Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 13 октомври 2022 година [1]

Дело C-31/21

Eurocostruzioni Srl
срещу
Regione Calabria

(Преюдициално запитване, отправено от Corte suprema di cassazione (Върховен съд, Италия)

„Преюдициално запитване — Структурни фондове — Съфинансиране — Регламент (ЕО) № 1685/2000 — Допустимост на разходите — Задължение за доказване на плащането — Оправдателни фактури — Счетоводен документ с еквивалентна доказателствена стойност — Строителство, извършено пряко от крайния бенефициер“

1. В рамките на настоящото преюдициално запитване Съдът е приканен да даде тълкуване на Регламент (ЕО) № 1685/2000 [2], за да се установи обхватът на задължението за представяне на оправдателни фактури или, ако това е невъзможно — на счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност, доказващи стойността на направените разходи, когато бенефициерът на помощта, съфинансирана от структурните фондове на Съюза, е построил сграда със собствени материали, инструменти и работници.

[1] Език на оригиналния текст: испански.

[2] Регламент на Комисията от 28 юли 2000 година за приемане на подробни правила за изпълнението на Регламент (ЕО) № 1260/1999 на Съвета по отношение допустимостта на разходи за дейности, съвместно финансирани от структурните фондове (ОВ L 193, 2000 г., стр. 39; Специално издание на български език, 2007 г., глава 14, том 1, стр. 29), изменен с Регламент (ЕО) № 448/2004 на Комисията от 10 март 2004 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1685/2000 за определяне на подробни правила за прилагането на Регламент (ЕО) № 1260/1999 на Съвета по отношение на допустимостта на разходите за операции, съфинансирани от структурните фондове, и за оттеглянето на Регламент (ЕО) № 1145/2003 (ОВ L 72, 2004 г., стр. 66; Специално издание на български език, 2007 г., глава 14, том 1, стр. 144).

I. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Регламент (ЕО) № 1260/1999[3]

2. Съображения 35 и 43 гласят:

„(35) като има предвид, че децентрализираното осъществяване на дейностите на структурните фондове от държавите членки трябва да внесе гаранции относно условията и качеството на изпълнението, а също така относно резултатите и тяхната оценка и относно доброто финансово управление и контрола върху него;

[…]

(43) като има предвид, че е необходимо да се установят гаранции за стабилно финансово управление чрез проверка на това дали разходите са основателни и удостоверени, и чрез установяване на условия за плащане, свързани със спазването на съществените отговорности по отношение проследяване на планирането, на финансовия контрол и на прилагането на правото на Общността;

[…]“ [неофициален превод].

3. Съгласно член 30 („Допустимост“), параграф 3:

„Релевантните национални правила се прилагат за допустимите разходи, освен ако, когато това е необходимо, Комисията изготвя общи правила за допустимост на разходите в съответствие с процедурата, посочена в член 53, параграф 2“ [неофициален превод].

4. Съгласно член 32 („Плащания“), параграф 1, трета алинея:

„Плащанията могат да приемат формата на авансови плащания, междинни плащания или плащане на крайното салдо. Междинните плащания и плащането на крайното салдо се отнасят до действително направени разходи, които трябва да съответстват на плащанията, извършени от крайните бенефициери, и да бъдат доказани с оправдателни фактури или счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“ [неофициален превод].

5. В рамките на глава II от дял IV („Финансов контрол“), член 38 („Общи разпоредби“), параграф 1 предвижда:

„1. Без да се засяга отговорността на Комисията за изпълнението на общия бюджет на Европейския съюз, отговорност за финансовия контрол на помощите носят, на първо място, държавите членки. За тази цел те вземат в частност следните мерки:

[…]

[3] Регламент на Съвета от 21 юни 1999 година относно определянето на общи разпоредби за структурните фондове (ОВ L 161, 1999 г., стр. 1).

в) уверяват се, че помощите се управляват в съответствие с приложимата общностна правна уредба и че средствата на тяхно разположение се използват в съответствие с принципите на доброто финансово управление;

г) удостоверяват, че представените на Комисията декларации за разходите са точни, и следят тези декларации да се изготвят въз основа на системи за отчетност, базирани на представянето на проверяеми разходооправдателни документи;

[…]“ [неофициален превод].

2. Регламент № 1685/2000

6. Съображение 5 гласи:

„[…] за определени типове дейности, Комисията счита, че е необходимо, за да се гарантира еднаквото и справедливо прилагане на структурните фондове в цялата Общност, да приеме общ комплект правила за допустими разходи. Приемането на правило относно отделен тип дейност не определя предварително в рамките на кои от горепосочените фондове такива дейности могат да бъдат съвместно финансирани. Приемането на тези правила не следва да пречи на държавите членки[…] в определени случаи, които трябва да бъдат указани, да прилагат по-строги национални разпоредби. […]“.

7. Съгласно правило 1 („Действително платен разход“), точка 2 („Доказателство за разход“) от приложението („Правила за допустимост“):

„2.1. Като общо правило плащанията от крайни бенефициери, декларирани като междинни плащания и плащания по крайното салдо, са придружени от разход[о]оправдателни документи. Когато това не може да бъде постигнато, плащанията биват оправдавани със счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност.

[…]“.

Б. Италианското право

1. Закон № 59 от 15 март 1997 г.[4]

8. С член 4, параграф 4, буква c) от този закон на регионите са делегирани административните функции и задачи по отношение на регионалната, структурната политика и политиката на сближаване на ЕС.

