справка-декларация с резултат 2 273 514,85 BGN данък за възстановяване от българската администрация по приходите. Тази сума се получава, поради това че приспадатите суми надвишават дължимия за съответния данъчен период ДДС и Енел не може да приспадне този данък през следващи данъчни периоди. В съответствие с член 92, първа алинея, точка 4 от Закона за ДДС в редакцията, която е в сила до 18 декември 2007 г., срокът за извършване на възстановяването, а именно 45 дни, би изтекъл в общия случай на 26 ноември 2007 г., което в съответствие с член 92, осма алинея от Закона за ДДС би породило, считано от тази дата, задължение за споменатата администрация по приходите да заплати лихва за забава.

14 На 8 ноември 2007 г. обаче на Енел е връчена заповед за възлагане на ревизия с предмет установяване на задълженията му за ДДС от 1 януари 2005 г. до 30 септември 2007 г. и за задължения за други данъци за 2005 г. и 2006 г.

15 С акт за прихващане и възстановяване от 19 декември 2007 г. е възстановена сумата от 1 364 108,91 BGN за ДДС по справка-декларация от 11 октомври 2007 г., която постъпва по сметка на дружеството на 21 декември 2007 г.

16 За резултатите от извършената ревизия е издаден ревизионен доклад от 13 март 2008 г., срещу който Енел подава възражение, с което претендира правото си да получи лихва за забава върху вече възстановената сума от 1 364 108,91 BGN за периода от 27 ноември 2007 г. до 21 декември 2007 г., а върху остатъка за възстановяване — от 27 ноември 2007 г. до датата на действителното му възстановяване.

17 На 29 април 2008 г. е издаден ревизионен акт. Той не излага никакви съображения по заплащането на лихва за забава.

18 Размерът на данъка за възстановяване на Енел по ревизионния акт се прихваща с данъчни задължения за 2005 г. и за 2006 г., върху които е начислена лихва за забава и които са установени със същия ревизионен акт. На 13 май 2008 г. по сметка на Енел постъпва остатъчната сума от 179 092,25 BGN, като няма произнасяне за дължимата лихва.

19 На 20 май 2008 г. Енел подава жалба срещу ревизионния акт от 29 април 2008 г. по административен ред, с която оспорва задълженията за данъци, върху които е начислена лихва за забава, прихващането на тези задължения със сумите, които трябва да му се възстановят, и мълчаливия отказ да му бъде изплатена лихвата за забава, поискана с възражението от 13 март 2008 г.

20 По тази жалба директорът постановява решение № 1518 от 20 октомври 2008 г. По силата на това решение лихва за забава се дължи върху сумата от 179 092,25 BGN за периода между датата на издаване на ревизионния акт, 29 април 2008 г., до реалното възстановяване на сумата на 13 май 2008 г. Жалбата е приета за неоснователна в останалата ѝ част.

21 На 31 октомври 2008 г. Енел сезира Административен съд София-град, като иска по-специално заплащането на лихва за забава върху сумата на ДДС за възстановяване от 27 ноември 2007 г. до датата на реалното възстановяване на цялата сума.

22 Запитващата юрисдикция счита, че за да се произнесе по това искане, е необходимо тълкуване на релевантните разпоредби на Шеста директива и Директивата за ДДС. Според нея приложима *ratione temporis* е Шеста директива предвид член 2 от Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в Учредителните договори на Европейския съюз (ОВ L 157, 2005 г., стр. 203), както и предвид приложение VI, глава 6, точка 1 към него.

23 При тези условия Административен съд София-град решава да спре производството и да отпрати до Съда следните преюдициални въпроси:

„Следва ли член 18, параграф 4 от [Шеста директива] и член 183, първа алинея от [Директивата за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че допускат при условията на главното производство:

1) Поради законодателна промяна с цел борба с данъчните измами срокът за възстановяване на [ДДС] да бъде удължен до датата на издаване на ревизионен акт, поради започнала ревизия на лицето в 45-дневен срок от подаване на справка-декларация, без да се дължат лихви през този период върху подлежащата на възстановяване сума, когато са налице едновременно следните условия:

а) преди тази промяна законодателно установеният 45-дневен срок за възстановяване на данъка е изтекъл и са започнали да текат лихви върху сумата за възстановяване, независимо от започналата данъчна ревизия;

б) при ревизията е установена достоверност на декларирания данък за възстановяване;

в) единствената правна възможност на данъчния субект да съкрати този срок е чрез представяне на обезпечение в пари, в държавни ценни книжа или в безусловна и неотменяема банкова гаранция за определен срок, в размер на подлежащата на възстановяване сума.

