# ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
# Г-ЖА E. SHARPSTON
## представено на 25 октомври 2007 година [1]

1. Комисията иска да бъде установено, че като изрично е предвидила общ отказ от правото да проверява облагаемите сделки, осъществени през редица данъчни години, Италианската република не е изпълнила задълженията си по Шеста директива за ДДС [2] и член 10 ЕО.

2. Разглежданата национална разпоредба установява данъчна амнистия, според която, ако се подадат декларации и незабавно се платят определени суми, неотчитането на различни данъци за данъчните години от 1998 (или в някои случаи 1997) до 2001 година няма да бъде преследвано или контролирано [3].

3. Комисията изтъква, че що се отнася до ДДС, амнистията противоречи на разпоредбите на член 2 от Шеста директива, който изисква сделките да бъдат облагани с данък, и на член 22, който установява различни задължения, свързани с деклариране и плащане на ДДС.

4. Италия твърди, че резултатът от амнистията не е общ и недиференциран отказ от упражняване правото на проверка, че само ограничен брой, данъчнозадължени за ДДС лица са прибягнали до нея, че е била изключително продуктивна по отношение на събраните данъци и че следователно е представлявала разумно използване на ограничените ресурси в рамките на свободата на преценка, предоставена на държавите-членки.

**Общностни разпоредби**

5. Член 10 ЕО предвижда за държавите-членки общото задължение да „предприемат всички необходими мерки, независимо дали общи или специални, за да гарантират изпълнението на задълженията, произтичащи от настоящия договор или от актове на институциите на Общността“, да „съдействат за постигането на задачите на Общността“ и да „се въздържат от каквато и да било мярка,

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — 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, многократно изменяна). На 1 януари 2007 г. Шеста Директива е отменена и заменена с 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).

3 — Действието на въпросната амнистия е разширено, за да обхване последователни години, като Комисията е предявила допълнителен иск (дело C-174/07) срещу това разширено действие, който понастоящем предстои да се разгледа.

която би могла да застраши постигането на целите на настоящия договор“.

6. Член 2 от Шеста директива предвижда:

„С данък върху добавената стойност се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

2. вносът на стоки.“ [4]

7. Оригиналният текст на член 22 от Шеста директива е заменен с един от така наречените „преходни режими“ в дял XVI и приложимият текст се намира в член 28з. Той е озаглавен „Задължения при вътрешната система“ и текстът на този член е най-дългият в директивата [5].

8. По отношение на твърдяното неизпълнение на задължения по настоящото дело Комисията първоначално цитира три от неговите разпоредби, съответно от параграфи 4, 5 и 8:

„4. а) Всяко данъчнозадължено лице подава данъчна декларация в срок, определен от държавите-членки.

[…]

5. Всяко данъчнозадължено лице плаща нетната сума на данъка върху добавената стойност при подаване на периодичната декларация.

[…]

8. Държавите-членки могат да налагат други задължения, които считат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на данъчни измами […]“ [6]

9. Комисията обръща внимание на някои други задължения, предвидени за данъчнозадължените лица в член 22:

4 — Тези разпоредби понастоящем се намират в член 2, параграф 1, букви а) и г) от Директива 2006/112.

5 — Той е заменен по-специално с членове 213—271 от Директива 2006/112.

6 — Понастоящем разпоредбите се намират съответно в член 252, параграф 1 и членове 206 и 273 от Директива 2006/112.

— да декларират започването, изменението или завършването на всяка дейност в качеството си на данъчнозадължени лица (параграф 1 а) [7],

— да водят достатъчно подробна счетоводна отчетност за прилагането и проверката на ДДС от данъчните органи ( параграф 2 а) [8],

— да представят извлечение за рекапитулация за вътреобщностни сделки (параграф 6 б) [9].

10. Накрая Комисията посочва други разпоредби на член 22, които съдържат задължения за държавите-членки:

— да идентифицират данъчнозадължените лица посредством индивидуален номер (параграф 1 в), г) и д) [10],

— да предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че лицата, които не са данъчнозадължени, но които са платци на данъка, спазват задълженията за деклариране и плащане на данъка, както е предвидено за данъчнозадължените лица (параграфи 7, 10 и 11 [11]).

**Национални разпоредби**

11. Комисията оспорва членове 8 и 9 от италианския Закон за бюджета за 2003 г [12]. Тези разпоредби позволяват на данъчнозадължените лица, които не са подали пълни данъчни декларации, да подадат допълнителни декларации и да направят плащания, с което се освобождават от плащане на други данъци за дадения период, а именно за данъчните години от 1998 (в някои случаи 1997) до 2001 година включително. Тези разпоредби се отнасят до няколко вида данъци, но искът на Комисията засяга единствено ДДС и накратко представената по-долу уредба е ограничена единствено до този данък.

*Член 8*

12. Член 8 позволява да се „допълнят“ данъчни декларации, които е следвало да се подадат до 31 октомври 2002 г.

7 — Член 213, параграф 1 от Директива 2006/112.

8 — Комисията посочва все пак като източник параграф 3, понастоящем член 242 от Директива 2006/112.

9 — Член 262 и сл. от Директива 2006/112.

10 — Членове 214—216 от Директива 2006/112.

11 — Членове 207, 209, 210, 256—258 и 267 от Директива 2006/112.

12 — Legge 289/2002, GURI 31 декември 2002 г., изменен.

Предвидени са два варианта за извършване на тази процедура, съответно в параграфи 3 и 4.

13. Съгласно член 8, параграф 3 допълването се осъществява чрез представяне на допълнителна декларация за всяка от посочените данъчни години и заплащане на допълнителните дължими суми съгласно разпоредбите в сила за конкретната данъчна година. При определени обстоятелства, когато самият купувач следва да плати данъка за получената доставка, но не го е декларирал, разпоредбата се отнася само за ДДС, който не е можел да бъде приспаднат. Допълнителната декларация има стойност само ако в нея се сочат допълнителни дължими суми, достигащи минимален размер от 300 EUR за всяка данъчна година. Плащанията могат да бъдат извършвани на две равни вноски, ако надвишават 3 000 EUR за физически лица и 6 000 EUR за другите.