[4] Legge 15 marzo 1997, n. 59, Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa (Закон за делегиране на правителството на правомощия за възлагане на регионите и органите на местно самоуправление на функции и задачи във връзка с реформата на публичната администрация и административното опростяване). Впоследствие това делегиране е приложено с Decreto Legislativo n. 123 (Disposizioni per la razionalizzazione degli interventi di sostegno pubblico alle imprese, a norma dell'articolo 4, comma 4, lettera c), della legge 15 marzo 1997, n. 59) (Законодателен декрет № 123, Разпоредби относно рационализирането на публичното подпомагане на предприятията в съответствие с член 4, параграф 4, буква c) от Закон № 59 от 15 март 1997 г.) от 31 март 1998 г.

2. Регионален закон на Калабрия № 7 от 2 май 2001 г. [5]

9. Член 31 quater от този закон предвижда, че във връзка с регионалната оперативна програма (РОП) за Калабрия за 2000—2006 г., одобрена от Европейската комисия с Решение C(2000) 2345 от 8 август 2000 г., регион Калабрия подкрепя създаването и развитието на малките и средните предприятия в индустриалния, търговския, занаятчийския, туристическия сектор и сектора на услугите с помощите, предоставяни в съответствие с Регламент (ЕО) № 70/2001 [6].

II. Фактите, спорът и преюдициалните въпроси

10. С Решение № 398 на Регионалния съвет от 14 май 2002 г. Regione Calabria (регион Калабрия) публикува обявление за предоставяне на помощите, предвидени в регионалната оперативна програма (РОП) за Калабрия за 2000—2006 г. по „ос IV, мярка 4.4.b“. За тези помощи могат да кандидатстват малки и средни предприятия, които планират инициативи в туристическия сектор.

11. Член 8 от обявлението за предоставяне на помощите препраща към Регламент № 1685/2000 „по отношение на допустимостта на разходите за дейности, съфинансирани от структурните фондове“. Сред допустимите разходи се включват разходите, свързани със: 1) земя; 2) сгради и съоръжения; 3) обзавеждане и оборудване; 4) проектиране и проучвания.

12. Съгласно член 9 от обявлението за предоставяне на помощите:

— за сградите и съоръженията количественото определяне на строителните работи се извършва в рамките на цените, предвидени в ценоразписа от 1994 г. на Инспектората за обществено строителство на регион Калабрия, увеличени с 15 %,

— за непредвидените в посочения ценоразпис позиции се прилагат горните граници на актуалните пазарни цени, определени от проектанта.

13. С Решение № 4457 от 20 април 2004 г. се предоставя помощ на Eurocostruzioni Srl за построяването на хотелски комплекс и свързаните с него спортни съоръжения в Росано (регион Калабрия, Италия). Така това дружество получава финансиране в размер на 47 % от инвестицията, в размер общо на 4 918 080 EUR.

14. Според запитващата юрисдикция в Решение № 4457:

— се посочват документите, които бенефициерът трябва да представи, като по отношение на строителните работи [7] това решение не предвижда друго освен „представяне на счетоводните документи за строителните работи (книга за измерванията и счетоводен

[5] Legge regionale 2 maggio 2001, n. 7. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2001 e pluriennale 2001/2003 della Regione Calabria (Закон № 7 от 2 май 2001 г. Разпоредби относно годишния бюджет за 2001 г. и относно многогодишния бюджет 2001/2003 на Регион Калабрия).

[6] Регламент на Комисията от 12 януари 2001 година за прилагане на членове 87 и 88 от Договора за създаване на Европейската общност по отношение на държавните помощи за малките и средните предприятия (ОВ L 10, 2001 г., стр. 33; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 98).

[7] Те следва да се разбират като строителните работи, осъществени от него самостоятелно.

регистър, надлежно подписани на всяка страница от ръководителя на строителните работи и от дружеството бенефициер)“ [8],

— се уточнява (по-специално в член 4), че определянето на помощта за извършените строителни работи в допустимите съгласно решението граници се извършва „въз основа на книгата за измерванията и счетоводния регистър по единичните цени, посочени в член 9, буква b) от обявлението за обществена поръчка, след проверка на приемателната комисия“ [9].

15. Eurocostruzioni извършва строителните работи, закупува обзавеждането и предоставя на Regione Calabria книгата за измерванията и счетоводния регистър, при което след проверка на строителните работи получава положително становище за приемане от приемателната комисия.

16. Regione Calabria изплаща на Eurocostruzioni сумата 1 661 638 EUR, свързана с разходите за обзавеждане и оборудване, които това дружество е доказало чрез представяне на оправдателни фактури.

17. Eurocostruzioni иска да му бъде изплатен остатъкът от дължимата сума в размер на 1 675 762 EUR, тъй като след приемането на обекта му е била призната окончателна субсидия в размер на 3 337 470 EUR, тоест сумата след приспадане на аванса и на сумата по първия доклад за напредъка на строителните работи.

18. Regione Calabria отказва да плати поисканите 1 675 762 EUR, тъй като Eurocostruzioni не е представило оправдателни фактури или счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност в съответствие с правило 1, точка 2.1 от приложението към Регламент № 1685/2000, към което препраща обявлението от 14 май 2002 г. [10]

19. Eurocostruzioni започва производство за издаване на заповед за плащане пред Tribunale di Catanzaro (Районен съд Катандзаро, Италия), който уважава искането на това дружество с решение от 4 април 2012 г.

20. Regione Calabria обжалва първоинстанционното решение пред Corte d’Appello di Catanzaro (Апелативен съд Катандзаро, Италия).