2) Да се установи срок за възстановяване на [ДДС] с продължителност 45 дни от датата на подаване на справка-декларация за този данък и правна възможност за

спирането му, а впоследствие и удължаването му чрез възлагане на ревизия в този срок, при едномесечен данъчен период за отчитане на този данък.

3) Да се извърши възстановяване на [ДДС] с ревизионен акт чрез прихващане от подлежащата на възстановяване сума на установени със същия акт задължения за такъв данък и за други данъци и държавни вземания за различни данъчни периоди, както и лихви върху тези суми, начислени към датата на издаване на ревизионния акт, когато при ревизията е установена достоверност на декларирания данък за възстановяване и са налице едновременно следните условия:

а) не е допуснато предварително обезпечение в хода на ревизионното производство на бъдещи вземания на държавата, които предстои да бъдат установени в хода на производството по издаване на ревизионния акт;

б) прихващането на вземания на държавата не е предвидено като способ за принудително изпълнение и като обезпечителна мярка в националния закон;

в) не са изтекли сроковете за оспорване и за доброволно плащане на прихванатите главници и лихви поради установяването им със същия ревизионен акт и част от тях са обжалвани и пред съда.

4) Когато е установена достоверност на декларирания данък за възстановяване по справка-декларация, държавата да извърши прихващане към датата на издаване на ревизионния акт на установени задължения за данъци със същия акт за периоди, преди датата на тази декларация, както и с лихви върху тези задължения, вместо към датата на справка-декларацията, при условие че държавата не дължи лихви през време на законоустановения срок за възстановяване на сумата и начислява лихви върху прихванатите данъци след датата на декларацията до издаването на ревизионния акт[?]“.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

24 Тъй като преюдициалните въпроси се отнасят както до разпоредбите на Шеста директива, така и на Директивата за ДДС, следва да се отбележи, че релевантните обстоятелства по спора в главното производство са настъпили след 1 януари 2007 г., когато Директивата за ДДС влиза в сила и заменя Шеста директива, както е видно от членове 411 и 413 от Директивата за ДДС.

25 В съответствие обаче с член 411, параграф 2 от Директивата за ДДС позоваването на Шеста директива се счита за позоваване на Директивата за ДДС. В този смисъл обстоятелството, че точка 6 от списъка, посочен в член 20 от Протокола относно условията и договореностите за приемането на Република България и на Румъния в Европейския съюз (ОВ L 157, 2005 г., стр. 29) упоменава Шеста директива, не би могло да води до неприлагането на Директивата за ДДС в България след 1 януари 2007 г.

26 Поради това за разглеждането на преюдициалните въпроси, които се отнасят единствено до изчисляването на лихвите за забава върху сумата на надвзетия ДДС за

възстановяване, от значение е единствено тълкуването на разпоредбите на Директивата за ДДС, а в случая на член 183 от нея.

27 Действително, както подчертава българското правителство, в текста на тази разпоредба не се предвижда нито задължение за изплащане на лихва върху надвзетия ДДС за възстановяване, нито датата, от която се дължи такава лихва.

28 Следва все пак да се напомни, че това обстоятелство само по себе си не води до извода, че посочената разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че редът и условията, определени от държавите членки за възстановяване на надвзетия ДДС, изобщо не подлежат на контрол от гледна точка на правото на Съюза (вж. в този смисъл Решение от 21 януари 2010 г. по дело *Alstom Power Hydro*, C-472/08, все още непубликувано в Сборника, точка 15).

29 Действително, от една страна, макар прилагането на правото на възстановяване на надвзетия ДДС, предвидено в член 183 от Директивата за ДДС, по принцип да попада в процесуалната автономия на държавите членки, това не променя обстоятелството, че тази автономия се ограничава от принципите на равностойност и ефективност (вж. в този смисъл Решение по дело *Alstom Power Hydro*, посочено по-горе, точка 17). Освен това съгласно постоянната съдебна практика при прилагане на правната уредба на Съюза държавите членки трябва да зачитат принципа на закрила на оправданите правни очаквания (вж. Решение от 11 юли 2002 г. по дело *Marks & Spencer*, C-62/00, *Recueil*, стр. I-6325, точка 44 и цитираната съдебна практика).

