Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

28 юли 2016 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Членове 167, 168, 178—182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 и 273 — Право на приспадане на ДДС — Материални изисквания — Формални изисквания — Преклузивен срок — Национални разпоредби, изключващи правото на приспадане, ако не са спазени повечето от формалните изисквания — Данъчна измама“

По дело C-332/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunale di Treviso (Районен съд Тревизо, Италия) с акт от 17 април 2015 г., постъпило в Съда на 6 юли 2015 г., в наказателното производство срещу

Giuseppe Astone,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: C. Toader, председател на състава, A. Rosas и E. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: E. Sharpston,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

— за гръцкото правителство, от K. Nasopoulou и A. Dimitrakopoulou, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от D. Recchia и C. Soulay, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

* Език на производството: италиански.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 167, 168, 178—181, 244 и 250 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на наказателно производство, образувано срещу г-н Giuseppe Astone, в качеството му на законен представител на La Società Del Ferro Srl (наричано по-нататък „Del Ferro“), за това, че не е подал справка-декларация за данъка върху добавената стойност (ДДС) за финансовата 2010 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 В дял X от Директивата за ДДС, озаглавен „Приспадане на данъка“, има пет глави. Част от глава 1 от този дял, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“, са членове 167 и 168 от тази директива, които имат следното съдържание:

„Член 167

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

Член 168

Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

б) дължимия ДДС по отношение на сделки, третирани като доставки на стоки или услуги […];

в) дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки […];

г) дължимия ДДС върху сделки, третирани като вътреобщностни придобивания на стоки […];

д) дължимия или платен ДДС по отношение на вноса на стоки в тази държава членка“.

4 В глава 4 от посочения дял X, озаглавена „Правила, регулиращи правото на приспадане“, са включени по-конкретно членове 178—182 от споменатата директива, в които се уточнява:

„Член 178

За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за целите на приспадане съгласно член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, то трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

б) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква б) по отношение на сделки, третирани като доставката на стоки или услуги, то[…] трябва да спази формалностите, както са постановени от всяка държава членка;

в) за целите на приспадане съгласно член 168, буква в) по отношение на вътреобщностното придобиване на стоки, то трябва да включи в справката-декларация[…] по ДДС, предвидена в член 250, цялата информация, необходима за изчисляването на сумата на дължимия ДДС по неговото вътреобщностно придобиване на стоки, и трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236;

г) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква г) по отношение на сделките, третирани като вътреобщностно придобиване на стоки, то[…] трябва да изпълни всички формалности, постановени от всяка държава членка;

д) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква д) по отношение на вноса на стоки, то[…] трябва да притежава документ за внос, посочващ го като получател или вносител, и посочващ сумата на дължимия ДДС или даващ възможност за изчисляването на тази сума;

[…]

Член 179

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

[…]

Член 180

Държавите членки могат да разрешат данъчнозадълженото лице да извърши приспадане, което то не е извършило в съответствие с членове 178 и 179.

Член 181

Държавите членки могат да разрешат на данъчнозадължено лице, което не притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236, да направи приспадането, посочено в член 168, буква в), по отношение на извършеното от него вътреобщностно придобиване на стоки

Член 182

Държавите членки определят условията и подробните правила за прилагане на членове 180 и 181“.

5 В дял XI от Директивата за ДДС, озаглавен „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“ има осем глави. Глава 1 от този дял е относно „Задължение[то] за плащане“. В раздел 1 от тази глава, озаглавен „Лица — платци на ДДС на данъчните органи“, в член 193 от тази директива се уточнява:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице […]“.

6 В дял XI от Директивата за ДДС, глава 1, раздел 2, озаглавен „Режими за плащане“, член 206 гласи:

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

7 В дял XI от Директивата за ДДС, в глава 4, озаглавена „Счетоводна отчетност“, има четири раздела. В раздел 2 от тази глава, озаглавен „Общи задължения“, е включен член 242 от тази директива, който гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице води достатъчно подробна отчетност за прилагания ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.“

8 В раздел 3 от същата глава 4, озаглавен „Специални задължения във връзка със съхранението на всички фактури“, в член 244 от посочената директива е предвидено следното:

„Всяко данъчнозадължено лице осигурява съхранението на копия от фактурите, издадени от него, или от негов клиент, или на негово име или от негово име от трето лице, като и на всички фактури, които е получило“.