21. С решение от 27 октомври 2014 г. апелативният съд уважава жалбата на Regione Calabria, като приема, че:

— не е следвало да се извършва проверка на действителното изпълнение на строителните работи, като се имат предвид положителното заключение на приемателната комисия и неоспореното от страна на Regione Calabria изпълнение на извършените строителни работи,

— въпреки това съгласно обявлението за обществена поръчка, което се позовава на Регламент № 1685/2000, плащането на субсидията трябва да бъде подчинено на представянето на оправдателни фактури или на счетоводни документи с еквивалентна

[8] Акт за преюдициално запитване, точка 3.6.

[9] Пак там.

[10] Член 2 („Процедура и референтна правна уредба“) от посоченото обявление препраща конкретно към Регламенти № 1260/1999 и № 1685/2000.

доказателствена стойност дори ако строителните работи са били извършени пряко от предприятието бенефициер,

— представените от Eurocostruzioni Srl документи несъмнено са били необходими, но не са били достатъчни при липсата на посочените по-горе фактури и доказателства за действителното плащане на парични суми, съответстващи на размера на извършените строителни работи при посочените цени,

— за пряко извършените строителни работи Eurocostruzioni е трябвало да представи надлежна счетоводна документация, доказваща направените разходи (закупуване на материали, наемане на превозни средства, заплащане на служители, възлагане на строителни работи на трети страни, посочване на използваната работна ръка).

22. На 27 октомври 2015 г. Eurocostruzioni подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция, като твърди по-специално, че е налице нарушение на Регламент № 1685/2000.

23. Eurocostruzioni посочва в жалбата си, че:

— правило 1, точка 2.1 от приложението към Регламент № 1685/2000, включващо израза „като общо правило“, не установява задължителен способ за доказване на плащането, а само установява общ принцип,

— отказът за плащане на субсидията от страна на Regione Calabria на основание Регламент № 1685/2000 нарушава принципите на добросъвестност, почтеност и оправдани правни очаквания, тъй като дружеството е извършило правилно предвидените строителни работи и е представило счетоводната документация, изисквана съгласно решението за предоставяне на субсидията.

24. В този контекст Corte suprema de cassazione (Върховен съд, Италия) отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Изисква ли Регламент (ЕО) № 1685/2000 […] и по-специално правило 1, точка 2.1. от приложението относно „Доказване[то] на разходи“, доказателството за извършените от крайните бенефициери плащания задължително да бъде представено с оправдателни фактури, включително когато финансирането е предоставено на бенефициера с цел построяване на сграда със собствени материали, инструменти и работници, или може да има изключение, различно от изрично предвиденото в случай на невъзможност изискване за представянето на „счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“?

2) Как трябва да се тълкува посоченият по-горе израз „счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“?

3) Допускат ли по-конкретно посочените по-горе разпоредби от регламента национална и регионална правна уредба, както и последващи административни мерки за изпълнение, които предвиждат, когато финансирането е предоставено на бенефициера с цел построяване на сграда със собствени материали, инструменти и работници, система за контрол на разходите, предмет на финансиране от публичната администрация, състояща се от:

а) предварително количествено определяне на строителните работи въз основа на регионален ценоразпис на строителните работи, а за позициите, които не са предвидени в този документ — на актуалните пазарни цени, определени от проектанта;

б) последващо отчитане с представяне на счетоводната документация за строителните работи, съставена от книгата за измерванията и счетоводния регистър, надлежно подписани на всяка страница от ръководителя на строителните работи и от дружеството бенефициер, както и от проверката и становището за извършената работа, въз основа на единичните цени, посочени в буква а), от приемателна комисия, назначена от компетентната регионална администрация?“.

III. Производството пред Съда

25. Актът за преюдициално запитване постъпва в Съда на 19 януари 2021 г.

26. Писмени становища представят Eurocostruzioni, Regione Calabria, италианското правителство и Европейската комисия.

27. Съдът не счита за необходимо провеждането на съдебно заседание, но иска от страните да представят писмени становища — което те са направили — относно доводите на италианското правителство по отношение на понятието „счетоводен документ с еквивалентна доказателствена стойност“.

IV. Анализ

A. Предварителни бележки

28. Целта на спора е да се установи дали икономически оператор, който е построил недвижим имот със собствени средства (материали, оборудване и работна ръка), може да докаже направените от него разходи чрез представяне на „счетоводни документи с еквивалентна [на фактура] доказателствена стойност“, когато те: а) се състоят от книгата за измерванията и счетоводния регистър; б) са надлежно подписани на всяка страница от ръководителя на строителните работи и от дружеството бенефициер; в) съдържат разходите в границите на единичните цени от стандартен ценоразпис, увеличени с 15 %. Освен това трябва да се има предвид, че службите на администрацията са извършили проверка и са издали становище за приемане на извършената работа от предприятието бенефициер.

29. Преди да се разреши този спор, трябва да се направи едно предварително уточнение. Ако се установи, че изискванията за доказване, предвидени в приложимите в случая правила на Съюза[11], не са изпълнени, претендираната от Eurocostruzioni сума по линия на структурните фондове на Съюза (за Италия) в рамките на регионалната оперативна програма не следва да се изплаща.

[11] Тоест член 32, параграф 1 от Регламент № 1260/1999 и правило 1, точка 2.1 от приложението към Регламент № 1685/2000.

30. Това обстоятелство обаче, както посочва Комисията, не пречи Eurocostruzioni да има право на изплащане на претендираната от него сума, ако запитващата юрисдикция приеме, че това предприятие, което не само е построило хотелския комплекс, но и е изпълнило изискванията за осчетоводяване, установени в разпоредбите, уреждащи предоставянето на помощта [12], може да се позове на италианската правна уредба.

31. В такъв случай сумата може да бъде изплатена на Eurocostruzioni от националния бюджет, но не и от бюджета на Съюза.