30 От друга страна, следва да се провери до каква степен член 183 от Директивата за ДДС, тълкуван с оглед на общия контекст и принципи в областта на ДДС, съдържа специфични правила, които държавите членки трябва да спазват при прилагане на правото на възстановяване на надвзетия ДДС (вж. по аналогия Решение от 30 септември 2010 г. по дело *Strabag* и др., C-314/09, все още непубликувано в Сборника, точка 34).

31 В това отношение следва да се отбележи, че видно от постоянната съдебна практика, правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, заплатения вече ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. по-специално 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, точка 47, Решение от 25 октомври 2001 г. по дело Комисия/Италия, C-78/00, *Recueil*, стр. I-8195, точка 28, както и Решение от 10 юли 2008 г. по дело *Sosnowska*, C-25/07, *Сборник*, стр. I-5129, точка 14).

32 Както Съдът многократно подчертава, от това следва, че правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и не може по принцип да бъде ограничено. По-специално това право се упражнява незабавно по отношение на всички начислени по получените сделки данъци (вж. по-специално Решение от 6 юли 1995 г. по дело *VP Soupergaz*, C-62/93, *Recueil*, стр. I-1883, точка 18, Решение от 18 декември 2007 г. по дело *Cedilac*, C-368/06, *Сборник*, стр. I-12327, точка 31, както и Решение по дело *Sosnowska*, посочено по-горе, точка 15).

33 Колкото до възможността по силата на член 183 от Директивата за ДДС да се предвиди прехвърляне към следващия данъчен период или възстановяване на надвзетия ДДС, Съдът уточнява, че макар държавите членки със сигурност да разполагат със свобода на действие при установяването на реда и условията за възстановяване на надвзетия ДДС, този ред и тези условия не могат да накърняват принципа на данъчен неутралитет, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък. По-специално такъв ред и такива условия трябва да позволяват на данъчнозадълженото лице при адекватни условия изцяло да възстанови вземането, което произтича от надвзетия ДДС, което означава, че възстановяването трябва да се направи в разумен срок чрез плащане в брой или по равностоен начин и че при всички случаи възприетият метод на възстановяване не трябва да създава никакъв финансов риск за данъчнозадълженото лице (вж. Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точки 32—34 и Решение по дело Sosnowska, посочено по-горе, точка 17).

34 При това положение преюдициалните въпроси следва да се разгледат в съответствие с тези предварителни съображения.

По първия въпрос

35 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 183 от Директивата за ДДС във връзка с принципа на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която с обратно действие предвижда продължаването на срока, в който трябва да се възстанови надвзет ДДС.

36 Според запитващата юрисдикция срокът за възстановяване на надвзетия ДДС по случая, предмет на главното производство, е изтекъл на 26 ноември 2007 г. При действието на националната правна уредба, която е в сила до 18 декември 2007 г., лихва за забава върху подлежащата на възстановяване сума е щяла да се дължи след 26 ноември 2007 г., независимо от започналата на 8 ноември 2007 г. ревизия. Според националната правна уредба, която влиза в сила на 19 декември 2007 г., като последица от ревизията срокът за възстановяване на надвзет ДДС, а оттам и моментът, от който се дължи лихва за забава, обаче се изместват напред във времето до издаването на ревизионен доклад, което в случая е станало едва на 13 март 2008 г.

37 Що се отнася до тълкуването на националната правна уредба в сила до 18 декември 2007 г., направено от запитващата юрисдикция, съгласно което по случая в главното производство лихва за забава се дължи от 27 ноември 2007 г., поради това че ревизията няма отражение върху изтичането на срока за възстановяване на надвзет ДДС, директорът и българското правителство поддържат, че още преди измененията в тази правна уредба лихва за забава се дължи едва след края на производството по ревизия, тъй като срокът за възстановяване се спира по време на това производство.

38 По този въпрос единствено запитващата юрисдикция трябва да определи дали в съответствие с националната правна уредба, която е в сила до 18 декември 2007 г., по делото в главното производство се дължи лихва от 27 ноември 2007 г., а Съдът следва да отговори на преюдициалния въпрос, като се основава на тълкуването на националната правна уредба, направено от запитващата юрисдикция, и да ѝ предостави всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които да ѝ позволят да прецени съответствието на тази правна уредба с член 183 от Директивата за ДДС и принципа на

защита на оправданите правни очаквания (вж. в този смисъл Решение от 28 февруари 2008 г. по дело Deutsche Shell, C-293/06, Сборник, стр. I-1129, точки 25 и 26, както и Решение от 10 септември 2009 г. по дело Plantanol, C-201/08, Сборник, стр. I-8343, точка 45).