14. Член 8, параграф 4 не е приложим, в случай че данъчнозадълженото лице не е подало никаква декларация за посочените данъчни години. Лицата, имащи право да се възползват от тази разпоредба, могат да подават данъчни декларации и да извършват плащания посредством определени одобрени органи. Дължимите суми могат да бъдат заплатени на месечни вноски, но с допълнително начислена лихва. Процедурата е поверителна, доколкото определените дължими суми не са свързани с отделни данъчнозадължени лица.

15. Съгласно член 8, параграф 6 в случаите, когато е следвана процедурата, уредена в член 8, параграфи 3 и 4, за сумите до удвоения деклариран по допълнителната декларация размер на ДДС: а) нито данъчнозадълженото лице, нито солидарно отговорните с него лица подлежат на данъчна проверка; б) погасяват се всички административни наказания за извършени данъчни нарушения; в) не могат да бъдат започнати определени производства за данъчна измама (въпреки че не прекратяват вече образуваните наказателните производства). Член 8, параграф 6а потвърждава, че данъчни проверки все пак могат да бъдат извършвани по отношение на дължими суми, чийто размер надвишава посочения в член 8, параграф 6.

16. Член 8, параграф 9 позволява на лицата, използвали поверителната процедура по член 8, параграф 4, да бъдат освободени от всякаква проверка, с изключение на тази относно последователността на техните допълнителни декларации.

17. Член 8, параграф 10 изключва приложението на целия член в случаите, при които към датата на влизане в сила на този закон: а) е издаден акт за изменение на данъчното задължение; или б) вече е образувано наказателно производство за данъчна измама по отношение на определената данъчна година. В някои случаи обаче е възможно да се вземе предвид предишно изменение на данъчното задължение и да се приложи процедурата по член 8 по отношение на други периоди.

18. Съгласно член 8, параграф 12 подаването на допълнителна декларация по ДДС не би могло да се счита за донесение за правонарушение, преследвано по наказателното право.

*Член 9*

19. Член 9 се отнася до „автоматичното погасяване“ на задължения за предходни години[13]. Данъчнозадължените лица, желаещи да се възползват от това погасяване, следва да подадат данъчни декларации за всички данъчни години, по отношение на които е трябвало да бъде подадена декларация до 31 октомври 2002 г.

20. По силата на член 9, параграф 2, буква б) автоматичното погасяване се осъществява чрез плащане за всяка данъчна година на сума, равна на 2 % от ДДС, за извършени от данъчнозадълженото лице доставки и 2 % приспаднатия ДДС за получени доставки през същия данъчен период. Този процент е определен на 1,5 % за данък върху получени или извършени доставки, който надвишава 200 000 EUR, и на 1 % за суми, надвишаващи 300 000 EUR, а когато прилагането на тази разпоредба води до плащането на сума, надвишаваща 11 600 000 EUR, горницата над тази сума се намалява с 80 %. Член 9, параграф 6 изисква обаче плащането на минимална сума за всяка данъчна година, а именно 500 EUR, когато оборотът на съответното данъчнозадължено лице не надвишава 50 000 EUR, 600 EUR, когато той е между 50 000 и 180 000 EUR, и 700 EUR, когато оборотът надвишава 180 000 EUR.

21. За всеки отделен данъчен период, за който не е била подадена данъчна декларация, член 9, параграф 8 изисква плащане на общо определена сума в размер от 1 500 EUR от физическите лица и в размер от 3 000 EUR от търговските дружества и сдруженията.

22. Съгласно член 9, параграф 9 автоматичното погасяване е пречка за всякакво приспадане или възстановяване, което не е било поискано до този момент от данъчнозадълженото лице. То не препятства обаче извършването на определени проверки, особено що се отнася до съответствието между подадените данъчни декларации и платените суми, както и до предишни заявления за възстановяване на ДДС.

23. Член 9, параграф 10 е отражение на член 8, параграф 6. Когато се следва процедурата по член 9: а) нито данъчнозадълженото лице, нито солидарно отговорните с него лица подлежат на данъчна проверка; б) погасяват се всички административни наказания за извършени данъчни нарушения; в) не могат да бъдат започнати определени производства за данъчна измама (въпреки че не спират вече образуваните наказателните производства). За разлика от член 8, параграф 6, обаче тези облекчения нямат горна граница в зависимост от допълнително декларираната или платена сума по ДДС.

24. Член 9, параграф 12 позволява плащането да бъде извършено на две равни вноски, ако сумата надвишава 3 000 EUR

13 — Тази разпоредба е известна като *„condono tombale“* („гробна данъчна амнистия“), вероятно защото данъчните задължения са „погребани“.

за физически лица и 6 000 EUR за всички други.

25. Член 9, параграф 13 е отражение на член 8, параграф 9. Лицата, използвали поверителната процедура, могат да бъдат освободени от всякаква проверка, с изключение на тази относно последователността на техните допълнителни декларации.

26. Член 9, параграф 14 е отражение на член 8, параграф 10. Той изключва прилагането на пълния текст на този член в случаите, при които към датата на влизане в сила на този закон: а) е издаден акт за изменение на данъчното задължение; или б) вече е образувано наказателно производство за данъчна измама по отношение на определената данъчна година. Той обаче добавя още едно основание за неприлагане в случаите, когато в) данъчнозадълженото лице не е подало декларация за никоя от посочените данъчни години.

27. Член 9, параграф 15 ограничава хипотезите на изключване, посочени в член 9, параграф 14, букви а) и б), до данъчните периоди, за които те се прилагат. Той уточнява, че не е възможно автоматичното погасяване въз основа на данни, които не съответстват на посочените в данъчната декларация. Накрая той изключва възстановяване на вече платени суми, които следва да се считат за авансово плащане на дължимия данък.

