

Дело C-397/21

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

29 юни 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария)

Дата на акта за преюдициално запитване:

25 май 2021 г.

Жалбоподател:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Отвeтник:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария)

Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария)

[...]

По дело в областта на данъчното облагане [...] между HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (преди промяната на наименованието, „VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság“), жалбоподател, [...] и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) ([...] Будапеща[...]), отвeтник, Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща) се произнася със следното

Определение:

Този съд [...] отправя преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз и му поставя следните преюдициални въпроси:

1. Трябва ли разпоредбите на Директивата за ДДС да се тълкуват в светлината на общите ѝ принципи, в частност принципите на ефективност и

данъчна неутралност, в смисъл, че не допускат национална правна уредба и основаващата се на нея национална практика, по силата на които, когато данъчнозадължено по ДДС лице издаде поради грешка фактура с ДДС за освободена от ДДС доставка и внесе този данък в държавния бюджет, което обстоятелство може да се докаже, и получателят на фактурата плати този ДДС на издателя, който го е фактурирал, националният данъчен орган не възстановява този ДДС нито на издателя, нито на получателя на фактурата?

2. При утвърдителен отговор от Съда на Европейския съюз на първия преюдициален въпрос, трябва ли разпоредбите на Директивата за ДДС да се тълкуват в светлината на общите ѝ принципи, в частност принципите на ефективност, данъчна неутралност и недопускане на дискриминация, в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която в описания в предходния въпрос случай не позволява по никакъв начин на получателя на фактурата да поиска възстановяването на ДДС направо от националният данъчен орган или позволява това само когато се окаже невъзможно или изключително трудно да се претендира въпросната сума на ДДС чрез друг гражданскоправен способ, по-специално когато издателят на фактурата междуременно е обявен в ликвидация?

3. При утвърдителен отговор на предходния преюдициален въпрос, дължен ли е националният данъчен орган да плати лихви върху подлежащия на възстановяване ДДС? В случай че това задължение е налице, какъв период от време обхваща? Прилагат ли се за това задължение общите правила за възстановяване на ДДС?

[...] [вътрешноправни процесуални съображения]

МОТИВИ

I. Факти

- 1 Праводателят на жалбоподателя, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., ползва в качеството си на възложител услугите на Bíró Hűtéstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (наричано по-нататък „ВНА Кфт.“) при изпълнението на строителните работи по проект, наречен „Изграждане на павилиона на Унгария на Световното изложение в Милано през 2015 г.“. За извършената дейност ВНА Кфт. издава девет фактури на обща стойност 486 620 000 HUF с включен данък върху добавената стойност на праводателя на жалбоподателя, който му ги плаща. Впоследствие ВНА Кфт. внася в държавния бюджет ДДС по фактурите. Въз основа на извършена данъчна проверка на ВНА Кфт. във връзка със сделката данъчният орган установява, че тази сделка не попада в териториалния обхват на Закона за ДДС и следователно е освободена от ДДС, но въпреки това ВНА Кфт. я е фактурирало.

- 2 На 19 юли 2019 г. жалбоподателят подава искане до Данъчна и митническа дирекция за северния район на Будапеща към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария, като първоинстанционен данъчен орган, за възстановяване на данъка върху добавената стойност в размер на 126 248,760 HUF по издадените му от ВНА Kft. фактури, както и за определяне на размера и плащането на лихвите по тази сума. В подкрепа на искането си той посочва, че е платил общата стойност на издадените от ВНА Kft. девет фактури и е внесъл в държавния бюджет [ДДС] по посочените фактури. Жалбоподателят твърди, че сумата на ДДС, посочена в заявлението му за възстановяване, би могла, на първо място, да бъде поискана от издателя на фактурата по съдебен ред, тъй като данъкът е включен неправилно в издадените фактури. След гражданското дело компетентният данъчен орган би следвало да извърши уравняване на сметките с ВНА Kft., но междувременно за него е открито производство по ликвидация, в рамките на което праводателят на жалбоподателя е поискал от ликвидатора да включи това вземане в съвкупността от вземанията. Според ликвидатора събирането на включеното вземане е малко вероятно.
- 3 В производството, образувано по инициатива на жалбоподателя, първоинстанционният данъчен орган отхвърля с решение [...] искането му за възстановяване на данъка, определяне на размера на лихвите и плащането им. Жалбоподателят обжалва това решение, вследствие на което ответникът потвърждава първоинстанционното решение [...]. Освен това данъчният орган не оспорва, че жалбоподателят е платил на ВНА Kft. насрещната престация по фактурите, издадени по общите правила за данъчно облагане, заедно със съответния ДДС, посочен в справка-декларацията за ДДС на ВНА Kft., с която данъчната администрация разполага, но приема, че съгласно член 39 от az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXCVII. törvény (Закон CXCVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) мястото на извършване на сделките е мястото, където се намира недвижимият имот, т.е. Милано, така че те не са извършени на територията на страната, поради което Законът за ДДС не е приложим и в случая издателят на фактурата е трябвало да я издаде без ДДС за извършена извън приложното поле на Закона за ДДС сделка.