39 Във връзка с това следва да се отбележи, че в съответствие с практиката на Съда прилагането на новата правна норма спрямо бъдещите последици от положения, създадени при действието на предходната норма, е изцяло въпрос на избор и по принцип е в съответствие с принципа на защита на оправданите правни очаквания (Решение от 29 юни 1999 г. по дело Butterfly Music, C-60/98, Recueil, стр. I-3939, точка 25 и цитираната съдебна практика). Принципът за защита на оправданите правни очаквания обаче не допуска лишаването на данъчнозадължено лице с обратна сила от придобито на основание предходна правна уредба право в резултат от промяна в националната правна уредба (вж. в този смисъл Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 45).

40 От това следва, че в положение като това по спора, предмет на главното производство, принципът на защита на оправданите правни очаквания не допуска промяна в националната правна уредба да лиши данъчнозадължено лице с обратна сила от право, с което е разполагало преди тази промяна и по силата на което е трябвало да получи лихва върху размера на надвзетия ДДС за възстановяване (вж. в този смисъл Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 46).

41 Предвид изложеното на първия въпрос следва да се отговори, че член 183 от Директивата за ДДС, разгледан във връзка с принципа на защита на оправданите правни очаквания, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда с обратна сила да се продължи срокът за възстановяване на надвзет ДДС, доколкото тази правна уредба лишава данъчнозадълженото лице от правото, с което е разполагало преди влизането ѝ в сила, да получи лихва за забава върху сумата, която трябва да му се възстанови.

По втория въпрос

42 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 183 от Директивата за ДДС, разгледан в съответствие с принципа на данъчен неутралитет, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която надвзетият ДДС се възстановява в общия случай в срок от 45 дни, след изтичането на който се дължи лихва за забава върху сумата за възстановяване, но предвижда продължаването му при започване на ревизия, в резултат от което лихва се дължи едва от датата на приключване на това производство.

43 За да се отговори на този въпрос, следва да се припомнят особеностите на разглежданата в спора по главното производство национална правна уредба.

44 Най-напред тази правна уредба предвижда изрично изплащането на лихва за забава върху надвзетия ДДС за възстановяване. Поради това Съдът следва да се произнесе единствено по въпроса от кой момент по силата на член 183 от Директивата за ДДС, разгледан в съответствие с принципа на данъчен неутралитет, се дължи тази лихва.

45 По-нататък следва също да се приеме, че по главното производство не е предмет на разглеждане възможността, която се предлага в член 183, втора алинея от Директивата за ДДС, да се откаже възстановяване или прехвърляне, ако надвзетият данък е незначителен, която a fortiori се прилага за лихвата.

46 Накрая, важно е да се подчертае, че разглежданата в главното производство национална правна уредба предвижда възстановяване на надвзетия ДДС само доколкото той не е могъл да бъде приспадан от размера на изискуемите данъци през трите данъчни периода, следващи този, през който е налице надвзет ДДС, което означава, че тази правна уредба съчетава двата начина за връщане на надвзетия ДДС, предвидени в член 183, първа алинея от Директивата за ДДС, а именно възстановяването и прехвърлянето.

47 Що се отнася, на първо място, до подобно съчетание между прехвърлянето и възстановяването на надвзетия ДДС, следва да се отбележи, че нито запитващата юрисдикция, нито страните, представили становища пред Съда, съвсем основателно не оспорват възможността държава членка да предвиди връщането на този надвзет данък посредством неговото прехвърляне, а впоследствие и възстановяване. Действително член 183 от Директивата за ДДС не би могъл да се тълкува в смисъл, че възстановяването и прехвърлянето се изключват взаимно. В противен случай държава, избрала прехвърлянето като начин за връщане на надвзетия ДДС, не би могла в противоречие с припомнените в точки 29—33 от настоящото решение принципи да го възстанови, ако в данъчния период, през който той е бил прехвърлен, размерът на изискуемия данък е недостатъчен за приспадането на посочения надвзет данък.

48 На второ място, що се отнася до прехвърлянето на надвзетия ДДС към трите данъчни периода, следващи този, през който е налице споменатият надвзет ДДС, следва да се приеме, че действително съгласно член 183, първа алинея от Директивата за ДДС държавите членки могат да го прехвърлят „към следващия период“.