Б. Допустимост на преюдициалните въпроси

32. Според Regione Calabria първият преюдициален въпрос е недопустим, тъй като приложимостта на Регламент № 1685/2000 не е изтъкната пред запитващата юрисдикция, нито може да бъде разгледана служебно от посочената юрисдикция предвид характеристиките на жалбата (касационна), по която следва да се произнесе. В този контекст връзката на спора с Регламент № 1685/2000 не е обоснована, нито са обяснени причините за отправяне на преюдициално запитване до Съда.

33. Това възражение не може да се приеме. От акта за преюдициално запитване е видно, че това запитване се отнася именно до задълженията за доказване на разходите на Eurocostruzioni в качеството му на краен бенефициер на помощ, съфинансирана от структурните фондове на Съюза. Следователно Регламент № 1685/2000 е приложим, както посочва самият Regione Calabria в писменото си становище (т. 12). В посочения акт запитващата юрисдикция обяснява защо е необходимо тълкуването на този регламент. Само тя е компетентна да реши дали е възможно този елемент на преценката да бъде включен в рамките на производството по касационна жалба.

34. Regione Calabria счита също така, че третият преюдициален въпрос е недопустим, тъй като запитващата юрисдикция не е обяснила връзката между Регламент № 1685/2000 и „държавната правна уредба“ или „регионалната правна уредба“, които са посочени от нея неизчерпателно. Що се отнася до регионалната правна уредба и до решението на Регионалния съвет на регион Калабрия от 14 май 2002 г., тяхното съдържание надхвърляло описаното в акта за преюдициално запитване.

35. Това възражение също следва да бъде отхвърлено. Запитващата юрисдикция следва да посочи обхвата на релевантните вътрешни правни норми и тяхната връзка с правото на Съюза. В настоящия случай тази юрисдикция посочва накратко, но достатъчно националната и регионалната правна уредба и се позовава на обявлението за предоставяне на помощите и на решението за предоставяне на субсидията от страна на Regione Calabria. Връзката на тази правна уредба с правната уредба на Съюза е посочена в акта за преюдициално запитване [13].

[12] Тоест разпоредбите на решението на Регионалния съвет на Калабрия от 14 май 2002 г. и на решението за предоставяне на субсидията от 20 април 2004 г. Твърденията на Eurocostruzioni за нарушение на принципите на добросъвестност, почтеност и оправдани правни очаквания могат да бъдат изтъкнати евентуално по отношение на италианското право и по тях следва да се произнесат съдебните органи на тази държава.

[13] Тези доводи не се поставят под съмнение от съображенията, които ще изложа при разглеждането по същество на третия преюдициален въпрос.

1. По първия преюдициален въпрос

36. Разглежданата субсидия е предоставена на 20 април 2004 г. Следователно по отношение на доказването на разходите се прилагат Регламент № 1260/1999 (основен регламент) [14] и Регламент № 1685/2000 (регламент за прилагане) [15], изменен с Регламент № 448/2004, който се прилага с обратна сила, считано от 5 юли 2003 г., а за някои разпоредби — от 5 август 2000 г.

37. И двата регламента предвиждат с оглед на принципа на субсидиарност, че „релевантните национални правила се прилагат за допустимите разходи, освен ако, когато това е необходимо, Комисията изготвя общи правила за допустимост на разходите […]“ [неофициален превод] [16].

38. Комисията, ползвайки се от тази възможност, приема общи правила за допустимост на разходите посредством Регламент № 1685/2000 [17]. Съгласно тези правила държавите членки трябва да се съобразят с общия режим за доказване, предвиден в Регламент № 1685/2000, освен ако не решат да прибягнат по изключение до по-строг национален режим.

39. Запитващата юрисдикция не посочва, че италианската държава е въвела по-строг национален режим, което правителството на тази държава потвърждава [18]. Следователно доказването на направените от Eurocostruzioni разходи се урежда от Регламент № 1685/2000.

40. Както посочих по-горе, с първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи подали правило 1, същество дали точка 2.1 от приложението към Регламент № 1685/2000:

— изисква доказателството за извършените плащания от краен бенефициер, построил сграда със собствени материали, инструменти и работници, задължително да бъде представено посредством оправдателни фактури,

[14] Този основен акт е заменен с Регламент (ЕО) № 1083/2006 на Съвета от 11 юли 2006 година за определяне на общи разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд и Кохезионния фонд и за отмяна на Регламент (ЕО) № 1260/1999 (ОВ L 210, 2006 г., стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 14, том 1, стр. 236), отменен от своя страна с Регламент (ЕС) № 1303/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 17 декември 2013 година за определяне на общоприложими разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд, Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони и Европейския фонд за морско дело и рибарство и за определяне на общи разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд и Европейския фонд за морско дело и рибарство, и за отмяна на Регламент (ЕО) № 1083/2006 на Съвета (ОВ L 347, 2013 г., стр. 320).

[15] Този акт е заменен с Регламент (ЕО) № 1828/2006 на Комисията от 8 декември 2006 година относно реда и начина на изпълнение на Регламент (ЕО) № 1083/2006 на Съвета за определянето на общи разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд и Кохезионния фонд и на Регламент (ЕО) № 1080/2006 на Европейския парламент и на Съвета относно Европейския фонд за регионално развитие (ОВ L 371, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 14, том 3, стр. 17), изменян неколкократно.

[16] Член 30, параграф 3 от Регламент № 1260/1999. Съгласно съображение 41 от този регламент „в съответствие с принципа за субсидиарност правилата за допустимост на разходите следва да съответстват на националните такива, когато няма правила на Общността, въпреки че те могат да се съставят от Комисията, когато са необходими за приравняване и справедливо приложение на структурните фондове в Общността“ [неофициален превод].