II. Спорът между страните

- 4 Жалбоподателят обжалва по съдебен ред решението на ответника и иска главно да се измени посоченото решение в съответствие с член 90, параграф 1 от a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Закон № I от 2017 г. за приемане на Административнопроцесуалния кодекс, наричан по-нататък „АПК“) и да се установи, че жалбоподателят основателно е поискал възстановяването на посочените в заявлението за възстановяване на данъка 126 248 760 HUF, както и че първоинстанционният данъчен орган трябва да плати лихви върху тази сума в размер на основния годишен лихвен процент на централната банка плюс 5 %, в съответствие с

член 64, параграф 3 и член 65, параграф 1 от az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Закон № CL от 2017 г. за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс, наричан по-нататък „Данъчнопроцесуалният кодекс“). При условията на евентуалност жалбоподателят иска да се отмени или обезсили решението, да се разпореди провеждането на ново производство и да се задължи ответникът да постанови решение съобразно посоченото в заявлението за възстановяване на данъка. При условията на евентуалност спрямо предходното той иска да се отмени или обезсили първоинстанционното решение и да се задължи първоинстанционният данъчен орган да постанови ново решение. Жалбоподателят оспорва подробно решението на данъчния орган по искането му за възстановяване на данъка. Той твърди, че в решенията си данъчният орган приема за безспорен факта, че жалбоподателят има право на възстановяване на сумата на ДДС, която е платил неправилно и е внесена в държавния бюджет недължимо, т.е. без валидно правно основание. Въпреки това жалбоподателят не може да си възстанови тази сума, тъй като искането му за възстановяване е отхвърлено, което е незаконосъобразно. Той счита, че в светлината на решенията на Съда на Европейския съюз в областта на възстановяването на данъци отхвърлянето на искането му за възстановяване противоречи на принципите на Директивата за ДДС.

- 5 В своя отговор ответникът иска жалбата да се отхвърли като неоснователна, тъй като сделката е извършена в Милано, т.е. извън територията на страната, поради което Законът за ДДС не е приложим и след като в случая сделката е извършена извън приложното поле на Закона за ДДС, ВНА Kft. е трябвало да издаде фактурата без ДДС. Тъй като в случая не следва да се плаща ДДС, не е възникнало никакво данъчно задължение на територията на страната, нито право на приспадане на данъка във връзка със сделките. Според ответника посочените от жалбоподателя решения на Съда на Европейския съюз не съответстват на фактите по настоящото дело, поради което в този случай посочените решения не могат да се прилагат към отправените по това дело въпроси за тълкуване на Директивата за ДДС.
- 6 В настоящия случай страните не спорят, че ВНА Kft. е издало фактура с ДДС за освободена от ДДС сделка, чиято сума е изцяло платена от жалбоподателя на издателя на фактурата, нито че посоченият във фактурата ДДС по тази сума е внесен в държавния бюджет (вследствие на недължимото плащане, извършено от издателя на фактурата). Между страните не се спори, че ДДС е недължимо внесен в държавния бюджет, поради което след образуването на административното съдебно производство жалбоподателят предявява на 17 март 2020 г. и граждански иск за неоснователно обогатяване срещу Националната данъчна и митническа администрация, който понастоящем е висящ [...] пред Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща). Към този момент от производството гражданското дело [...] между страните е спряно. Според жалбоподателя обаче, в случай че се издаде фактура с ДДС за освободена от ДДС доставка, следва да се вземат предвид принципите на Директивата за ДДС, а именно:

принципът на ефективност, принципът на данъчна неутралност и принципът за недопускане на дискриминация, от които се извежда и т.нар. „принцип за забрана на неоснователното обогатяване“ на данъчния орган, за който е приложимо правото на Съюза. Жалбоподателят основава искането си за възстановяване основно на решенията на Съда на Европейския съюз Farkas (C-564/15) и Pott Építési Kft. (C-691/17), които не са изключени от териториалния обхват на Закона за ДДС.