49 От този текст обаче не би могъл да се направи изводът, че прехвърлянето, предвидено в разглежданата в главното производство национална правна уредба, е несъвместимо с тази разпоредба. Във връзка с това следва да се отчете обстоятелството, припомнено от българското правителство, че тази правна уредба определя данъчен период, който в съответствие с член 252, втора и трета алинея от Директивата за ДДС може да варира от един месец до една година, с продължителност един месец. При тези условия прехвърлянето към трите данъчни периода, следващи този, през който е налице разглежданият надвзет ДДС, само по себе си не оказва въздействие върху принципите, припомнени в точки 29—33 от настоящото решение. Всъщност, след като в резултат от това прехвърляне връщането се осъществява в срок от три месеца, това връщане се вписва в признатата на държавите членки свобода да определят реда и условията за връщане на надвзетия ДДС.

50 На трето място, следва да се подчертае, че възстановяването на посочения надвзет данък се извършва, съгласно разглежданата в главното производство национална правна уредба, по общо правило в срок от 45 дни, който сам по себе си е в съответствие с член 183 от Директивата за ДДС, и че лихва за забава върху сумата за възстановяване се дължи от момента на изтичане на този срок. Ако обаче органите по приходите започнат ревизия, лихва се дължи едва от датата на приключване на това производство.

51 Във връзка с такава правна уредба, която поставя задължението на българската приходна администрация за изплащане на лихви в зависимост от завършването на производство по ревизия, следва да се напомни, че в съответствие с практиката на Съда изчисляването на лихвите, дължими от държавния бюджет, което не отчита като начален момент деня, в който в общия случай надвзетият ДДС е трябвало да бъде върнат в съответствие с Директивата за ДДС, по принцип е в разрез с изискванията на член 183 от нея (вж. в този смисъл Решение по дело Molenheide и др., посочено по-горе, точки 63 и 64).

52 Във връзка с това е важно да се подчертае, че нормалното функциониране на общата система на ДДС предполага точното събиране на данъка. В действителност всяка държава членка има задължение да вземе всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на нейната територия ДДС, и за целта държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи, както и да изчислят и съберат дължимия данък (Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, все още непубликувано в Сборника, точка 21).

53 От това следва, че срокът за възстановяване на надвзетия ДДС по принцип може да се продължи, за да се направи ревизия, без да трябва така продълженият срок да се счита за неразумен, стига продължаването да не надхвърля необходимото за надлежното приключване на това производство (вж. по аналогия Решение по дело Sosnowska, посочено по-горе, точка 27). Доколкото обаче данъчнозадълженото лице временно не може да се разпорежда със средствата, които отговарят на надвзетия ДДС, в икономически план то понася неудобство, което може да се компенсира с изплащането на лихва, като по този начин се гарантира спазването на принципа на данъчен неутралитет.

54 Тъй като обаче разглежданата в главното производство правна уредба съчетава прехвърлянето и възстановяването като начини за връщане на надвзетия ДДС, на четвърто място следва да се разгледа дали изместването напред във времето на датата, от която се дължи лихва за забава, до момента на приключване на производството по ревизия, е съвместимо с принципите, припомнени в точки 29—33 от настоящото решение, въпреки че надвзетият данък вече е бил прехвърлен през трите данъчни периода, следващи този, през който е налице посоченият надвзет данък.

55 В това отношение следва да се подчертае, от една страна, че прилагането на разглежданата в главното производство правна уредба не само води до лишаване на данъчнозадълженото лице през значителен период от време, а именно около осем месеца, от средствата, отговарящи на надвзетия ДДС, но освен това му отнема правото на лихва, която в приложение на тази правна уредба се дължи в общия случай.

56 От друга страна, следва да се отбележи, че споменатата правна уредба оставя на органите по приходите възможността да започнат ревизия във всеки момент, включително на дата, близка до крайния срок за възстановяване на надвзетия ДДС, като по този начин позволява значително да се продължи срокът за извършването му и едновременно с това да се измести по-късно във времето датата, от която се дължи лихва за забава върху сумата за възстановяване.

57 Следователно данъчнозадълженото лице изпитва не само материални неудобства, а освен това е в невъзможност да предвиди датата, от която може да се разпорежда със средствата, отговарящи на надвзетия ДДС, като тази невъзможност съставлява допълнителна тежест за него.

58 При тези условия се оказва, че в противоречие с принципите, припомнени в точка 33 от настоящото решение, редът и условията, определени в националната правна уредба, разглеждана в главното производство, не позволяват на данъчнозадълженото лице при адекватни условия изцяло да възстанови вземането, което произтича от надвзетия ДДС, без никакъв финансов риск за него.