[17] Съображение 5 гласи: „[…] за определени типове дейности Комисията счита, че е необходимо, за да се гарантира еднаквото и справедливо прилагане на структурните фондове в цялата Общност, да приеме общ комплект правила за допустими разходи […]. Приемането на тези правила не следва да пречи на държавите членки, в определени случаи, които трябва да бъдат указани, да прилагат по-строги национални разпоредби“.

[18] Точка 28 от писменото му становище.

— или позволява в същия контекст и при невъзможност за представяне на фактури да се представят счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност.

41. Член 32 от Регламент № 1260/1999 прави разграничение между финансовото управление, от една страна, на предварителните вноски [19] и от друга страна, на междинните плащания и плащанията по салдото. Що се отнася до последните, параграф 1, трета алинея предвижда, че те „се отнасят до действително платени разходи, които трябва да съответстват на плащанията, извършени от крайните бенефициери и доказани с платежни фактури или счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“.

42. Следователно за плащанията по крайното салдо (каквито са претендираните от Eurocostruzioni в настоящия случай) се изисква предварително осчетоводяване на действително платените разходи от страна на бенефициера на помощта.

43. Това изискване е възпроизведено в правило 1, точка 2.1 от приложението към Регламент № 1685/2000, приложимо към дейностите, съфинансирани от структурните фондове, чийто текст изложих по-горе и сега го припомням: „Като общо правило плащанията от крайни бенефициери, декларирани като междинни плащания и плащания по крайното салдо, са придружени от разход[о]оправдателни документи. Когато това не може да бъде постигнато, плащанията биват оправдавани със счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“.

44. Текстът на посочените две разпоредби не оставя място за съмнение:

— *общото правило* е, че бенефициерът трябва да докаже разходите чрез представяне на оправдателни фактури,

— *изключението* е, че когато „не може“ разходите да бъдат доказани чрез представяне на оправдателни фактури, това може да се направи чрез представяне на „счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“. Последната възможност, повтарям, представлява изключение, поради което трябва да се тълкува стриктно.

45. Контекстът, в който тези две разпоредби се вписват, е в същия ред на мисли. Това се потвърждава от съображение 43 от Регламент № 1260/1999 [20], което е в подкрепа на ограничителното тълкуване на правило 1 от приложението към Регламент № 1685/2000.

[19] Член 32, параграф 2 предвижда, че при одобряването на първия транш Комисията извършва авансово плащане към разплащателния орган, което представлява 7 % от участието на фондовете в съответната помощ. Логично е, че извършването на това авансово плащане е позволено, без да се изисква предварително осчетоводяване на разходите от страна на бенефициера. Вж. в този смисъл решение от 24 ноември 2005 г., Италия/Комисия (C-138/03, C-324/03 и C-431/03, EU:C:2005:714, наричано по-нататък „решение Италия/Комисия“, т. 47—49).

[20] „[Н]еобходимо [е] да се изготви стабилно финансово управление, като се обезпечи, че разходите са надлежно потвърдени и удостоверени […]“ [неофициален превод].

46. Целта на стабилното финансово управление, което стои в основата на управлението на структурните фондове [21], потвърждава този тълкувателен подход. Съгласно член 38, параграф 1 от Регламент № 1260/1999 държавите членки поемат върху себе си, на първо място, отговорността за финансовия контрол на помощта и за тази цел те вземат предимно следните мерки:

„в) уверяват се, че помощите се управляват в съответствие с приложимата правна уредба на Общността и че фондовете на тяхно разположение се използват в съответствие с принципите на доброто финансово управление;

г) удостоверяват, че декларациите за разходите, представени на Комисията, са точни, и се грижат те да произхождат от счетоводни системи, базирани на *подкрепящи документи, годни за проверка*“ (курсивът е мой) [неофициален превод].

47. Съдът е приел, че въведената с член 32 от Регламент № 1260/1999 и правило 1 от приложението към Регламент № 1685/2000 система почива на принципа на възстановяването на разходите, които трябва да бъдат обосновани и доказани [22].

48. Обстоятелството, че бенефициерът на помощта е построил сграда със собствени средства, не го освобождава от прилагане на режима на доказване, установен с Регламенти № 1260/1999 и № 1685/2000.

49. Ако поради това, че е извършил строителството със собствени средства, без да използва трети лица, бенефициерът не може да представи фактури, доказващи построяването на сградата — като преценката относно тази невъзможност следва да се извърши от компетентната национална юрисдикция — той трябва при всички случаи да докаже направените разходи чрез представяне на счетоводни документи с еквивалентна на оправдателна фактура доказателствена стойност [23].

50. Следователно няма среден вариант. Член 32 от Регламент № 1260/1999 и правило 1, точка 2.1 от приложението към Регламент № 1685/2000 не допускат друго средство за доказване на разходите освен представянето на оправдателни фактури или, ако издаването им е невъзможно, на счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност. Това е така дори когато бенефициерът на помощта е построил сграда със собствени материали, инструменти и работници.

51. Друг е въпросът дали към тези счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност могат да спадат по-специално разглежданите по настоящото дело. За последните посочени документи се отнася третият преюдициален въпрос.

[21] Вж. съображения 35 и 43 от Регламент № 1260/1999.

[22] Решение Италия/Комисия, точки 44—46. В последното се посочва, че „[…] по принцип допустимостта на извършените от националните органи разходи зависи от представянето пред службите на Комисията на доказателство за използването им в рамките на финансиран от Европейския съюз проект. Такова доказателство могат да бъдат платени фактури или, ако това е невъзможно — счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“.