III. Релевантни разпоредби от правото на Съюза

- 7 Съгласно член 167 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.
- 8 В съответствие с член 168 от Директивата за ДДС, доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице в държавата членка, в която извършва тези сделки, същото има правото да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, следното: 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.
- 9 Според член 45 от Директивата за ДДС за място на доставка на услуги, свързани с недвижима вещ, включително услугите на агенти и експерти за недвижими имоти и услуги за подготовка и координация на строителни работи, като например услуги на архитекти и фирми, предоставящи обектов надзор, се счита мястото, където се намира недвижимата вещ.

IV. Приложимо унгарско право

- 10 Член 2, буква а) от Закона за ДДС: съгласно този закон с данък се облагат: възмездните доставки на стоки и услуги, извършени на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 11 Член 39, параграф 1 от Закона за ДДС: при доставка на услуги, свързани пряко с недвижима вещ, за място на доставка се счита мястото, където се намира недвижимата вещ. Параграф 2: услугите, свързани пряко с недвижима вещ по параграф 1, включват по-специално: услугите на агенти и експерти за недвижими имоти, услугите за настаняване в хотел, прехвърлянето на правото на ползване на недвижима вещ, както и услугите за подготовка и координация на строителни работи.

- 12 Считано от 1 януари 2020 г. в унгарския Закон за ДДС е въведена специална правна норма относно възстановяването на ДДС, съдържаща се в член 257/J, чиято същност и цел е да се позволи на данъчнозадължените лица да поискат от данъчния орган не по-късно от шест месеца преди изтичането на давностния срок за правото на изчисляване на данъка възстановяване на платения по получени доставки ДДС, който не им е възстановен по друг начин. Тази унгарска правна норма не е била включена в Закона за ДДС към момента, в който жалбоподателят е подал заявлението за възстановяване.
- 13 Член 64, параграф 3 от Данъчнопроцесуалния кодекс. Независимо от параграф 1, ако данъчнозадълженото лице не е поискало възстановяване в данъчната декларация, с която приключва ликвидацията (опростена ликвидация) или доброволната ликвидация (опростена доброволна ликвидация), претендиращият данък върху добавената стойност се възстановява в срок от 30 дни, считано от датата на получаване на данъчната декларация, но в никакъв случай преди падежа; този срок се удължава на 45 дни, когато размерът на подлежащия на възстановяване ДДС надвишава 1 милион унгарски форинта (HUF), ако към датата на подаване на декларацията данъчнозадълженото лице е платило изцяло сумата на насрещната престация, включително данъка, която е посочена във фактурата за всяка една от сделките, пораждащи право на начисляване на ДДС — като упражни правото си на приспадане на данъка в съответния данъчен период въз основа на фактурата или фактурите, удостоверяващи извършването на тези сделки — или ако задължението е изцяло погасено по друг начин, и данъчнозадълженото лице е посочило в декларацията си, че това условие е изпълнено. Ако през този срок започне или е в ход данъчна проверка на данъчнозадълженото лице във връзка с поисканото плащане от бюджета, срокът за извършване на плащането от бюджета започва да тече от датата на влизане в сила на решението относно заключенията от проверката. За целите на прилагането на тази разпоредба насрещната престация се счита за платена, когато е задържана единствено въз основа на предвидена в договора гаранция за изпълнение.
- 14 Член 65, параграф 1: в случай на забавено плащане данъчният орган дължи лихва в размер на законната лихва за забава за всеки ден от забавата. Не се дължат лихви въпреки наличието на забавено плащане, ако заявлението (декларацията) е неоснователна по отношение на повече от 30 % от поисканата (декларираната) сума или плащането е възпрепятствано поради бездействие на данъчнозадълженото лице или на лицето, което трябва да предостави съответната информация.

V. Причини, поради които е необходимо да се отправи преюдициално запитване

- 15 Запитващата юрисдикция счита, че с оглед на унгарското право и основаващата се на него практика на данъчния орган и следователно на

унгарското право и практика, действащи към момента на подаване на заявлението от жалбоподателя, спорът между страните не може да се разреши, без да се съпостави приложимото от националния съд право с правото на Съюза и общите принципи на Директивата за ДДС, както и без да се провери дали унгарското право и основаващата се на него практика на данъчния орган отговарят на изискванията за неутралност на ДДС, правна сигурност, ефективност и недопускане на дискриминация, произтичащи от правото на Съюза.

