РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

8 май 2008 година *

По съединени дела C-95/07 и C-96/07

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 234 ЕО от Commissione tributaria provinciale di Genova (Италия) с актове от 13 декември 2006 г., постъпили в Съда на 20 февруари 2007 г., в рамките на производства по дела

Ecotrade SpA

срещу

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н U. Lõhmus, г-н A. Ó Caoimh, г-жа P. Lindh и г-н Ал. Арабаджиев (докладчик), съдии,

* Език на производството: италиански.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 януари 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Ecotrade SpA, от адв. A. Lovisolo и адв. N. Raggi, avvocati,

— за италианското правителство, от г-н I. M. Braguglia, в качеството на представител, подпомаган от г-н G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— за кипърското правителство, от г-жа A. Pantazi-Lambrou, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н A. Aresu и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 март 2008 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 17, член 18, параграф 1, буква г), член 21, параграф 1 и член 22 от Шеста директива

77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2000/17/ЕО на Съвета от 30 март 2000 година (ОВ L 84, стр. 24, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитванията са представени в рамките на два спора между Ecotrade SpA (наричано по-нататък „Ecotrade“) и Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (наричана по-нататък „Agenzia“) по повод множество издадени от нея данъчни ревизионни актове, с които за целите на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) се коригират данъчните декларации, изготвени от това дружество за данъчните 2000 и 2001 години.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Във връзка с правото на приспадане член 17, параграф 1 и параграф 2, буква а) от Шеста директива в редакцията ѝ, произтичаща от член 28е, параграф 1 от същата директива, предвижда:

„1. Правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) данъка върху добавената стойност, дължим или платен на територията на страната за стоки или услуги, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице.“ [неофициален превод]

4 Според параграф 6 от същия член 17, докато Съветът на Европейския съюз не вземе решение относно разходите, за които не се допуска приспадане на ДДС, държавите-членки могат да запазят всички изключения, предвидени в тяхното национално законодателство към датата на влизане в сила на Шеста директива, при условие че в никакъв случай не се допуска приспадане за разходи, които не са строго стопански, като например за луксозни стоки и услуги, развлечения или представителни цели. Параграф 7 от посочения член дава възможност на държавите-членки — при спазване на разпоредбата за консултациите на член 29 от същата директива — по причини, свързани със стопанския цикъл, да изключват изцяло или частично всички или някои от капиталовите стоки или други стоки от системата на приспадане.

5 Съгласно член 21, параграф 1, буква б) от Шеста директива в редакцията ѝ, произтичаща от член 28ж от същата, платец на ДДС при вътрешната система е получателят на услуга, и в частност на услуга по член 28б, B от същата директива, извършена от данъчнозадължено лице, установено в чужбина. Член 28б, B, към който по този начин се препраща, се отнася до „доставка на услуги при вътреобщностното транспортиране на стоки“. Този режим, който впрочем се прилага и за други услуги, е широко известен с обичайното название „самоначисляване“.

6 Що се отнася до правилата, регулиращи правото на приспадане при обстоятелства като описаните в предходната точка, член 18, параграф 1, буква г) от Шеста

директива в редакцията, произтичаща от член 28e, точка 2 от същата директива, предвижда, че за да може да упражни това право, данъчнозадълженото лице е длъжно да спази формалностите, установени от всяка държава-членка.

7 Член 18, параграфи 2 и 3 от Шеста директива гласи следното:

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

3. Държавите-членки определят условията и реда, при които на данъчнозадължено лице може да бъде разрешено да извърши приспадане, което то не е извършило в съответствие с разпоредбите на параграфи 1 и 2.“ [неофициален превод]

8 Освен това определен брой задължения на данъчнозадължените лица са предвидени в член 22 от Шеста директива в редакцията, произтичаща от член 28з от същата. Сред тези задължения фигурира предвиденото в параграф 2, буква а) от този член 22, съгласно което всяко данъчнозадължено лице трябва да води достатъчно подробна счетоводна отчетност за прилагането и проверката на ДДС от данъчните органи, както и задължението по параграф 4, букви а) и б) от същия член, според което всяко данъчнозадължено лице трябва в определения срок да подава данъчна декларация, която да съдържа цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, както и на сумите за приспадане.