9 В глава 5 от дял XI от Директивата за ДДС, озаглавена „Данъчни декларации“, в членове 250 и 252 от тази директива се уточнява:

„Член 250

1. Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания и стойността на освободените сделки.

[…]

Член 252

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

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

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

10 В дял XI от Директивата за ДДС, в глава 7, озаглавена „Други разпоредби“, член 273, първа алинея от тази директива гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица, и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите“.

Италианското право

11 В Decreto del Presidente della Repubblica № 633 — Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (Декрет на президента на Републиката № 633 за въвеждане и регламентиране на данъка върху добавената стойност) от 26 октомври 1972 г. (редовна притурка на GURI № 292 от 11 ноември 1972 г.), в редакцията, приложима по делото в главното производство (наричан по-нататък „Декрет № 633“), член 19, озаглавен „Приспадане“ предвижда в параграф 1:

„За определяне на дължимия данък по член 17, първа алинея или на излишъка по член 30, втора алинея от размера на данъка върху извършените сделки се приспада размерът на данъка, който е платен или дължим от данъчнозадълженото лице или му е начислен за приспадане за стоките и услугите, внесени или придобити за упражняване на търговската му дейност, занаят или професия. Правото на приспадане на данъка във връзка със закупени или внесени стоки и услуги възниква, когато данъкът стане изискуем, и може да се упражни най-късно с декларацията за втората година след годината, в която е възникнало правото на приспадане, и при съществуващите условия към момента на възникването на самото право“.

12 Член 25 от Декрет № 633, озаглавен „Регистриране на покупките“, предвижда:

„Данъчнозадължените лица са задължени да слагат последователни номера на фактурите и митническите декларации за стоките и услугите, внесени или придобити при упражняване на търговска дейност, занаят или професия, […] и да ги отразяват в предвидения за целта дневник преди периодичното заплащане на данъка или годишната декларация, в която се упражнява правото на приспадане на ДДС по тези фактури и митнически декларации

При регистрацията трябва да се отразят датата на фактурата или митническата декларация, поредният номер, който ѝ е даден, фирмата, името или търговското наименование на доставчика на стоката или услугата или името и фамилията, когато не става въпрос за предприятия, дружества или учреждения, както и облагаемата сума и размерът на данъка поотделно в зависимост от приложимата ставка.

[…]“.

13 Член 39 от този декрет, озаглавен „Водене и съхраняване на дневниците“, уточнява:

„Предвидените в настоящия декрет […] дневници трябва да се водят съгласно член 2219 от Гражданския кодекс и всяка страница трябва да има пореден номер, при условията на освобождаване от гербов налог.

[…]

[…]

Дневниците, кочаните с разписки, досиетата и записите, както и фактурите, митническите декларации и другите документи, предвидени в настоящия декрет, трябва да се съхраняват съгласно член 22 от Декрет № 600 на президента на Републиката от 29 септември 1973 г. […]“.

14 В Decreto legislativo № 74 — Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, № 205 (Законодателен декрет № 74 за въвеждане на нова правна уредба на правонарушенията във връзка с данъка върху доходите и данъка върху добавената стойност в съответствие с член 9 от Закон № 205 от 25 юни 1999 г.) от 10 март 2000 г. (GURI № 76 от 31 март 2000 г., стр. 4), в редакцията, приложима по делото в главното производство (наричан по-нататък „Законодателен декрет № 74“), в член 5 озаглавен „Липса на декларация“, е предвидено следното:

„1. Който с цел укриване на данъците върху доходите или върху добавената стойност не представи, въпреки че е бил длъжен, една от годишните декларации за данъци за данъка върху доходите или за [ДДС], когато укритият данък за някой от отделните данъци надвишава 30 000 eur, се наказва с лишаване от свобода от 1 до 3 години.

[…]“.