- 16 Предмет на настоящата жалба е практиката на данъчния орган, произтичаща от териториалния обхват на Закона за ДДС, действащ към момента на подаване на заявлението от жалбоподателя през 2019 г., да не възстановява на получателя на фактурата недължимо платения ДДС, което обстоятелство може да се докаже, въпреки че това е могло да се изведе от общите принципи. Що се отнася до практиката, свързана с правото [на приспадане на данъка] и съответното право на възстановяване на недължимо платения ДДС, данъчният орган тълкува националната правна уредба в смисъл, че жалбоподателят няма право на възстановяване на посочения в разглежданите фактури ДДС, че страните не спорят, че той е платен, въпреки че ВНА Kft. е внесло ДДС в държавния бюджет, без да са налице подозрения за данъчна измама, и освен това счита, че по настоящото дело не са приложими решенията на Съда на Европейския съюз по дела *Porr Építési Kft. и Farkas*, защото в случая става въпрос за освободена от ДДС сделка, т.е. не съществува право на приспадане на данъка, докато по посочените дела С-564/15 и С-691/17 става въпрос за издаване на фактури по общите правила за данъчно облагане вместо правилното им издаване с ДДС в съответствие с механизма за обратно начисляване.
- 17 Според данъчния орган жалбоподателят няма право на възстановяване на данъка, тъй като мястото на изпълнение не е на територията на страната, поради което не може да се установи и наличието на право на приспадане, което самият жалбоподател не претендира, въпреки че основава искането си на правото на приспадане, без обаче да докаже, че е ползвал услугата в качеството си на данъчнозадължено лице. Обратно на постановеното по дела *Porr Építési Kft. и Farkas*, не става въпрос за това, че страните е трябвало да приложат друг начин на данъчно облагане, приложим съгласно вътрешното право (механизма за обратно начисляване), вместо да издават фактурите по общите правила за данъчно облагане, а за това, че фактурата за сделката е трябвало да бъде издадена поначало за сделка, извършена извън приложното поле на Закона за ДДС. Според данъчния орган правото на жалбоподателя на възстановяване на данъка не може да се изведе от решенията на Съда на Европейския съюз. Предмет на настоящия спор е националното законодателство, действащо в периода преди 1 януари 2020 г., и основаващата се на него правна практика, в съответствие с които данъчният орган е счел искането на жалбоподателя за възстановяване на данъка за неоснователно.

- 18 Запитващата юрисдикция иска от Съда да установи дали релевантната общностна съдебна практика и принципите на ефективност, данъчна неутралност и недопускане на дискриминация допускат приложимото в разглеждания период унгарско право и основаващата се на него практика на данъчния орган, по силата на които, когато получателят на фактурата получи фактура с ДДС за освободена от ДДС сделка, действително не може да става дума за право на приспадане на данъка, както и дали в този случай е възможно възстановяването да се поиска направо от данъчния орган, когато е изпълнено условието да е невъзможно или изключително трудно възстановяването на сумата на въпросния ДДС да се поиска от издателя на фактурата чрез друг гражданскоправен способ, особено като се има предвид, че междувременно издателят на фактурата е обявен в ликвидация, фактурата не може да се промени според декларацията на ликвидатора, издателят на фактурата не е поискал възстановяването на платения данък и жалбоподателят е предявил граждански иск срещу данъчния орган и освен това е изпълнено условието внасянето на ДДС в държавния бюджет да е безспорно и да не съществуват подозрения за измама.
- 19 Запитващата юрисдикция счита, че е необходимо да се установи дали в случая, [тъй като става въпрос за] доставка на услуга извън територията на страната, т.е. за сделка, която не попада в приложното поле на Закона за ДДС, са нарушени принципите на данъчна неутралност и ефективност, когато данъчният орган отказва възстановяването на недължимо платения ДДС, без преди това да провери дали издателите на фактурата са в състояние да възстановят на получателя на услугите неоснователно фактурирания ДДС, тъй като посочените принципи изискват, в случай че за получателя на услугите възстановяването на неоснователно фактурирания ДДС от доставчика на услуги се окаже невъзможно или изключително трудно, по-специално в случай на неплатежоспособност на доставчика, получателят на услуги да може да поиска възстановяването направо от данъчния орган.
- 20 Запитващата юрисдикция иска също така да се установи дали, в случай че получателят на фактурата има право да поиска възстановяването направо от данъчния орган, той може да направи това по общите правила, и дали при възстановяване данъчният орган е длъжен да плати лихви за забава и ако това е така, от коя дата следва да се изчисляват, както и дали при броенето следва да се включат съответните срокове за разглеждане.
- 21 [...]
- 22 [...]
- 23 [...]
- 24 [...] [вътрешноправни процесуални съображения]

Будапеща, 25 май 2021 г.

[...]

[...] [подписи]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