**Досъдебното производство**

28. Тъй като смята, че членове 8 и 9 от Закона за бюджета за 2003 г. са несъвместими с членове 2 и 22 от Шеста директива, на 19 декември 2003 г. Комисията, в съответствие с предвидената в член 226 ЕО процедура, изпраща на Италия официално уведомително писмо. Италия отговаря на 30 март 2004 г., като отрича наличието на несъвместимост. Неудовлетворена от отговора, на 13 октомври 2004 г. Комисията изпраща мотивирано становище, с което настоява Италия да се съобрази с директивата в двумесечен срок. Италия отговаря на 31 януари 2005 г., като отново отрича наличието на несъвместимост. Комисията предявява настоящия иск на 8 март 2006 г.

**Исканията, направени в исковата молба**

29. Комисията иска от Съда да установи, че с изрично предвидения в членове 8 и 9 от Закон № 289 от 27 декември 2002 г. (Закон за бюджета за 2003 г.) общ отказ от правото да проверява облагаемите сделки, осъществени през редица данъчни години, Италианската република не е изпълнила задълженията по членове 2 и 22 от Шеста директива във връзка с член 10 от Договора за ЕО. Комисията също така иска да се осъди Италия да заплати съдебните разноски.

30. Италия твърди, че искът следва да се отхвърли и Комисията да се осъди да заплати съдебните разноски.

**Правен анализ**

*Допустимост*

31. Италия твърди, че в мотивираното си становище Комисията прави ново твърдение за нарушение на принципа на неутралитет на ДДС и на конкуренцията в резултат на оспорваните разпоредби. Комисията отговаря, че просто напомня в отговор на представените от Италия аргументи, че съдебната практика на Съда относно въпросите има значение при оценката на твърдяно нарушение на членове 2 и 22 от Шеста директива.

32. Тъй като Комисията не отправя искане за установяване, че италианските разпоредби нарушават принципа на неутралитет или нарушават конкуренцията, нейната позиция изглежда приемлива. Затова смятам, че няма пречка за допустимостта на настоящия иск.

*По същество*

33. Съществуват множество взаимосвързани въпроси, по които страните по делото спорят, които смятам да разгледам, като ги обособя по следния начин: i) естеството и обхвата на задълженията, предвидени по отношение на държавите-членки в членове 2 и 22 на Шеста директива, и по-специално относно контрола и осигуряването на съобразяване с данъчните задължения от задължените лица; ii) практическите последици от оспорваните разпоредби за данъчна амнистия в светлината на тези задължения; iii) значението в това отношение на различните ограничения на разпоредбите за данъчна амнистия; и iv) относителната ефективност на разпоредбите за данъчна амнистия, по-специално с оглед на сравнението между използваните ресурси и възстановените суми, свободата на преценка, с която разполагат държавите-членки в сферата на управление на ДДС, и до каква степен разпоредбите за данъчна амнистия попадат в обхвата на тази свобода на преценка.

34. Въпреки че би било възможно и интересно да се разгледат редица други по-общи въпроси, отнасящи се до законосъобразността и/или целесъобразността от провеждането на данъчни амнистии за ДДС — въпроси, някои от които вече бяха засегнати в хода на производството, не смятам, че ще е необходимо Съдът да се занимава подробно с тях, за да реши дали разпоредбите, на които Комисията се противопоставя, са съобразени с Шеста директива. Затова ще ограничa анализа си до тези аспекти, които имат отношение към направените искания, като ще се отнасям към по-общите въпроси само като към пояснителна информация.

Задължения, наложени от Шеста директива

35. Съгласен съм с направеното от Комисията представяне на предвидените в Шеста директива задължения за данъчнозадължените лица и държавите-членки. В действителност изглежда, че Италия също приема съществените елементи на това изложение, въпреки че твърди, че подробностите, свързани с изпълнението и събирането на данъците са от компетентността на държавите-членки. Позицията на Комисията може да бъде обобщена и представена по следния начин.

36. От преамбюла на Шеста директива става ясно, че собствените ресурси на Общността „включват онези, които се натрупват от ДДС и се получават чрез прилагането на единна ставка на данъка към основи за изчисляването на данъка, определени по унифициран начин и в съответствие с правилата на Общността“ [14]; че „следва да се гарантира, че общата система от данъци върху оборота е неутрална по отношение на произхода на стоките и услугите, така че като крайна цел да може да бъде изграден общ пазар, даващ възможност за лоялна конкуренция и наподобяващ същински вътрешен пазар“ [15]; и че „задълженията на данъкоплатците трябва да бъдат по възможност хармонизирани, така че да бъдат осигурени необходимите гаранции за събирането на данъците по еднаквен начин във всички държави-членки“ [16].

37. Освен това Съдът приема, че Шеста директива следва да бъде тълкувана в съответствие с принципа за данъчен неутралитет, установен в общата система на ДДС [17], съгласно който икономическите оператори, които осъществяват едни и същи сделки, не трябва да бъдат третирани по различен начин при събиране на ДДС [18].

38. Предвиждането на специфични задължения в член 22 от Шеста директива цели да гарантира, че националните данъчни органи разполагат с цялата необходима информация, за да могат да контролират облагането и събирането на ДДС [19]. Тези задължения са резултат от изискването, установено в член 2 (при липсата на специфично освобождаване), всички сделки, попадащи в обхвата му, да подлежат на облагане. Това изискване е основно правило, което никоя държава-членка не може едностранно да дерогира [20]. Въпреки че според член 27 от Шеста директива [21] държава-членка може да иска от Съвета разрешение за дерогиране на разпоредбите на директивата, „така че да бъде опростен редът за начисляване на данъка или да бъдат предотвратени някои форми на измами или избягване на данъци “, такова опростяване е възможно само при условие че то „не засяга общия размер на данъчните приходи на съответната държава-членка“ [неофициален превод] (безспорно е, че в конкретния случай Италия не е поискала разрешение).

14 — Второ съображение; съображение 8 от преамбюла на Директива 2006/112.

15 — Четвърто съображение; не се намира в преамбюла на Директива 2006/112.

16 — Четиринадесето съображение; съображение 45 от преамбюла на Директива 2006/112.

17 — Вж. например Решение по дело Jyske Finans, C-280/04, Recueil 2005 г., стр. I-10683, точка 36.