15 Според член 1, параграф 1, буква f) от този законодателен декрет „укрит данък“ е „разликата между действително дължимия данък и данъка, посочен в декларацията, или, когато не е подадена декларация, целият дължим данък, намален с внесените от данъчнозадълженото лице или от трети лица суми, като авансово плащане, удръжки или плащане на този данък, преди подаването на декларацията или изтичането на определения за тази цел срок“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

16 В хода на започналата на 4 юли 2013 г. данъчна ревизия Guardia di Finanza (Данъчна и финансова полиция, Италия) установява, че за финансовите 2010 г., 2011 г., 2012 г. и 2013 г. г-н Astone, в качеството си на представител на Del Ferro, не е могъл да представи счетоводна документация, нито дневника за ДДС. При същата ревизия се установява, че за финансовата 2010 г. това дружество е издало фактури за сума, подлежаща на облагане с ДДС, в размер на 320 205,00 EUR, но тъй като не е подало съответната справка-декларация за ДДС, не е заплатило ДДС в размер на 64 041,00 EUR и не е подало справка-декларация за ДДС и за следващите финансови години. При посочената ревизия се установява също че Del Ferro не е изпълнило задължението за регистрация на издадените фактури.

17 Тъй като в качеството си на законен представител на „Del Ferro“ г-н Astone не е подал справка-декларация за ДДС за финансовата 2010 г., в наказателното отделение на Tribunale di Treviso (Районен съд Тревизо, Италия) срещу него е образувано наказателно производство за престъпление по член 5, параграф 1 от Законодателен декрет № 74.

18 В хода на това производство пред запитващата юрисдикция г-н Astone представя фактури, издадени на Del Ferro от трети предприятия през финансовата 2010 г., сумите по които, включително ДДС, са заплатени, но които не са регистрирани в счетоводните документи на това дружество. Въз основа на тези фактури размерът на подлежащия на приспадане ДДС възлиза на 30 590 EUR. Г-н Astone твърди, че въз основа на практиката на Съда на Европейския съюз във връзка с правото на приспадане на ДДС по получени от данъчнозадължено лице доставки, тези фактури трябва да се вземат предвид. Като се вземе предвид този подлежащ на приспадане ДДС и предишен данъчен кредит в негова полза, сумата на неиздължения данък няма да превишава прага от 30 000 EUR, определен в член 5, параграф 1 от Законодателен декрет № 74, и поради това няма да има наказуемо въз основа на тази разпоредба правонарушение. Ето защо г-н Astone иска да бъде оправдан. Прокуратурата също иска г-н Astone да бъде оправдан.

19 Запитващата юрисдикция посочва, че според италианското законодателство правото на приспадане на ДДС зависи от спазването на формалните задължения, по-конкретно от подаването на съответните декларации в момента, в който данъчнозадълженото лице се позовава на данъчен кредит по ДДС, и от регистрацията на съответните фактури в предвидения за целта дневник, поради което според тази юрисдикция данъчнозадълженото лице няма право да приспадне ДДС по получени доставки, дори да е заплатен, ако той не е бил надлежно регистриран.

20 Като се позовава на член 5, параграф 1 от Законодателен декрет № 74, запитващата юрисдикция посочва, че при липсата на справка-декларация за ДДС италианското право предвижда, че в незаплатения данък се включва целият дължим данък, без да има възможност да се вземе предвид ДДС, заплатен на доставчиците, ако не са спазени предвидените в закона формални изисквания. Според тази юрисдикция в случая дължимият данък, включително за определяне на възможността за осъществяване на наказателно преследване по силата на тази разпоредба, е данъкът, който се установява по издадените фактури. Наистина, според тази юрисдикция възможността да се вземе предвид заплатеният по получени доставки ДДС предполага правото на приспадане да е упражнено при подаване на годишната декларация и може да се отнася само за фактурите, вписани в съответния дневник.

21 Запитващата юрисдикция посочва, че в правото на Съюза упражняването на правото на приспадане също зависи от спазването на определени задължения и във връзка с това препраща към членове 167, 168, 178—181, 244 и 250 от Директивата за ДДС. Тя отбелязва освен това, че според решения от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267) и от 30 септември 2010 г., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569) принципът на данъчен неутралитет предполага приспадането на заплатения по получени доставки ДДС да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните изисквания във връзка с правото на приспадане, дори ако данъчнозадълженото лице е пропуснало някои формални изисквания. В тези решения обаче не се уточнява за какви изисквания става въпрос, и по-конкретно кои формални задължения трябва непременно да бъдат изпълнени, за да може данъчнозадълженото лице да упражни правото си на приспадане. Тъй като г-н Astone не е изпълнил нито едно формално задължение, за да бъде възможно произнасяне по неговата наказателна отговорност, бил необходим отговор на Съда.