9 Накрая, параграфи 7 и 8 от посочения член 22 гласят следното:

„7. Държавите-членки вземат необходимите мерки, за да гарантират, че лицата, които в съответствие с член 21, параграф 1, букви а) и б) се считат за лица-платци вместо данъчнозадължено лице, установено в чужбина […], спазват горепосочените задължения за деклариране и плащане.

8. Държавите-членки могат да налагат други задължения, които считат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на данъчни измами, при спазване на изискването за равно третиране на вътрешните сделки и сделките, извършвани от данъчнозадължени лица между държави-членки, и при условие че тези задължения не пораждат в търговията между държавите-членки формалности при преминаването на границите.“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

10 В италианското право основните разпоредби в областта на ДДС са предвидени), от една страна, в Декрет № 633 на президента на Републиката от 26 октомври 1972 г. за въвеждането и правната уредба на данъка върху добавената стойност (обикновено приложение към GURI № 292 от 11 ноември 1972 г.), многократно изменян (наричан по-нататък „DPR № 633/72“, а от друга — в Декрет-закон № 331 от 30 август 1993 г. (GURI № 203 от 30 август 1993 г., наричан по-нататък „Декрет-закон № 331/93“).

11 Член 17, трета алинея, първо изречение от DPR № 633/72 предвижда:

„Задълженията във връзка [...] с доставките на услуги, извършвани на територията на държавата от чуждестранни оператори [...], се изпълняват от купувачите или възложителите, които са местни лица за държавата и които [...] използват услугите за упражняването на търговска дейност, занаят или свободна професия.“

12 Член 19, първа алинея от DPR № 633/72 предвижда:

„[...] Правото на приспадане на данъка във връзка със закупени или внесени стоки и услуги възниква, когато данъкът стане изискуем, и може да се упражни най-късно в декларацията за втората година след годината, в която е възникнало правото на приспадане, и при съществуващите условия към момента на възникването на самото право.“

13 Съгласно озаглавения „Отчитане на фактурите“ член 23, параграфи 1 и 2 от DPR № 633/72, в петнадесетдневен срок данъчнозадълженото лице трябва да отрази издадените фактури в дневник ad hoc, като за всяка фактура посочи поредния номер и датата на издаване, облагаемия размер на сделката или сделките и размера на ДДС, поотделно в зависимост от приложимата ставка, както и предприятието, името или търговското наименование на купувача на стоката или възложителя на услугата, или, в случаите по член 17, параграф 3 от същия декрет, на продавача или доставчика.

14 Озаглавеният „Отчитане на покупките“ член 25, параграф 1 от DPR № 633/72 задължава данъчнозадължените лица последователно да номерират фактурите и митническите декларации по закупени или внесени стоки и услуги при

извършването на търговската си дейност, включително фактурите, издадени на основание член 17, параграф 3 от посочения декрет, и да ги отразяват в дневник преди периодичното определяне на данъка или годишната декларация, чрез които данъчнозадължените лица упражняват правото на приспадане на ДДС по тези фактури.

15 Съгласно озаглавения „Отчитане на вътреобщностните сделки“ член 47, параграф 1 от Декрет-закон № 331/93, в частност фактурите за услуги при вътреобщностно транспортиране на стоки и за свързаните с тях доставки трябва в течение на месеца, в който са получени, или след това, но не по-късно от петнадесет дни след получаването им, да се отразят отделно в дневника на издадените фактури, посочен в член 23, параграфи 1 и 2 от DPR № 633/72, както и в дневника на покупките, посочен в член 25, параграф 1 от същия декрет, съответно вписани по месеца на получаването или на издаването им.