18 — Решение по дело Cimber Air, C-382/02, Recueil 2004 г.,стр. I-8379, точка 24.

19 — Вж. например Решение по дело Reisdorf, C-85/95, Recueil 1996 г., стр. I-6257, точка 24, Решение по дело Langhorst, C-141/96, Recueil 1997 г., стр. I-5073, точки 17 и 28.

20 — Вж. например Решение по дело Комисия/Италия, 203/87, Recueil 1989 г., стр. 371, точка 10.

21 — Член 395 от Директива 2006/112.

39. Следователно всяка държава-членка има задължение да предприеме законодателни и административни мерки, за да осигури, че ДДС е изцяло събрано на нейна територия по същия начин, както и в другите държави-членки. Въпреки че това задължение не е изрично установено в Шеста директива, то произтича по необходимост от естеството на мярката като цяло, от член 10 ЕО и от съдебната практика на Съда [22]. И докато хармонизацията не е пълна и определени административни аспекти по необходимост са оставени в обхвата на компетентност на държавите-членки, задълженията по член 22 от Шеста директива предполагат подробно хармонизиране на законодателно равнище.

40. Съгласно това хармонизиране държавите-членки отговарят за проверка на данъчни декларации, отчети и други релевантни документи и за изчисляване и събиране на дължимите данъци. Те имат известна свобода на преценка при начисляване на данъците в конкретни случаи да решават как най-ефективно и справедливо да разгърнат ресурсите, с които разполагат, но тази свобода е ограничена от необходимостта да се гарантира, че

— собствените ресурси на Общността се събират ефективно,

— няма значителни различия в третирането на данъчнозадължените лица в рамките на отделна държава-членка или между различни държави-членки.

41. Италия не отрича, че от държавите-членки се изисква да контролират и проверяват, доколкото позволяват наличните им ресурси, съобразяването на данъчнозадължените лица с разпоредбите за ДДС. Тя обаче отрича, че оспорваните разпоредби преминават границите на легитимно предоставената свобода на преценка за упражняването на тези функции.

42. Следователно необходимо е първо да бъдат обсъдени практическите последици на тези разпоредби.

Последици на оспорваните разпоредби.

43. Комисията твърди, че оспорваните разпоредби заместват нормалните правни отношения, свързани с данъчната отговорност за ДДС, с нови отношения, които окончателно погасяват тази отговорност и вместо това я заменят със задължение за плащане на суми, които нямат нищо общо с тези, които биха били начислени при спазване на нормалните правила за ДДС. Комисията описва данъчната амнистия като „общ, недиференциран и предварителен“ отказ от правото на проверка

22 — Както Комисията така и Италия цитират Решение по дело Комисия/Австрия, C-128/05, Recueil 2006 г., стр. I-9265, в което Съдът установява, че Австрия е нарушила задълженията си, като е освободила изцяло определени чуждестранни предприятия за превоз от задължение за плащане на ДДС. Вж. също Решение по дело Stradasfalti, C-228/05, Recueil 2006 г., стр. I-8391, по-специално точка 66; в това дело Съдът подчертава, че Италия не може по отношение на данъчнозадължените лица едностранно да дерогира правото на приспадане на данъци.

и изменение на данъчното задължение, докато съгласно директивата всяко съглашение за амнистия с данъчнозадължените лица трябва да бъде решавано поотделно за всеки отделен случай. Освен това съществува сериозно нарушение на принципите за данъчен неутралитет и равното третиране на данъчнозадължените лица.

44. Нужно е да се подчертае, че разпоредбите са сложни и в хода на делото страните имат разногласия относно практическите им последици. Все пак, в светлината на отговорите им на направените от Съда запитвания за по-точна информация, тези последици могат да бъдат обобщени по следния начин.

45. Ако данъчнозадължено лице не е подало данъчна декларация за нито един от посочените данъчни периоди, то не може да се възползва от данъчната амнистия по член 8, параграф 4 и член 9. То може обаче да се възползва от разпоредбите за амнистия на членове 8 и 9, ако: а) е подало (пълна или непълна) декларация за който и да е от посочените данъчни периоди, но не и за други данъчни периоди; или б) е подало данъчни декларации за всички посочени данъчни периоди, но всички или някои от тези декларации са непълни или неточни.

46. Когато съгласно уредената в член 8 процедура, по отношение на определен данъчен период данъчнозадълженото лице подаде допълнителна данъчна декларация, в която се посочва по-голям размер на облагаемата добавена стойност (разликата между облагаемите получени и извършени доставки) от първоначално декларирания, тогава то: а) трябва да плати сума, равна на дължимия ДДС за допълнената сума (минимумът на която е определен на 300 EUR; и б) се освобождава от възможността за всякакво изменение на данъчното задължение за извършени доставки през съответната данъчна година за суми до двукратния размер на допълнително платения ДДС.

47. Процедурата по член 9 води до различни резултати в зависимост от това, дали първоначално е била подадена данъчна декларация, и от размера на приспаднатия ДДС за получени доставки. Необходимо е обаче да е направено плащане за всеки от посочените периоди (независимо дали е била подадена декларация за този период и дали последната е била точна) и не са възможни други приспадания. За съответните години, за които е била подадена данъчна декларация, плащането е между 1 и 2 % от размера на *първоначално* приспаднатия ДДС върху получени доставки и между 1 и 2 % от размера на *първоначално* декларирания ДДС за извършени доставки за годината[23], като е установен минимум от 500, 600 или 700 EUR в зависимост от размера на оборота за този период. За всяка година, за която първоначално не е била подадена данъчна декларация, се дължи общо определена сума от 1 500 EUR за физически лица и 3 000 EUR за дружества, независимо от действителния размер на декларираната под действителния и размер сума или на недекларираната сума.

48. Въз основа на това данъчнозадълженото лице, използващо процедурата по член 8, заплаща сума, равна на целия размер на ДДС, дължим по допълнително

23 — Процентът дори намалява още повече за суми над 11 600 000 EUR, които се намаляват с 80 % — т.е. до 0,2 % от първоначално декларирания данък върху получената и/или извършената доставка.