22 При тези условия Tribunale di Treviso (Районен съд Тревизо) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допускат ли разпоредбите на Директивата за ДДС, съобразно тълкуването им в посочената в мотивите [на акта за преюдициално запитване] съдебна практика на Съюза, национални норми на държавите членки като посочените [в акта за преюдициално запитване], действащи в Италия (член 19 от Декрет № 633), които изключват, от гледна точка и на

наказателното право, възможността данъчнозадълженото лице да упражни право на приспадане, ако не е подало справка-декларациите за ДДС, и по-специално декларацията за втората година след годината, в която е възникнало правото на приспадане?

2) Допускат ли разпоредбите на Директивата за ДДС, съобразно тълкуването им в посочената в мотивите [на акта за преюдициално запитване] съдебна практика на Съюза национални норми на държавите членки като посочените [в акта за преюдициално запитване], действащи в Италия (членове 25 и 39 от Декрет № 633), които изключват възможността да се вземат предвид, от гледна точка и на наказателното право, за целите на приспадането на ДДС фактурите за покупки, които данъчнозадълженото лице изобщо не е регистрирало?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

23 Италианското правителство оспорва допустимостта на преюдициалните въпроси, като се мотивира с факта, че те се основават на неправилно тълкуване на италианското право, което в действителност предвиждало, че националните разпоредби, регламентиращи обхвата на правото на приспадане на ДДС, не се вземат предвид, когато се преценява дали е достигнат предвиденият в член 5, параграф 1 от Законодателен декрет № 74 праг, преминаването на който е основание за наказателно преследване. Поради това отговорите, които Съдът щял да даде на поставените въпроси, нямало да са от полза за решаване на делото в главното производство, тъй като италианските разпоредби, с които се транспонира Директивата за ДДС, не са приложими по това дело.

24 Следва обаче да се припомни, че според постоянната практика на Съда в рамките на производството, въведено с член 267 ДФЕС, само запитващата юрисдикция, която е сезирана със спора и трябва да поеме отговорността за съдебното решение, което ще бъде постановено, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. По тази причина, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (решение от 8 септември 2010 г., Stoß и др., C-316/07, C-358/07—C-360/07, C-409/07 и C-410/07, EU:C:2010:504, т. 51 и цитираната съдебна практика). Освен това в рамките на посоченото производство само запитващата юрисдикция може да тълкува националното законодателство (вж. в този смисъл решение от 15 януари 2013 г., Križan и др., C-416/10, EU:C:2013:8, т. 58 и цитираната съдебна практика).

25 От посоченото по-горе следва, че независимо от изложените в писменото становище на италианското правителство съмнения по този въпрос, Съдът трябва да приеме за установено изложеното от запитващата юрисдикция, а именно че според италианското право прагът за образуване на наказателно преследване, предвиден в член 5, параграф 1 от Законодателен декрет № 74, се определя, като се прилагат материалноправните разпоредби, регламентиращи обхвата на правото на приспадане на ДДС и поради това да приеме, че поставените въпроси са допустими.

По съществото на спора

26 Важно е в самото начало да се отбележи, че според членове 411 и 413 от Директивата за ДДС тя отменя и заменя, считано от 1 януари 2007 г., законодателството на Съюза в областта на ДДС, по-конкретно Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно

хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1).

27 Според съображения 1 и 3 от Директивата за ДДС преработването на Шеста директива 77/388 е било необходимо, за да се представят всички приложими разпоредби по ясен и рационален начин, с преработена структура и редакция, без по принцип да се внасят съществени промени. Така че разпоредбите от Директивата за ДДС, релевантни за делото в главното производство, по същество са идентични със съответстващите им разпоредби от Шеста директива 77/388. При това положение съдебната практика във връзка с разпоредбите от Шеста директива 77/388 остава относима за тълкуването на съответстващите им разпоредби от Директивата за ДДС (вж. по аналогия решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 35).

По първия въпрос

28 От преюдициалното запитване се установява, че едва в хода на производството, образувано пред запитващата юрисдикция, подсъдимият по делото в главното производство решава да се позове на правото си на приспадане на ДДС, платен по получени доставки, при положение че според член 19, параграф 1 от Декрет № 633 това право трябва да се упражни най-късно с декларацията за втората година след годината, в която е възникнало правото на приспадане. При това положение и като се вземе предвид изложеното от запитващата юрисдикция и припомнено в точка 25 от настоящото решение, първият въпрос на запитващата юрисдикция трябва да се разбира в смисъл, че по същество тя иска да установи дали членове 167, 168, 178, член 179, първа алинея и членове 180 и 182 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, в която е предвиден преклузивен срок за упражняване на правото на приспадане, като този по делото в главното производство.