16 Накрая, член 57, първа алинея, първо изречение от DPR № 633/72 предвижда:

„Данъчните ревизионни актове […] се връчват най-късно до 31 декември на четвъртата година след годината, в която е подадена декларацията, като в противен случай не се допуска коригиране и събиране.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

17 Ecotrade е акционерно дружество, учредено по италианското право, с основен предмет на дейност търговия с гранулирана шлака от доменни пещи и други добавки, по-специално синтетичен гипс и пепели, използвани в производството на цимент.

18 През данъчните 2000 и 2001 години Ecotrade възлага транспорта на тези материали от Италия към други държави-членки на Европейската общност на оператори, които не са установени в Италия. Във фактурите, които издават за предоставените на Ecotrade услуги, тези оператори описват упоменатите услуги или като „чартиране на кораби“, или като „транспорт“ (наричани по-нататък „разглежданите сделки“). Тези фактури обаче не указват размера на ДДС, като някои от тях посочват, че сделките са освободени.

19 Ето защо Ecotrade приема, че разглежданите сделки не подлежат на облагане с ДДС. Затова то отразява фактурите за тези сделки като освободени от ДДС единствено в дневника на покупките, а не и в дневника на издадените фактури. Така ДДС върху тези сделки не е посочен и в данъчните декларации, изготвени от Ecotrade за данъчните 2000 и 2001 години.

20 В хода на извършена през 2004 г. проверка Agenzia приема, че разглежданите сделки представляват подлежащи на облагане с ДДС услуги по вътреобщностно транспортиране на стоки и че към тях следва да се прилага режимът на самоначисляване — което Ecotrade не оспорва, освен във връзка с една фактура. Agenzia освен това констатира, че това дружество не е спазило съответните изисквания за счетоводна отчетност за този режим на самоначисляване, тъй като въпросните фактури са били отразени единствено в дневника на покупките, а не и в дневника на издадените фактури.

21 Вследствие на това с множество данъчни ревизионни актове Agenzia извършва коригиране за целите на ДДС на данъчните декларации, изготвени от Ecotrade за данъчните 2000 и 2001 години, като начита недекларирaн данък в общ размер от около 321 000 EUR и начислява съответни наказателни лихви в размер на около 361 000 EUR.

22 След това Agenzia приема, че Ecotrade е изгубило правото си на приспадане на ДДС, тъй като не го е упражнило в двегодишния срок, считано от момента, към който данъкът е станал изискуем, както предвижда член 19, първа алинея, второ изречение от DPR № 633/72, докато крайният срок за данъчната администрация да пристъпи към събиране на ДДС по въпросните услуги все още не е изтекъл, доколкото на основание член 57, първа алинея от посочения декрет данъчните ревизионни актове могат да се връчват в четиригодишен срок, считано от подаването на данъчните декларации за оспорваните данъци.

23 С различни жалби, подадени на 13 февруари 2005 г. пред Commissione tributaria provinciale di Genova, Ecotrade оспорва въпросните данъчни ревизионни актове и иска отмяната им. За да обоснове счетоводната практика, която е прилагало, дружеството твърди, че фактурите за разглежданите сделки са били редовно отчитани в дневника на покупките, но поради обстоятелството че тези сделки погрешно са били смятани за освободени от ДДС, фактурите не са били отразени в дневника на издадените фактури. Тази нередовност обаче не трябвало да осуетява упражняването на правото на приспадане, тъй като не породила никакво задължение към данъчната администрация. Следователно в случая не били приложими никакви времеви ограничения на правото на приспадане.

24 Agenzia възразява пред препращащата юрисдикция, че Ecotrade трябвало да издаде „автофактура“ за разглежданите сделки, да изчисли дължимия ДДС, да я отрази в дневника на издадените фактури, както и в дневника на покупките, така че да получи право на данъчен кредит за целите на приспадането на начисления по получени доставки ДДС. Според този метод отразеният в дебита ДДС в действителност не се плаща от възложителя, тъй като се неутрализира от съответстващия му ДДС, отразен в кредита. Правото на приспадане обаче трябвало да се упражни в установения срок, като в противен случай се губи. Следователно Ecotrade, което не е спазило предвидената от националната правна уредба счетоводна процедура, било длъжно да заплати дължимия ДДС, като същевременно загубило правото да го приспадне поради изтичането на преклузивния срок.