декларираната добавена стойност, но само за годините, за които не е била подадена пълна и точна данъчна декларация. Така задълженото лице обаче е освободено от възможно изменение на данъчното задължение за дължимите суми до удвоения размер на допълнително платената сума. Ето защо изглежда малко вероятно на практика данъчнозадълженото лице да декларира повече от половината от недекларираната преди това стойност. Така данъчните органи ще получат до половината от дължимия в действителност данък, като се отказват от възможността за събиране на останалата част.

49. Данъчнозадълженото лице, използващо процедурата по член 9, следва да извърши плащане за всяка година от разглеждания период, независимо дали за нея първоначално е била подадена точна данъчна декларация. Ако е била подадена данъчна декларация (точна или не), тогава плащането представлява малка част (до 2 %) от размера на *първоначално* декларирания данък за получените и извършени доставки; ако не е подадена данъчна декларация, се заплаща общо определена сума от 1 500 EUR или 3 000 EUR, независимо от размера на недекларирания ДДС. И в двата случая данъчнозадълженото лице е освободено от последващо изменение на данъчното задължение.

50. Когато данъчнозадълженото лице може да избира между двете процедури (и желае да използва едната или другата), разумно е да се предположи, че то ще избере свързаната с по-малко разходи за него. Когато размерът на декларираната под действителния и размер сума и на недекларираната сума е ограничен (и може би това по всяка вероятност се дължи на обстоятелството, че лицето добросъвестно се е заблудило), по-благоприятна изглежда процедурата по член 8, тъй като изключва възможността за проверки в замяна на плащане на половината от дължимия ДДС. Когато размерът на сумата е по-голям (и може би това по всяка вероятност се дължи на умишлена измама), процедурата по член 9 освобождава лицето от проверка в замяна на плащане на сума, равна на по-малка (а в по-крайни случаи — незначителна [24]) част от дължимия, но неотчетен данък.

51. Комисията подчертава, че съгласно член 9 всяко данъчнозадължено лице може да избегне опасността от проверка или изменение на данъчното задължение за последователни данъчни периоди в замяна на плащане, което няма нищо общо с размера на дължимия ДДС, чиято данъчна ставка по принцип е 20 %. Амнистията по член 8 също предпазва данъчнозадълженото лице от последващи проверки или изменение на данъчното задължение, макар и в замяна на по-голяма сума за плащане. Такъв отказ на данъчните органи от правото им на проверка според Комисията сериозно нарушава неутралитета на общата система на ДДС. Различни данъчнозадължени лица биват третирани различно по отношение на сравними сделки, което от своя страна подкопава лоялната конкуренция.

24 — Комисията посочва случай, отнасящ се до данъчнозадължено лице, което за определен данъчен период не е декларирало 600 000 EUR. В процедурата по член 9, максималният размер на сумата, който трябва да плати данъчнозадълженото лице, за да се ползва с пълна закрила, е 3 000 EUR, а загубата за данъчните органи в случая е в размер на 597 000 EUR. Бих добавила, че загубената част би могла да бъде още по-голяма, тъй като разпоредбата изрично предвижда суми с размер над 11 600 000 EUR.

52. И по тази точка мога само да се съглася с Комисията, че правна уредба, според която честните и съвестни търговци отчитат изцяло ДДС, докато измамни или небрежни търговци могат да избегнат данъчен контрол в замяна на плащане на най-много половината, а възможно и много по-малко от действително дължимия ДДС, не е съвместима със задълженията, предвидени за държавите-членки, по-специално с членове 2 и 22 от Шеста директива. По-точно, разпоредбата на член 9 от италианския Закон за бюджета за 2003 г. напълно пренебрегва подробната разпоредба на член 22 от Шеста директива, цитирана от Комисията [25], тъй като тя не включва деклариране на действително извършените сделки и предвидените плащания нямат нищо общо с данъците, които е следвало да бъдат начислени за тези сделки. И както Комисията правилно изтъква, амнистията не прави разлика между случайно и редовно отчитане на по-ниски данъци, между малки и големи суми, между небрежност и измама.

53. Основният защитен аргумент на Италия обаче е твърдението, че достъпът до амнистията е ограничен и че тя е ефективна мярка, попадаща в обхвата на свободата на преценка на държавите-членки, за събиране на суми, които в противен случай биха били загубени за данъчните органи. Затова е необходимо да бъдат разгледани тези аспекти, преди да бъде направено окончателно заключение.

Ограничения на разпоредбите, предвиждащи амнистия

54. Комисията описва оспорваната амнистия като общ и недиференциран отказ от правото на проверка и изменение на данъчното задължение, докато италианското правителство подчертава определен брой ограничения на разпоредбите, съдържащи възможността за прибягване до амнистия. Според него тези ограничения са значителни и означават, че амнистията не може да бъде описана като обща и недиференцирана.

55. На първо място, от амнистията не могат да се ползват данъчнозадължени лица, които първоначално не са подали данъчни декларации по ДДС за никой от посочените данъчни периоди [26]. Комисията отговаря, че този факт е с второстепенно значение.

56. Наистина само можем да се надяваме, че подобни положения са рядко срещани и затова Италия не критикува описанието „второстепенно“. На практика предприятия със сравнително големи размери могат, дори когато целят да извършат данъчна измама, да декларират достатъчно правдоподобни суми, за да не привлекат внимание. Обратното, неподаването на данъчна декларация може да се среща по-често при по-малки икономически оператори, които се надяват при всички случаи да останат незабелязани или които смятат, че данъчната измама

25 — Вж. точки 8 до 10 по-горе.

26 — Член 8, параграф 4 и член 9, параграф 12, буква в).

е оправдана от някакъв вид морално правило de minimis [27]. Освен това има вероятност много неправомерно извършвани дейности въобще да не бъдат декларирани за целите на ДДС, дори и когато по принцип те са облагаеми [28].