29 Във връзка с това трябва да се припомни освен това, че установеният в Директивата за ДДС режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. По този начин общата система на ДДС цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че дейностите по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 12 юли 2012, EMC-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 43 и цитираната съдебна практика).

30 Според постоянната съдебна практика предвиденото в членове 167 и 168 от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава (вж. по-конкретно решения от 8 май 2008 г., Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 39 и цитираната съдебна практика и от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 44).

31 Видно от текста на член 167 и член 179, първа алинея от Директивата за ДДС, правото на приспадане по принцип се упражнява по време на същия данъчен период, през който това право е възникнало, а именно когато данъкът стане изискуем.

32 Независимо от това, по силата на членове 180 и 182 от същата директива на данъчнозадълженото лице може да се разреши да извърши приспадане, въпреки че не е упражнило правото си по време на данъчния период, през който това право е възникнало, но при спазване на условията и реда, посочени в националната правна уредба (решение от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 46 и цитираната съдебна практика).

33 Възможността правото на приспадане да се упражнява без никакво ограничение във времето обаче би била в противоречие с принципа на правната сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация (решения от 8 май 2008 г., Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 44 и от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 48).

34 Така Съдът вече се е произнесъл във връзка с прилагането на механизма за самоначисляване, че преклузивен срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получените доставки, като го лишава от правото на приспадане, не може да се смята за несъвместим с режима, установен с Директивата за ДДС, при условие че този срок се прилага по един и същ начин за аналогичните права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза (принцип на равностойност), от една страна, и от друга, че той не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане (решения от 8 май 2008 г., Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 46 и цитираната съдебна практика и от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 49).

35 В случая от акта за запитване не става ясно дали механизмът за самоначисляване е приложим в главното производство или не. Това обаче е без значение за отговора на първия поставен въпрос, тъй като припомнените в точки 31 и 32 от настоящото решение разпоредби от Директивата за ДДС не предвиждат във връзка с преклузивния срок за упражняване на правото на приспадане, който държавите членки биха могли да определят въз основа на тези разпоредби, че следва да се прави разграничение между хипотезите, в които механизмът за самоначисляване е приложим, и тези, в които този механизъм не е приложим.

36 Колкото до това дали двегодишен преклузивен срок като разглеждания в главното производство отговаря на условията, посочени в точка 34 от настоящото решение, следва да се припомни, че според практиката на Съда преценката за съвместимостта на националните мерки с правото на Съюза е от компетентност на националния съд. Съдът все пак може да му предостави полезни насоки за разрешаването на поставения на разглеждане пред него спор (вж. в този смисъл решение от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 51 и цитираната съдебна практика).

37 В случая, що се отнася до принципа на равностойност, както Съдът вече се е произнесъл по делото, приключило с решение от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 47), което е точно относно същия преклузивен срок като разглеждания в главното производство, от представената на Съда преписка не се установява, а впрочем и не се твърди пред Съда, че предвиденият в член 19, параграф 1 от Декрет № 633 преклузивен срок не е съобразен с този принцип.

38 Що се отнася до принципа на ефективност, Съдът също вече е приел, че двегодишен преклузивен срок като предвидения в член 19, параграф 1 от Декрет № 633, разглеждан в главното производство, сам по себе си не може да направи упражняването на правото на приспадане практически невъзможно или прекомерно трудно, като се има предвид, че член 167 и член 179, първа алинея от Директивата за ДДС позволяват на държавите членки да изискват данъчнозадължените лица да упражнят правото си на приспадане в течение на същия данъчен период, през който това право е възникнало (вж. в този смисъл решение от 8 май 2008 г., Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 48).

39 С оглед на изложените по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че членове 167, 168 и 178, член 179, първа алинея и членове 180 и 182 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда

преклузивен срок за упражняването на правото на приспадане, като разглеждания в главното производство, при условие че са спазени принципите на равностойност и на ефективност, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По втория въпрос

40 В самото начало следва да се отбележи, че макар във втория си въпрос запитващата юрисдикция да посочва само пропуска на подсъдимия в главното производство да изпълни задължението за регистриране на фактурите, издадени на дружеството, чийто законен представител е той, въз основа на които се позовава на правото на приспадане, в мотивите на акта за запитване тази юрисдикция отбелязва, че същият подсъдим, в качеството си на законен представител на посоченото дружество, не е спазил „нито едно“ от формалните задължения, които е имал във връзка с ДДС.