25 При тези обстоятелства Commissione tributaria provinciale di Genova решава да спре производствата и да постави на Съда следните преюдициални въпроси, формулирани по еднакъв начин в двете дела C-95/07 и C-96/07:

„1) Правилното тълкуване на член 17, на член 21, параграф 1 и на член 22 от Шеста директива [...] допуска ли национална правна уредба, в случая член 19 от DPR № 633/72, която обвързва упражняването на правото на приспадане на дължимия от данъчнозадължено лице [ДДС] в рамките на неговата търговска дейност със спазването на определен (двегодишен) срок, като санкционира неспазването му с прекратяване на правото, особено в случаите, когато облагането с ДДС на покупката на стока или услуга е резултат от прилагането на механизма на самоначисляването, който дава възможност на администрацията да изисква плащането на данъка, като ползва по-дълъг срок (съгласно член 57 от DPR № 663/72 четиригодишен) от предвидения в полза на търговеца за упражняване на правото му на приспадане, което обаче търговецът губи с изтичането на приложимия за него срок?

2) Правилното тълкуване на член 18, параграф 1, буква г) от Шеста директива [...] допуска ли национална правна уредба, която като регламентира посочените в тази разпоредба „формалности“ посредством уредения в член 17, параграф 3 във връзка с членове 23 и 25 от DPR № 663/72 механизъм на самоначисляване, може да включва (във вреда само на данъчнозадълженото лице) спазването на ограничение във времето — както предвижда член 19 от DPR № 663/720 — за упражняването на установеното в член 17 от Шеста директива право на приспадане?“

26 С Определение на председателя на Съда от 27 април 2007 г. дела C-95/07 и C-96/07 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебното решение.

По преюдициалните въпроси

Становища, представени на Съда

27 Ecotrade изтъква, че Шеста директива не обвързва правото на приспадане с никакво ограничение във времето, тъй като целият режим на ДДС, основан върху принципа на неутралитет, е замислен така, че във всички случаи да гарантира на данъчнозадълженото лице това основно право, присъщо на целия данъчен режим на ДДС. Освен това разглежданата в главните производства национална правна уредба не можела да бъде обоснована с член 17, параграфи 6 и 7 и на член 22, параграфи 7 и 8 от посочената директива, които не били приложими към делата по главните производства.

28 Що се отнася до „формалностите", които държавите-членки са установили на основание член 18, параграф 1, буква г) от Шеста директива и които данъчнозадълженото лице трябва да изпълни, за да може да упражни правото на приспадане в рамките на режима на самоначисляване, Ecotrade поддържа, че тези формалности не трябвало да бъдат несъразмерни или несъвместими с общия механизъм на ДДС. Следователно спазването на тези формалности не можело да води до окончателна загуба на правото на приспадане за данъчнозадълженото лице. При всички положения ограничаването на правото на приспадане в италианското право не било съразмерно, тъй като за коригиране на грешките в декларациите данъчната администрация разполага със срок, по-дълъг от дадения на данъчнозадълженото лице, за да иска приспадане.

29 Италианското и кипърското правителство подчертават, че предвиденият срок за упражняването на правото на приспадане представлява формалност, която държавите-членки могат да определят по силата на член 18, параграф 1, буква г) и параграф 3, както и на член 22, параграф 8 от Шеста директива. Този член 18 не съдържал нито една разпоредба, която да противоречи на дискреционното правомощие на държавите-членки да определят времеви граници за приспадането. Съгласно параграф 2 от посочения член 18, който съдържа израза „същия данъчен период", правото на приспадане трябвало да се упражни колкото е

възможно по-скоро, така че ако данъчнозадълженото лице не упражни правото си на приспадане в този период, възможността да го направи впоследствие да може да зависи от условия, които държавите-членки могат да налагат по силата на параграф 3 от същия член 18.