[23] Според Комисията в случай като настоящия бенефициерът е могъл да представи доказателство за разходите, например чрез представяне на фактури за закупения материал или на фишове за изплатените заплати на работниците. Той също така е могъл да представи счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност за разходите, за които е невъзможно да разполага с фактури, като апортните вноски или разходите за амортизация или намаляване на стойността на активите, използвани за изпълнението на строителните работи.

2. По втория преюдициален въпрос

52. Вторият въпрос се отнася до значението на израза „счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“, който е използван, без да е дефиниран, в Регламент № 1260/1999 и в Регламент № 1685/2000. Неговият смисъл не е пояснен и в регламентите, с които посочените два регламента са заменени.

53. Според Комисията този израз се отнася до доказателствата за плащане, които самата Комисия признава и приема, когато съгласно данъчните и счетоводните разпоредби на държава членка не се издава фактура за изразходваните средства [24].

54. Според Комисията се касае за автентични и надеждни доказателствени документи, годни да докажат, както оправдателните фактури, действителността на направените разходи [25].

55. Споделям становището на Комисията, че доказването на разходите по този начин (т.е. при условие че е невъзможно да се представят оправдателни фактури) може да се извърши чрез представяне на счетоводни документи, които националното право на съответната държава членка допуска, когато са годни да дадат точна представа за действително извършените плащания.

56. Такива документи биха могли да бъдат например:

— счетоводните записвания, доказващи използването на частта от неделимите общи разходи, апортните вноски или разходите за амортизация [26]. Тези три елемента не могат да бъдат фактурирани пряко за даден проект, а трябва да могат да бъдат отнесени непряко към него,

— документите, удостоверяващи изплащането на заплатите на работниците, участвали в изпълнението на проекта, както и пропорционалната част от направените административни разходи (за наем, осветление, отопление или телекомуникации) [27].

[24] В областта на ДДС 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) предвижда използването на фактурите като средство за получаване на право на приспадане на ДДС и урежда някои от елементите и характеристиките, които те трябва да имат, въпреки че за останалите препраща към правото на държавите членки. Вж. по-специално решение от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 28 и 29), от 21 ноември 2018 г., Văban (C-664/16, EU:C:2018:933, т. 39 и 40), и от 11 ноември 2021 г., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, т. 26—28).

[25] Решение 97/324/ЕО на Комисията от 23 април 1997 година за изменение на решенията за одобрение на общностните рамки за подкрепа, на единните програмни документи и на общностните инициативни програми, приети по отношение на Ирландия (само текстът на английски език е автентичен) (ОВ L 146, 1997 г., стр. 15).
„Фиш № 4: […] Уточнения относно понятието „действителни разходи“
[…]
3. Когато съгласно националните данъчни и счетоводни правила не се издава фактура, „счетоводен документ с еквивалентна доказателствена стойност“ означава всеки документ, представен като доказателство, че счетоводното записване дава точна представа за действителността и е в съответствие с действащите правила относно счетоводната отчетност. […]“.

[26] Вж. член 68 от Регламент № 1303/2013 относно доказването на непреките разходи, както и член 69 относно доказването на апортните вноски под формата на извършване на строителни работи или предоставяне на стоки, услуги, земя и недвижимо имущество, за които няма плащане в брой, подкрепено с фактури или счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност.

[27] Съгласно правило 1, точка 1.8 от приложението към Регламент № 1685/2000 „[а]дминистративни разходи са допустим разход, при условие че те се базират на действителни разходи, които се отнасят към изпълнението на дейността, съвместно финансирана от структурните фондове, и се разпределят пропорционално на дейността, по надлежно обяснен честен и безпристрастен метод“.

57. Италианското правителство обаче предлага по-широко тълкуване на разглежданото в настоящия случай понятие, което би позволило да се обхванат и случаите на изпълнение на строителни работи или проект със собствени средства. Според него:

— доказателствената стойност на една фактура произтича от факта, че тя е издадена от лице, чийто интерес е противоположен на интереса на лицето, което я представя като доказателство за разход,

— ако към счетоводните документи с еквивалентна доказателствена стойност се приложи същата логика, би било възможно за такива да се приемат единствено тези документи, които съдържат изявления на трети лица. Така понятието би било „прекалено тясно и трудно приложимо“ към разходите, направени от строител, извършващ строителството със собствени средства,

— за да се избегне тази трудност, може да се приложи правило 1, точка 1.7 от приложението към Регламент № 1685/2000, което урежда доказването на апортните вноски[28],

— по този начин използваните от строителя собствени средства биха могли да се докажат по подобен на апортните вноски начин, при условие че тяхната стойност бъде определена от квалифициран и независим професионалист или упълномощен официален орган.