57. Ето защо не съм убеден, че като цяло изключението е с второстепенно значение. Що се отнася до „бялата" икономика, там без съмнение изключението е второстепенно, просто защото всеки извършващ правомерно подлежаща на облагане дейност би сметнал за необходимо да декларира поне достатъчна част от дейността си, за да избегне неудобни проверки, и така не би бил изключен от възможността за амнистия. Но тази обосновка не важи за сивата, невидима икономика, за която се смята че съставлява над 26 % от БВП на Италия [29].

58. От друга страна, (теоретично) данъчнозадължено лице, което желае да остане напълно незабелязано от данъчните органи, е по-малко вероятно да потърси предоставената с амнистията закрила в сравнение с лице, което вече е известно на данъчните органи, но което крие нещо от тях. Също така е по-малка вероятността това лице да бъде проверено от данъчните органи, особено ако средствата им са ограничени, както твърди италианското правителство.

59. Ето защо предвид гореизложеното според мен няма вероятност изключването на данъчнозадължени лица, които не са подали данъчна декларация за нито една от посочените данъчни години, да има значителен ефект върху броя на лицата, възползващи се или желаещи да се възползват от амнистията.

60. Второ, италианското правителство твърди, че амнистията не е приложима в случаите на вече разкрити нередности [30]. Комисията възразява, че изключването не е пълно — в определени случаи съгласно членове 15 и 16 от Закон № 289/2002 може да бъде използвана друга процедура за уреждане на спора, за да бъде прекратено производството за изменение на данъчното задължение и да се открие възможността за амнистия — но италианското правителство отвръща, че въпросната процедура засяга само лицата, които все още могат да обжалват производството.

61. От текста на членове 15 и 16, представен от Италия в своя отговор, следва, че производствата за изменение на данъчното задължение, в които не е произнесено окончателно решение или определение, могат да бъдат прекратени посредством плащане на сума от минимум 150 EUR и в размер до 50 % от размера на дължимия данък, а от член 8, параграф 10 и член 9, параграф 14 става ясно, че след като плащането е извършено в рамките на определения период, данъчнозадълженото лице има право да се ползва от амнистията по член 8 или 9.

27 — За разлика от положението в някои други държави-членки, в Италия няма праг за регистрация по ДДС, така че дори и най-малките икономически оператори следва да начисляват ДДС.

28 — Вж. напр. Решение по съединени дела Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, Recueil 2006 г., стр. I-6161, точка 50, както и цитираната тук съдебна практика.

29 — Вж. напр. European Employment Observatory Review, Autumn 2004, по-специално стр. 77 и 106—110.

30 — Член 8, параграф 10 и член 9, параграф 14.

62. Следователно изключването, на което се позовава италианското правителство, е с ограничен обхват. Съвсем естествено е данъчната амнистия, която цели да стимулира доброволни плащания вместо нормално дължимите, но смятани за трудно събираеми с други средства данъци, да не води до възобновяване на производства в полза на данъчнозадължените лица, които следва вече да са приключили в полза на данъчните органи. Данъчнозадължените лица обаче, спрямо които все още има висящо производство, могат да се възползват от амнистията, като заплатят част от сумата — предмет на производството, в допълнение към сумата, изисквана по процедурата за амнистия. Въпреки това амнистията би била привлекателна за тях, ако им дава възможност да платят като цяло по-малка сума от тази, която следва да платят, в случай че производството не приключи в тяхна полза. Резултатът обаче е, че данъчните органи ще съберат по-малка сума, отколкото щяха иначе да съберат, като се откажат от правото да извършват проверка.

63. Трето, италианското правителство посочва, че[31] платената при амнистия сума може да бъде сверена с данните в подадените декларации и че когато вече са били подадени заявления за възстановяване, използването на процедурата за амнистия не изключва проверката на действителността на тези заявления.

64. Както Комисията правилно изтъква, първата от посочените проверки е чисто формална и изцяло зависи от точността на подадените декларации — които сами по себе си са изключени от проверка при процедурата за амнистия.

65. Вторият вид проверка се отнася до заявления за възстановяване на ДДС, т.е. положения, при които данъкът за получени доставки надвишава този за извършени доставки и така разликата между двата данъка е по-скоро в полза на данъчнозадълженото лице, отколкото на данъчните органи. Италианското правителство изтъква, че в подобни случаи, независимо от амнистията, проверката може да обхване и доставчика, който е издал фактурата, в която се посочва ДДС за получени доставки, и който трябва във всички случаи да декларира данъка въз основа на издадената фактура[32].

66. Струва ми се, че има вероятност и това изключение от освобождаване от проверка да се окаже от второстепенно значение. Търговец, който е поискал възстановяване на ДДС, на което няма право, би го направил със или без съгласие с доставчиците си да му издадат фактури, в които се посочва размерът на ДДС за получени доставки, който не е отчетен пред данъчните органи. Ако е налице такова съгласие, спорно е дали той изобщо ще пожелае да се възползва от амнистията, освен ако непосредствено е застрашен да бъде разкрит, тъй като притежава документ, предоставящ му право на възстановяване на данъци, а амнистията по необходимост би наложила разобличаване на неговите съучастници в измамата. В случаите на измама с „липсващ търговец“ (при които един или

31 — Според член 9, параграф 9, по-специално както е тълкуван в Решение на Corte costituzionale от 27 юли 2005 г.

32 — Член 54а от Указ на президента на републиката № 633/72; вж. член 21, параграф 1, буква г) (в член 28ж) от Шеста директива, член 203 от Директива 2006/112.

повече търговци изчезват, без да са отчели ДДС пред данъчните органи), разследването на доставчиците е безполезно. И ако не е налице съглашение, малка е вероятността при проверка нередностите да бъдат открити.

67. Като цяло ограниченията на обхвата на амнистията, на които се позовава италианското правителство, макар и не напълно илюзорни, не са съществени.

Ефективност на събирането и свобода на преценка на държавите-членки

68. Безспорно е, че съгласно хармонизираната понастоящем правна уредба на ДДС, държавите-членки отговарят за контрола за съобразяване от страна на данъчнозадължените лица, за проверка на данъчните декларации, счетоводни отчети и други релевантни документи и за изчисляване и събиране на дължимия данък. Няма съмнение, че в този контекст те имат известна свобода на преценка по отношение на начина, по който най-ефективно да разгърнат ресурсите, с които разполагат.