30 По-нататък посочените правителства смятат, че по обективни и практически причини определеният на администрацията срок за събиране на данъка не може да е равен на този, с който разполага данъчнозадълженото лице за упражняване на правото на приспадане, тъй като администрацията има нужда от време след подаването на данъчната декларация, за да упражни контрол и да провери съдържанието ѝ.

31 Освен това италианското правителство признава, че държавите-членки трябва да спазват принципа на ефективност, така че да не правят упражняването на правото на приспадане невъзможно или прекомерно трудно. То обаче поддържа, че двегодишният срок е напълно достатъчен в това отношение.

32 Комисията на Европейските общности изтъква, че приспадането трябвало да се упражнява при спазване на предвидените данъчни срокове. Упражняването му следователно не можело безкрайно да се отлага. Оттук тя стига до извода, че определянето на преклузивен срок за упражняването на правото на приспадане не било несъвместимо с преследваните от Шеста директива цели, при условие че тези срокове не са по-неблагоприятни от предвидените за упражняването на аналогични права в данъчната област (принцип на равностойност) и не са от такова естество, че да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от общностния правен ред (принцип на ефективността). Затова тя заключава, че принципът на равностойността не е спазен, тъй като разглежданата в главните производства правна уредба дава четиригодишен срок на данъчната администрация за извършването на корекции и събиране, докато предвижда само двегодишен срок за приспадането на платения ДДС. Що се отнася до спазването на принципа на ефективността, Комисията подчертава, че по същите съображения двегодишният преклузивен срок за упражняването на правото на приспадане създавал опасност упражняването на това право да стане прекомерно трудно.

33 По-нататък Комисията смята, че определено било прекомерно и несъразмерно съответната държава-членка да иска неоснователно да се обогати, като се позовава на обикновени счетоводни формалности, макар че трябвало да ѝ се признае възможността да санкционира въпросните нередовности по подходящ начин.

34 Ако Съдът прецени, че член 19 от DPR №°633/72 не е съвместим с Шеста директива, кипърското правителство предлага действието във времето на решението, което Съдът ще постанови, да бъде ограничено така, че да се прилага само към периода след обявяването му.

Отговор на Съда

35 В самото начало следва да се отбележи, че с въпросите си препращащата юрисдикция иска да се установи дали член 17, член 18, параграф 1, буква г), член 21, параграф 1 и член 22 от Шеста директива допускат национална правна уредба като разглежданата в главните производства, която при прилагане на режима на самоначисляване обвързва упражняването на правото на приспадане на ДДС със спазването на преклузивен срок, който е по-малък от този, с който разполага данъчната администрация, за да пристъпи към събиране на данъка.

36 От акта за препращане обаче е видно, че до голяма степен спорът по главните производства произтича от допуснатата от Ecotrade счетоводна нередовност, а именно погрешното отразяване на разглежданите сделки като освободени от ДДС само в дневника на покупките, като такава нередовност е опорочила и изготвените от това дружество данъчни декларации по ДДС, поради което Agenzia е извършила коригиране на тези декларации. Така описаният случай е очевидно различен от хипотезата, в която данъчнозадълженото лице, съзнавайки облагаемия характер на една доставка, поради закъснение или небрежност пропуска да поиска приспадане на ДДС по получените доставки в предвидения от националната правна уредба срок.

37 В това отношение следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика Съдът следва да предостави на националната юрисдикция всички насоки за тълкуване на общностното право, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което тя е сезирана, независимо дали тази юрисдикция ги посочва във въпросите си (вж. по-специално Решение от 2 февруари 1994 г. по дело Verband Sozialer Wettbewerb, известно като „Clinique“, C-315/92, Recueil, стр. I-317, точка 7; Решение от 4 март 1999 г. по дело Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, стр. I-1301, точка 16, Решение от 7 септември 2004 г. по дело Trojani, C-456/02, Recueil, стр. I-7573, точка 38, както и Решение от 12 май 2005 г. по дело RAL (Channel Islands) и др., C-452/03, Recueil, стр. I-3947, точка 25).