58. Съдът е поискал от страните по спора и от Комисията да представят становищата си относно предложеното от италианското правителство тълкуване. В отговор на това искане се установява следното:

— Eurocostruzioni счита посоченото тълкуване за приемливо. Предварителното количествено определяне на строителните работи въз основа на регионален ценоразпис и последващото отчитане с представяне на счетоводната документация за строителните работи (книга за измерванията и счетоводния регистър) представляват документация, която подлежи на счетоводна проверка и на независима оценка, която в настоящия случай е извършена от приемателната комисия, назначена от регионалната администрация. Тази комисия може да се счита за квалифициран и независим професионалист или упълномощен официален орган по смисъла на правило 1, точка 1.7, буква г) от Регламент № 1685/2000,

— Regione Calabria отхвърля това тълкуване. Според него прилагането по аналогия на доказването на апортните вноски към вложените от строителя собствени средства изисква извършването на счетоводна проверка от квалифициран и независим професионалист или от упълномощен официален орган. Такава проверка е възможна

[28] Съгласно правило 1, точка 1.7 от приложението към Регламент № 1685/2000 „[а]портните вноски са допустим разход, при условие че:
а) те се състоят в предоставянето на земя или недвижимо имущество, оборудване или материали, изследване или професионална дейност, или неплатен доброволчески труд;
б) те не са направени по отношение на финансови инженерни мерки, посочени в правила 8, 9 и 10;
в) тяхната стойност може да бъде независимо оценена и проверена;
г) в случай на предоставяне на земя или недвижимо имущество[…] стойността се определя от независим квалифициран оценител или надлежно упълномощен официален орган;
д) в случай на неплатен доброволчески труд[…] стойността на този труд се определя[,] като се взем[ат] под внимание количеството изразходвано време и нормалната часова и дневна ставка за положения труд;
е) спазват се разпоредбите на правила 4, 5 и 6, където е приложимо“.

само ако строителят разполага с разходооправдателни документи, което обстоятелство не е налице в настоящия случай,

— Комисията също не приема предложеното от италианското правителство тълкуване, тъй като то би позволило за „счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“ да се считат само документите, издавани от трети проверяващи органи с удостоверителни правомощия, което съставлява необосновано ограничение.

59. От своя страна считам, че тълкуването, което предлага италианското правителство, прави прекомерно гъвкав режима на доказване, предвиден в правило 1, точка 2.1 от приложението към Регламент № 1685/2000. В това отношение за прилагането на разглежданото освобождаване италианското правителство прибягва до тълкувателни критерии, които не са ограничителни, а са разширителни.

60. Както посочих по-горе, възможността за доказване на направените разходи чрез представяне на „счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“ съставлява изключение, към което може да се прибегне само когато е невъзможно да се представят оправдателни фактури съгласно правило 1. Тълкуване като предложеното от италианското правителство не е в съответствие с член 32 от Регламент № 1260/1999 и с правило 1, точка 2.1 от приложението към Регламент № 1685/2000.

61. Възможността за доказване на построяването на обект със собствени средства чрез определяне на стойността на вноската от квалифициран и независим оценител или от надлежно упълномощен официален орган би създала опасност от дублиране при изчисляване на разходите или от евентуални измами при доказването, необходимо за усвояването на средства от структурните фондове на Съюза.

62. Освен това, както изтъква Комисията, това тълкуване би ограничило необосновано възможността за представяне на „счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“ наред с издаваните документи от одитори или от осъществяващи одит органи. Подобно изискване е предвидено единствено в правило 1, точка 1.7, буква г) от приложението към Регламент № 1685/200 за предоставянето на земя или недвижимо имущество и не се прилага към останалите апортни вноски. Не виждам причина това ограничение да се прилага и към вноските на строителите, извършващи строителни работи, финансирани от структурните фондове на Съюза, които са реализирани със собствени средства.

63. Принципите на надлежно финансово изпълнение и на възстановяване на разходите, приложими за Съюза в тази област, са в подкрепа на тезата, че предложеното от италианското правителство тълкуване трябва да се отхвърли.

3. По третия преюдициален въпрос

64. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали Регламент № 1685/2000 допуска национална и регионална правна уредба, както и последващи административни мерки, които в хипотеза на финансиране, предоставено на бенефициера с цел построяване на сграда със собствени материали, инструменти и работници, предвиждат система за контрол на разходите, състояща се от:

— предварително количествено определяне на строителните работи въз основа на регионален ценоразпис на строителните работи, а за позициите, които не са предвидени в този документ — по актуални пазарни цени, посочени от проектанта,

— „последващо отчитане с представяне на счетоводната документация за строителните работи, състояща се от книгата за измерванията и счетоводния регистър, надлежно подписани на всяка страница от ръководителя на строителните работи и от дружеството бенефициер“, и

— становище и проверка за извършената работа въз основа на единичните цени, посочени в регионалния ценоразпис, от страна на приемателна комисия, назначена от компетентната регионална администрация.

65. С цел да се даде на запитващата юрисдикция възможно най-полезен отговор, ще разгледам така формулирания въпрос, първо, в общия случай, т.е. отделно от конкретните проблеми, свързани с предоставената на Eurocostruzioni субсидия, а след това ще анализирам подробностите, свързани с нея.

a) Съвместимост in abstracto на националното правило с Регламент № 1685/2000

66. При положение, че това бъде проверено от запитващата юрисдикция, методът за проверка на разходите, който тя описва в третия си преюдициален въпрос, изглежда, произтича не толкова пряко от прилагането на национален или регионален закон, колкото от решението за предоставяне на отпуснатата субсидия[29].

67. Проблемът при преценката дали тази система е в съответствие с Регламент № 1685/2000, се състои в изясняването на съдържанието на двата документа (а именно „книгата за измерванията и счетоводния регистър“)[30], които се изискват за доказване на разходите за строителството, когато бенефициерът го извършва със собствени средства.

68. На пръв поглед бих могъл да се съглася със становището на Комисията и на Regione Calabria, че тези два документа сами по себе си нямат доказателствена стойност, еквивалентна на фактура.

[29] Това следва от точка 3.6 от акта за преюдициално запитване.

[30] В оригиналния текст на италиански език „libretto delle misure“ и „registro della contabilità“.