69. Италия изтъква, че с оспорваните разпоредби се стимулират някои данъчнозадължени лица спонтанно да декларират недекларирани преди това суми и така се освобождават ресурси, които да бъдат използвани за проверка на неизправните длъжници и да доведат до възстановяване на по-големи суми, отколкото би могло да бъде постигнато иначе. Това попада в рамките на свободата на преценка, която самата Комисия признава на държавите-членки при избора им как да разгърнат своите ресурси, за да осигурят най-добре изпълнение и прилагането на данъчните разпоредби.

70. Италианското правителство уточнява, че общо 162 000 данъчнозадължени лица са се възползвали от процедурата за амнистия по член 8 и 750 000 — от тази по член 9. Последното число представлява 13,37 % от 5 309 654 данъчнозадължени лица, регистрирани в Италия през 2001 г. [33] През 2003 г. общата сума на събраните данъци (1 938 милиона евро) се равнява на около 1,9 % от общия размер на ДДС (101 890 милиона евро), събран през годината. Напротив, размерът на събрания ДДС посредством обикновени проверки в периода 1999—2002 г. е бил много по-нисък, варирайки между 140 милиона и 357 милиона евро и чиято обща стойност възлиза едва на 1 049 милиона евро за целия четиригодишен период [34]. Тези цифри доказват, според Италия, доколко е необоснован предявеният иск.

71. Комисията отвръща, че цифрите по-скоро показват, че твърде много данъчнозадължени лица са се възползвали от амнистията с твърде ограничен резултат. Ползите (засилено и по-ефикасно

33 — Това изглежда е грешка в изчисленията. 750 000 е равно на 14,125 % от 5 309 654. Числото 162 000, отнасящо се до член 8, представлява 3,05 % от общия брой на данъчнозадължените лица.

34 — Като сравня тези цифри с размера на ДДС, събран за посочените четири години, както са представени от италианското правителство, изчислявам, че събраният данък в резултат на извършени проверки представлява между 0,18 % и 0,38 % от общия размер на събрания за една година данък, или 0,3 % от общия размер на данъка, събран за четирите посочени години.

събиране), до които се твърди, че е довела амнистията, са илюзорни (събраната част е минимална и единствената последица в действителност е отказът на данъчните органи да извършват проверки) и във всеки случай доста ирелевантни, като се има предвид обвързващият характер на разпоредбите на членове 2 и 22 от Шеста директива.

72. Италия отвръща, че оспорваните разпоредби стимулират спонтанното деклариране; че по този начин ресурсите могат да бъдат пренасочени към проверка на данъчнозадължени лица, които не са се възползвали от тези разпоредби; че за такива лица член 10 от Закона за бюджета за 2003 г. удължава периода за евентуална проверка с две години; и че събраните суми са значително по-високи, отколкото иначе щяха да бъдат. Ето защо предимствата са действителни и не могат да бъдат смятани за ирелевантни. Освен това а) амнистията се отнася до случаи, в които неподаването на данъчна декларация не е било разкрито и е можело никога да не бъде разкрито; б) съгласно член 9 данъчнозадължените лица трябва да направят плащания по отношение на всяка от посочените поредни данъчни години, дори първоначалното неподаване на декларация да се отнася само за една от тези години; в) данъците, макар и в размер по-малък от теоретично дължимия, са предмет на незабавно събиране, а не след продължителни разследвания и процедури за събиране.

73. Изглежда, че възражението на Комисията срещу амнистията за ДДС не е абсолютно, но е силно изразено по отношение на формата, под която се осъществяват оспорваните разпоредби.

74. Ето защо може би ще е полезно накратко да се разгледа въпросът като цяло. По принцип данъчните амнистии включват освобождаване от наказателни санкции, от глоби и от (някои или всички) лихви — и Комисията изрично приема, че по отношение на ДДС тези въпроси са от компетентността на държавите-членки, без те да се ограничават от правото на Общността. Също така обаче амнистията по принцип изисква пълно плащане на дължимите суми и не води до освобождаване от проверка. Целта е да се насърчи доброволно плащане, като се премахне възможността за налагане на наказание (заплахата от което би трябвало да стимулира първоначалното изпълнение, но също така може да обезкуражи изпълнението при забава, ако санкцията е прекалено тежка), и да се насърчат неизправните данъчнозадължени лица в бъдеще да изпълняват задълженията си, като не се стига до крайност, в която извършването и впоследствие поправянето на данъчната измама се оказва по-благоприятно отколкото първоначалното коректно и честно деклариране.

75. В правната литература[35] се застъпва становището, че за да бъдат ефективни данъчните амнистии, inter alia, следва да бъдат еднократни (или повторението би накарало данъкоплатците да планират своето поведение в очакване на бъдещи амнистии), да включват плащане поне на първоначално дължимото и принципно някаква лихва (в противен случай данъчната измама ще се възприема като възнаграждавана) и следва да бъдат придружени поне от правдоподобно оповестяване за

35 — Напр. Stella, Peter, 'An economic analysis of tax amnesties', *IMF Working Paper* 89/42, 1989; Boise, Craig M., 'Breaking open offshore piggybanks: Deferral and the utility of amnesty', *George Mason Law Review* 2007, стр. 667, по-специално стр. 693 и сл.

засилени проверки (или декларирането с цел да бъде избегната санкция при евентуална проверка не би изглеждало изгодно).

76. Оспорваната амнистия изглежда не притежава никоя от тези характеристики. Нейното действие е било продължавано през няколко последователни години [36], вероятно създавайки очакване за бъдещи амнистии и намалявайки поради това вероятността за съобразяване. А съществуват и доказателства, че Италия в миналото е прибягвала често към амнистии [37]. Всъщност твърди се, че те са били толкова редовни, че очакването за бъдеща данъчна амнистия се е превърнало във фактор, обосноваващ ниското равнище на съобразяване с данъчните разпоредби в национален план [38]. Дори ако приходите от ДДС в действителност са се увеличили през следващите години, както Италия заявява по време на съдебното заседание, не е представено никакво доказателство за конкретната връзка на този факт с амнистията (а не с някое от многобройните други възможни обяснения) или за някакъв траен ефект.