38 В този случай поставените от препращащата юрисдикция въпроси, които следва да се разглеждат заедно, трябва да се преформулират в смисъл, че тя иска да се установи, на първо място, дали член 17, член 18, параграфи 2 и 3 и член 21, параграф 1, буква б) от Шеста директива допускат въвеждането на преклузивен срок за упражняването на правото на приспадане на ДДС като предвидения в разглежданата в главните производства национална правна уредба при прилагане на режима на самоначисляване (наричан по-нататък „преклузивния срок“), и на второ място — дали член 18, параграф 1, буква г) и член 22 от същата директива допускат практика за коригиране на декларациите и за събиране на ДДС, която санкционира счетоводна и декларативна нередовност като разглежданата в главните производства с лишаване от правото на приспадане при прилагане на посочения режим на самоначисляване (наричана по-нататък „данъчната ревизионна практика“).

По преклузивния срок

39 В началото следва да се подчертае, че данъчнозадължено лице, което е платец на ДДС като получател на услуги, може да се позовава на правото на приспадане, посочено в член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива (вж. Решение от 1 април 2004 г. по дело Bockemühl, C-90/02, Recueil, стр. I-3303, точка 37). Според постоянната съдебна практика предвиденото в този член 17 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43, както и Решение по дело Bockemühl, посочено по-горе, точка 38).

40 От постоянната съдебна практика също следва, че правото на приспадане се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-специално Решение от 21 септември 1988 г. по дело Комисия/Франция, 50/87, Recueil, стр. 4797, точки 15—17, Решение от 15 януари 1998 г. по дело Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, стр. I-1, точка 15, Решение по дело Gabalfrisa и др., посочено по-горе, точка 43, както и Решение по дело Bockemühl, посочено по-горе, точка 38).

41 Всъщност както следва от текста на член 18, параграф 2 от Шеста директива, правото на приспадане по принцип се упражнява „по време на същия данъчен период", през който това право е възникнало.

42 Независимо от това, съгласно член 18, параграф 3 от Шеста директива на данъчнозадълженото лице може да се разреши да извърши приспадане, въпреки че не е упражнило правото си по време на данъчния период, през който това право е възникнало. В този случай обаче правото му на приспадане се упражнява при определени условия и ред, приети от държавите-членки.

43 От това следва, че държавите-членки могат да изискват правото на приспадане да се упражнява или в течение на периода, през който е възникнало, или в течение на по-дълъг период, но при спазване на определени условия и ред, посочени в тяхната национална правна уредба.

44 По-нататък, възможността правото на приспадане да се упражнява без никакво ограничение във времето би било в противоречие с принципа на правната сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация.

45 Следователно не може да се приеме тезата, че правото на приспадане не можело да се обвързва с преклузивен срок.

46 Следва да се добави, че преклузивният срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получените доставки, като го лишава от право на приспадане, не може да се смята за несъвместим с режима по Шеста директива, при условие че този срок се прилага еднакво за аналогични права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на общностното право (принцип на равностойност), от една страна, а от друга — че не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане (принцип на ефективността) (вж. Решение от 27 февруари 2003 г. по дело Santex, C-327/00, Recueil, стр. I-1877, точка 55 и Решение от 11 октомври 2007 г. по дело Lämmerzahl, C-241/06, все още непубликувано в Сборника, точка 52).

47 Що се отнася до принципа на равностойността, от преписката по делото не следва, а впрочем и не се твърди пред Съда, че предвиденият в член 19, първа алинея от DPR № 633/72 преклузивен срок не спазва този принцип.

48 Що се отнася до принципа на ефективността, следва да се подчертае, че двегодишен преклузивен срок като разглеждания в главните производства сам по себе си не може да направи упражняването на правото на приспадане практически невъзможно или прекомерно трудно, като се има предвид, че член 18, параграф 2 от Шеста директива позволява на държавите-членки да изискват данъчнозадължените лица да упражнят правото си на приспадане в течение на същия данъчен период, през който това право е възникнало.