69. Всъщност, ако книгата за измерванията и счетоводният регистър дават представа единствено за напредъка по отделните етапи на строителните работи [31] и само за тази цел „са подписани на всяка страница“ от ръководителя на строителните работи и от дружеството бенефициер, те не биха били достатъчни, за да се докаже по надлежния начин паричната стойност на целия строеж на хотелския комплекс.

70. Обратно, ако „счетоводният регистър“ на дружеството бенефициер позволява да се установят по достоверен начин и в детайли направените от него разходи, например за заплати на неговите работници и за строителни материали, наред с аналогични разходи, считам, че не би било трудно този *счетоводен регистър* да се квалифицира като документ с еквивалентна на фактура доказателствена стойност.

71. Запитващата юрисдикция следва да провери тези обстоятелства и по своя преценка да реши до каква степен тези два счетоводни документа могат да дадат точна представа за разходите, направени от дружеството бенефициер на помощта, в случай че издаването на оправдателни фактури е обективно невъзможно.

72. Що се отнася до становището на назначената от регионалната администрация приемателна комисия във връзка с извършените строителни работи, което е изготвено само въз основа на предварително изготвен ценоразпис, не считам, че това е подходящ метод за проверка в конкретния случай на съответствието на действително направените разходи с разходите, включени като абстрактни параметри за изчисление в посочения ценоразпис.

б) Доказване in concreto на платените от Eurocostruzioni разходи

73. Запитващата юрисдикция, изглежда, приема, че финансираните строителни работи (хотелски комплекс в Росано) действително са извършени от Eurocostruzioni в съответствие с одобрения проект и отговарят на него в количествено и качествено отношение. Следователно тя изключва наличието на лошо изпълнение или на измама при осъществяването на проект, съфинансиран от структурните фондове.

74. Съгласно съдържащите се в акта за преюдициално запитване данни финансираните строителни работи са били реализирани и освен това Eurocostruzioni е получило предназначените за обзавеждането средства, тъй като е представило оправдателните фактури за закупуването му в съответствие с обявлението от 14 май 2002 г. и решението за предоставяне на субсидията от 20 април 2004 г.

75. Съмненията на запитващата юрисдикция се отнасят до доказването на другите разходи на строителя и произтичат от факта, че е построил сградата със собствени материали, инструменти и работници, както е посочено по-горе. По отношение на тези разходи Eurocostruzioni не е представило оправдателни фактури.

76. Считам, че най-напред следва да се провери дали доказването на тези разходи чрез представяне на оправдателни фактури е било възможно в действителност, както твърди Regione Calabria.

[31] Апелативният съд, изглежда, посочва това в решението от 27 октомври 2014 г.

77. Ако надлежното издаване на оправдателни фактури не е възможно, прилагането на член 32 от Регламент № 1260/1999 и на правило 1, точка 2.1 от приложението към Регламент № 1685/2000 допуска по изключение доказването на разходите чрез представяне на счетоводни документи с еквивалентна на тези фактури доказателствена стойност [32].

78. По-специално, както посочих по-горе, документите, съдържащи установяването и проверката от страна на приемателна комисия, назначена от регионалната администрация, на извършените строителни работи, не доказват по достоверен начин и в достатъчна степен направените разходи, ако се базират само на оценки въз основа на стандартен ценоразпис, които не са пряко и обективно свързани с посочените разходи, а са свързани с абстрактни параметри.

79. Поради това посочените документи сами по себе си не дават точна представа за действително извършените строителни работи, не отразяват приноса на предприятието към добавената стойност на проекта, нито изключват възможността за дублиране.

80. Накрая не е излишно да припомня, че член 8 от обявлението от 14 май 2002 г. (което апелативният съд посочва в заключителната част на решението си от 27 октомври 2014 г.) изключва от субсидията разходите, свързани с вътрешните работни заявки за (строителни) работи, както и разходите, които не са предвидени в бюджета, а също така и плащанията в брой.

V. Заключение

81. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на Corte suprema di cassazione (Върховен съд, Италия) по следния начин:

„Член 32 от Регламент (ЕО) № 1260/1999 на Съвета от 21 юни 1999 година относно определянето на общи разпоредби за структурните фондове и правило 1, точка 2.1 от приложението към Регламент (ЕО) № 1685/2000 на Комисията от 28 юли 2000 година за приемане на подробни правила за изпълнението на Регламент (ЕО) № 1260/1999 на Съвета по отношение допустимостта на разходи за дейности, съвместно финансирани от структурните фондове, следва да се тълкуват в смисъл, че:

а) допускат като общо правило доказването на разходите чрез представяне на оправдателни фактури и по изключение, ако издаването на такива фактури е невъзможно, чрез представяне на счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност, включително когато бенефициерът е построил сграда със собствени материали, инструменти и работници;

б) понятието „счетоводни документи с еквивалентна доказателствена стойност“ обхваща документите, които имат такъв характер съгласно националното право на държавата членка по изпълнението, когато те са годни да дадат вярна представа за действително извършените разходи;

[32] Препращам към точки 69—71 от настоящото заключение.

в) документите, които единствено възпроизвеждат книгата за измерванията и обикновените счетоводни регистри, не могат да се квалифицират като счетоводни документи с еквивалентна на оправдателни фактури доказателствена стойност, освен ако не позволяват да се определят по достоверен начин и в детайли направените от бенефициера разходи за заплати на работниците или за строителни материали, наред с аналогични разходи, което запитващата юрисдикция следва да установи;

г) проверката от страна на приемателна административна комисия на извършените строителни работи не доказва по достоверен начин и в достатъчна степен направените разходи, ако се базира само на оценки въз основа на стандартен ценоразпис, които не са пряко и обективно свързани с посочените разходи, а са свързани с абстрактни параметри“.