41 В този смисъл от акта за преюдициално запитване се установява, че за финансовата 2010 г., във връзка с която срещу посочения подсъдим има производство пред същата юрисдикция, той не е могъл да представи счетоводни документи, нито дневник за ДДС за дружеството, чийто законен представител е. От акта за преюдициално запитване се установява освен това, че посоченото дружество не е подало справка-декларация по ДДС, при положение че е издало фактури на стойност, облагаема с ДДС, 320 205 eur, че не е изплатило дължимия от него ДДС, не е изпълнило задължението за регистриране на издадените фактури и не е изпълнило и задължението за регистриране на издадените за него от трети предприятия фактури, които е заплатило.

42 При това положение и като се вземе предвид изложеното от запитващата юрисдикция и припомнено в точка 25 от настоящото решение, вторият въпрос следва да се разбира в смисъл, че по същество тази юрисдикция иска да установи дали членове 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 и 273 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която позволява на данъчната администрация да не признае правото на приспадане на ДДС на данъчнозадължено лице, когато е установено, че то не е спазило повечето от формалните задължения, които има, за да може да се ползва от това право.

43 Във връзка с това следва да се подчертае, че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, който дължат, дължимия или платения ДДС за закупените от тях стоки и за получените от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. решения от 6 декември 2012 г., Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 25 и цитираната съдебна практика и от 13 февруари 2014 г., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 23).

44 Както вече беше посочено по същество в точки 29—31 от настоящото решение, предвиденото в членове 167—192 от Директивата за ДДС право на приспадане, чиято цел е да гарантира пълния неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, при условие че самите те по принцип подлежат на облагане с ДДС, по принцип не може да се ограничава и се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен за получените доставки.

45 Така според постоянната съдебна практика основният принцип на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (решения от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 62 и цитираната съдебна практика и от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 58 и цитираната съдебна практика).

46 Би могло обаче да не бъде така, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалните изисквания (решения от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 71 и от 11 декември 2014 г., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 39 и цитираната съдебна практика).

47 В това отношение следва да се уточни, че материалните изисквания за правото на приспадане са тези относно самото основание и обхвата на това право, предвидени в глава 1 от дял X от Директивата за ДДС, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“, докато формалните изисквания за посоченото право са относно условията и контрола върху упражняването му, както и относно правилното функциониране на системата на ДДС, като например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране (вж. в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 41 и 42 и цитираната съдебна практика).

48 Така за целите на прилагането на ДДС и на контрола върху него от страна на данъчната администрация в дял XI от Директивата за ДДС са изброени някои задължения за данъчнозадължените лица, които дължат този данък. По-специално освен задължението за плащане на ДДС по членове 193 и 206 от тази директива, член 242 от нея съдържа задължение за водене на отчетност, член 244 от същата директива предвижда задължение за съхранение на всички фактури и членове 250 и 252 от същата директива задължават да се представя справка-декларация в определен срок.

49 Освен това по силата на член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на избягването на данъчно облагане. Все пак мерките, които държавите членки могат да приемат по силата на тази разпоредба, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Поради това те не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралитета на ДДС (вж. в този смисъл решение от 8 май 2008 г., Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 66 и от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 57 и цитираната съдебна практика).

50 С оглед на това борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС, и Съдът многократно се е произнасял, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (решения от 6 декември 2012 г., Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 35—37 и цитираната съдебна практика и от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 42—44 и цитираната съдебна практика).

51 Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама (решения от 6 декември 2012 г., Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 38 и цитираната съдебна практика и от 13 февруари 2014 г., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 27).

52 Тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от прилагането на основния принцип, какъвто се явява това право, компетентните данъчни органи трябва надлежно да установят, че обективните данни, установяващи наличието на измама или на злоупотреба, са налице. След това националните юрисдикции следва да проверят дали съответните данъчни органи са установили наличието на такива обективни данни (решение от 13 февруари 2014 г., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 29 и цитираната съдебна практика).