77. Италия твърди, че събраните данъци са на обща стойност, равняваща се на близо 2 % от годишния приход от ДДС. Ако пролуката в ДДС (разликата между теоретично събираемия и реално събрания ДДС) може да възлиза на 35—40 % в Италия [39], това означава, че размерът на реално събрания данък е от порядъка на 3 до 4 % от теоретично дължимия, но недекларирам данък [40].

78. Вярно е, че никой данъчен орган не би могъл да се надява да разкрие всички данъчни измами, и Съдът не е компетентен да съветва Италия как най-добре да разгърне своите ресурси, дори и ако имаше необходимите познания, за да го направи. Все пак ми се струва, че методът, който очевидно спомага за събирането на около 3 до 4 % от несъбраните данъци (и по този начин оставя недокоснати минимум 95 % от несъбраните данъци, като голяма част от тях остават окончателно несъбираеми), явно не е ефикасна употреба на ресурсите.

Цялостен анализ

79. Не може сериозно да се твърди, че процедурите за събиране на данъци, установени в членове 8 и 9 от италианския Закон за бюджета за 2003 г., са по какъвто и да е начин съобразени с правилата за

36 — Вж. бележка под линия 3 по-горе.

37 — В документ на Конгреса на САЩ от 1998 г. се твърди, че „Италия е въвела повече от дузина данъчни амнистии, напоследък средно веднъж на всеки две години“. Статията, цитирана от Комисията в нейната искова молба (*Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, De Mita, Diritto e pratica tributaria, 2004, Parte I, p. 1449) споменава, че данъчната амнистия от 2003 г. е 58-та от 1900 г. насам.

38 — *Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, M. Marè and C. Salleo, 59th IIPF Congress, Prague, August, 2003. Вж. също *Gradual Recovery in Euroland,* Kai Carstensen, Klaus-Jürgen Gern, Christophe Kamps, Joachim Scheide, Kiel Discussion Papers 405: „[…] през първата половина на 2003 г. Италия успява да получи допълнителни приходи, равни на приблизително 0,8 % от БВП, във връзка с всеобхватна данъчна амнистия. В краткосрочен план Италия успява да предотврати преминаването на прага, наложен от Пакта за стабилност и растеж, благодарение на тази еднократна мярка. В средносрочен план обаче възможността прагът от 3 % да бъде преминат се увеличава. Както показва опитът, честите данъчни амнистии — в Италия това е третата амнистия за период от 20 години — понижават честността на данъчните субекти. Вследствие на това събираемостта на данъци е по-ниска в средносрочен и дългосрочен план, отколкото би била при липса на данъчна амнистия“.

39 — IMF Working Paper 07/31 VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done Michael Keen and Stephen Smith, February 2007, стр. 19.

40 — Т.е. 2 % от събраните 60—65 % отговарят (грубо) на 3—4 % от несъбраните 35—40 %.

начисляване на ДДС, наложени на държавите-членки от Шеста директива. Никоя от разпоредбите на тази директива не позволява на държава-членка да начислява ДДС на половината от стандартната ставка (което на практика е резултатът от член 8) [41]. Още по-малко тя позволява начисляването на ставка, равна на 2 % от декларирания ДДС за получени доставки плюс 2 % от декларирания ДДС за извършени доставки, вместо абсолютно неустановения размер на ДДС, който е следвало да бъде, но не е бил деклариран. Накрая, въпреки че размерът на ДДС се изчислява от самите данъчнозадължени лица, ясно е че държавите-членки следва да проверят и да осигурят изпълнението и нямат право да се отказват от тази своя отговорност по отношение на цели групи облагаеми икономически дейности.

80. Оспорваните разпоредби за амнистия се прилагат на теория за цялата недекларирана облагаема търговия на Италия, която последователно е описвана от икономистите като представляваща значителна част от БВП на страната — може би между 25—40 %. На практика според изчисленията на италианското правителство от разпоредбите за амнистия са се възползвали приблизително над 17 % от данъчнозадължените лица [42]. Техните последици в този смисъл са всичко друго освен незначителни и представляват сериозно посегателство върху правилното прилагане на ДДС в съответствие с хармонизираните правила на Шеста директива.

81. Не изглежда също така правдоподобно да бъдат защитавани разпоредбите за амнистия с довода за ефикасна употреба на ресурсите. Напротив, както здравият разум и икономическият анализ показват, те могат да доведат до намаляване на изпълнението на разпоредбите, отнасящи се до ДДС, (най-малко) в средносрочен и дългосрочен план, защото с тях се възнаграждава повече неизпълнението, отколкото изпълнението, и погледнато в исторически контекст, будят надежди за подобно отношение и за в бъдеще.

82. Затова предявеният от Комисията установителен иск следва да бъде уважен.

**По съдебните разноски**

83. По смисъла на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като, според мен, исканията на Комисията следва да бъдат удовлетворени и след като тя е направила искане да се осъди ответникът да заплати съдебните разноски, следва Италия да бъде осъдена да заплати разноските по делото.

41 — Може да бъде отбелязано, че половината от стандартната за Италия ставка от 20 % е 10 %, което е по-ниско от минималната стандартна ставка от 15 %, позволена от член 12, параграф 3, буква а) от Шеста директива.

42 — Съгласно становището на Комисията, изразено по време на съдебното заседание, броят на лицата, възползвали се от амнистията, съществено надвишава общия брой данъчнозадължени лица в страни със среден размер, като напр. Белгия.

**Заключение**

84. По изложените съображения смятам, че Съдът трябва:

— да установи, че като е предвидила изрично в членове 8 и 9 от Закон № 289 от 27 декември 2002 г. (Закон за бюджета за 2003 г.) общ отказ от проверка на облагаемите сделки, осъществени през редица облагаеми периоди, Италианската република не е изпълнила задълженията си по членове 2 и 22 от Шеста директива във връзка с член 10 от Договора за ЕО,

— да осъди Република Италия да заплати съдебните разноски.