59 Следва също да се обсъдят въпросите, които запитващата юрисдикция си задава относно значението на предоставената на данъчнозадълженото лице възможност да съкрати срока за възстановяване, като предостави обезпечение в пари, с оглед оценката на разглежданата в главното производство национална правна уредба.

60 В това отношение следва да се напомни, че възможността за предоставяне на такова обезпечение не би могла да доведе до валидното изместване по-късно във времето на датата, от която се дължи лихва за забава върху размера на надвзетия ДДС за възстановяване, до приключването на производството по ревизия. Действително, както Съдът постановява в точка 32 от Решение по дело Sosnowska, посочено по-горе, задължението за предоставяне на посоченото обезпечение, за да се ползва нормално приложимият срок, в действителност има за последица само да замени финансовата тежест, свързана със замразяването за времето на това производство по ревизия на средствата, съответстващи на надвзетия ДДС, с тази, съответстваща на замразяването на сумата на обезпечението.

61 Предвид изложеното на втория въпрос следва да се отговори, че член 183 от Директивата за ДДС, разгледан в съответствие с принципа на данъчен неутралитет, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която общият срок за възстановяване на надвзетия ДДС, след изтичането на който се дължи лихва за забава върху сумата, която трябва да се възстанови, се продължава при започване на производство по данъчна ревизия, като в резултат от това продължаване лихвата се дължи едва от датата на приключване на това производство, при положение че надвзетият данък вече е бил прехвърлен през трите данъчни периода, следващи този, през който надвзетият данък е бил налице. За сметка на това обстоятелството, че този общ срок е определен с продължителност от 45 дни, не е в разрез със споменатата разпоредба.

По третия и четвъртия въпрос

62 Предвид отговора на втория въпрос трети и четвърти въпрос, които следва да се разгледат заедно, трябва да се разбира в смисъл, че по същество целят да се установи дали член 183 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска надвзетият ДДС да се възстановява чрез прихващане.

63 В това отношение следва да се отбележи, че прихващането води до пълното или частично погасяване на двете насрещни задължения, което позволява на държавата членка да изпълни задължението си за възстановяване.

64 В съответствие със съдебната практика, припомнена в точка 33 от настоящото решение, държавите членки със сигурност разполагат със свобода на действие при установяването на реда и условията за възстановяване на надвзетия ДДС, при положение че възстановяването се направи в разумен срок чрез плащане в брой или по равностоен начин и за данъчнозадълженото лице няма никакъв финансов риск.

65 Предвид тези принципи няма основание, поради което възстановяването на надвзетия ДДС чрез прихващане като цяло да бъде недопустимо, след като то води до незабавно погасяване на вземането на данъчнозадълженото лице, без да бъде изложено на финансов риск.

66 Този извод важи и когато вземането на съответната държава членка се оспорва от данъчнозадълженото лице, при положение, както подчертава Европейската комисия, че това лице не е лишено от ефективни средства за съдебен контрол, за да изложи своята позиция по отношение на държавното вземане, с което се прави прихващане.

67 Предвид изложеното на трети и четвърти въпрос следва да се отговори, че член 183 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска надвзетият ДДС да се възстановява чрез прихващане.

По съдебните разноски

68 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Член 183 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2006/138/ЕО на Съвета от 19 декември 2006 година, разгледан във връзка с принципа на защита на оправданите правни очаквания, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда с обратна сила да се продължи срокът за възстановяване на надвзет данък върху добавената стойност, доколкото тази правна уредба лишава данъчнозадълженото лице от правото, с което е разполагало преди влизането ѝ в сила, да получи лихва за забава върху сумата, която трябва да му се възстанови.**

2) **Член 183 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2006/138, разгледан в съответствие с принципа на данъчен неутралитет, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която общият срок за възстановяване на надвзетия данък върху добавената стойност, след изтичането на който се дължи лихва за забава върху сумата, която трябва да се възстанови, се продължава при започване на данъчна ревизия, като в резултат от това продължаване лихвата се дължи едва от датата на приключване на това производство, при положение че надвзетият данък вече е бил прехвърлен през трите данъчни периода, следващи този, през който надвзетият данък е бил налице.**

За сметка на това обстоятелството, че този общ срок е определен с продължителност от 45 дни, не е в разрез със споменатата разпоредба.

3) Член 183 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2006/138, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска надвзетият данък върху добавената стойност да се възстановява чрез прихващане.

Подписи