53 В рамките на производството, образувано на основание член 267 ДФЕС, Съдът не е компетентен да проверява, нито да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото в главното производство. Следователно запитващата юрисдикция трябва в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши обща преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото в главното производство, за да определи, с оглед на представените обективни данни, дали подсъдимият в главното производство е извършил такава измама или злоупотреба (вж. по аналогия решение от 13 февруари 2014 г., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 30). Въпреки това, за да бъде полезен на запитващата юрисдикция с отговора си, в дух на сътрудничество с националните юрисдикции Съдът може да ѝ предостави всички указания, които счита за необходими (вж. в този смисъл решения от 18 юли 2013 г., Ей и Ес — ЗС Марица Изток I ЕООД, C-124/12, EU:C:2013:488, т. 42 и от 3 септември 2014 г., GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, т. 46).

54 В случая, както вече беше посочено в точка 41 от настоящото решение, от акта за запитване се установява, че за данъчната 2010 г., за която срещу него има наказателно производство пред запитващата юрисдикция, подсъдимият в главното производство не само не е изпълнил задължението да представи справка-декларация по ДДС на администрацията и да заплати данъка, който дължи дружеството, чийто законен представител е той, но и не е могъл да представи счетоводни документи, нито дневник за ДДС за това дружество, нито е спазил задължението за регистрация с пореден номер на издадените или платени от него фактури, предвидено в италианското право.

55 Впрочем, дори да се предположи, че неизпълнението на тези формални задължения, които е имал подсъдимият в главното производство в качеството си на законен представител на Del Ferro, за нуждите на прилагането на ДДС и упражняването на контрол от данъчната администрация, не са пречка да се докаже по безспорен начин, че материалните изисквания, които дават право на приспадане на ДДС по получени доставки, са спазени, налага се изводът, както отбелязва Европейската комисия в писменото си становище, че такива обстоятелства могат да са доказателство за наличието на най-простия случай на данъчна измама, при който данъчнозадълженото лице умишлено пропуска да изпълни формалните задължения, които има, за да избегне плащането на данъка.

56 По-конкретно липсата на представени справки-декларации за ДДС, както и липсата на счетоводна отчетност, които биха позволили прилагането на ДДС и контрола върху него от данъчната администрация, и липсата на регистрация на издадените и изплатени фактури могат да възпрепятстват правилното събиране на данъка и следователно да застрашат доброто функциониране на общата система на ДДС. Следователно правото на Съюза не е пречка държавите членки да считат такива пропуски за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване (вж. по аналогия решение от 7 декември 2010 г., R., C-285/09, EU:C:2010:742, т. 48 и 49).

57 Във връзка с това следва също да се отбележи, че в случая от акта за преюдициално запитване се установява също че аналогични пропуски са се повтаряли през няколко последователни финансови години. Независимо че тези финансови години изглежда не са предмет на главното производство, все пак става въпрос за фактически обстоятелства, които запитващата юрисдикция може да вземе предвид при общата преценка, която трябва да направи в съответствие с припомнената в точка 53 от настоящото решение съдебна практика.

58 Накрая е важно да се подчертае, че не може да се счита, че отказът да бъде признато правото на приспадане при обстоятелства, които показват, че е налице данъчна измама от страна на данъчнозадълженото лице, което иска да се ползва от това право, противоречи на принципа на данъчен неутралитет, тъй като данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в такава измама и е застрашило функционирането на общата система на ДДС, няма право да се позовава

на него (вж. по аналогия решение от 7 декември 2010 г., R., C-285/09, EU:C:2010:742, т. 51 и 54 и в този смисъл решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 48).

59 С оглед на всички изложени дотук съображения на втория въпрос следва да се отговори, че членове 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 и 273 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която позволява на данъчната администрация да не признае на данъчнозадължено лице правото на приспадане на ДДС, когато е установено, че то с измамна цел не е изпълнило повечето от формалните си задължения, които са условие за ползването от това право, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

60 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (седми състав) реши:

1) **Членове 167, 168 и 178, член 179, първа алинея и членове 180 и 182 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда преклузивен срок за упражняването на правото на приспадане като разглеждания в главното производство, при условие че са спазени принципите на равностойност и на ефективност, което запитващата юрисдикция следва да провери.**

2) **Членове 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 и 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която позволява на данъчната администрация да не признае на данъчнозадължено лице правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, когато е установено, че то с измамна цел не е изпълнило повечето от формалните си задължения, които са условие за ползването от това право, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.**

Подписи