49 Следва да се разгледа и въпросът дали този извод не се засяга от обстоятелството, че съгласно националната правна уредба за събирането на ДДС данъчната администрация разполага със срок, по-дълъг от дадения на данъчнозадължените лица, за да искат приспадане на данъка.

50 В тази връзка следва да се подчертае, че данъчната администрация се запознава с необходимата информация за определяне на размера на изискуемия ДДС и

подлежащия на приспадане ДДС едва към момента на получаване на данъчната декларация на данъчнозадълженото лице. В случай на неточност на декларацията или ако тя се окаже непълна, едва от този момент администрацията може да пристъпи към коригиране на тази декларация и евентуално към събиране на неплатения данък (вж. в този смисъл Решение от 19 ноември 1998 г. по дело SFI, C-85/97, Recueil, стр. I-7447, точка 32).

51 Следователно положението на данъчната администрация не може да се сравнява с това на данъчнозадълженото лице (Решение по дело SFI, посочено по-горе, точка 32). Както обаче Съдът вече е постановил, фактът, че даден преклузивен срок започва да тече за данъчната администрация от по-късна дата спрямо началния момент на преклузивния срок, действащ за данъчнозадълженото лице за упражняване на правото му на приспадане, не е от такова естество, че да накърни принципа на равенство (вж. в този смисъл Решение по дело SFI, посочено по-горе, точка 33).

52 При това положение преклузивен срок като разглеждания в главните производства не прави невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане само поради факта че за да пристъпи към събиране на неплатения ДДС, данъчната администрация разполага със срок, който надвишава дадения на данъчнозадълженото лице срок за упражняване на това право.

53 Този извод остава валиден и когато се прилага режимът на самоначисляване — както е в делата по главните производства. Всъщност член 18, параграфи 2 и 3 от Шеста директива се прилага и при такъв режим. Това недвусмислено следва от текста на тези разпоредби, които и двете изрично препращат към параграф 1 от същия член, чиято буква г) се отнася до случая на самоначисляване.

54 В светлината на изложеното дотук на препращащата юрисдикция следва да се отговори, че член 17, член 18, параграфи 2 и 3, както и член 21, параграф 1, буква б) от Шеста директива допускат национална правна уредба, която предвижда преклузивен срок за упражняване на правото на приспадане като

разглеждания в главните производства, стига да са спазени принципите на равностойност и ефективност. Принципът на ефективност не се нарушава само поради факта, че за да пристъпи към събиране на неплатения ДДС, данъчната администрация разполага със срок, който надвишава дадения на данъчнозадължените лица за упражняване на правото им на приспадане.

По данъчната ревизионна практика

55 Следва да се разгледа въпросът дали Шеста директива допуска данъчна ревизионна практика, която при прилагането на режима на самоначисляване санкционира с лишаване от право на приспадане счетоводна нередовност, която — както бе припомнено в точка 36 от настоящото решение — се състои в погрешно отразяване на разглежданите сделки единствено в дневника на покупките като освободени от ДДС — нередовност, която опорочава и изготвените от Ecotrade данъчни декларации.

56 В това отношение следва да се уточни, че в съответствие с въведения с член 21, параграф 1, буква б) от Шеста директива режим на самоначисляване Ecotrade, като получател на услуги от установени в чужбина данъчнозадължени лица, е платец на ДДС по извършените сделки, а именно на ДДС по получените доставки, като по принцип може да приспадне точно същия данък по такъв начин, че да не дължи данък на държавния бюджет.

57 Когато обаче се прилага режимът на самоначисляване, както е в делата по главните производства, член 18, параграф 1, буква г) от Шеста директива разрешава на държавите-членки да въвеждат формалности, които данъчнозадълженото лице трябва да спази, за да може да упражни правото си на приспадане.

58 От прилагането на такава формалност, въведена в италианското право в частност с член 47, параграф 1 от Декрет-закон № 331/93, следва, че Ecotrade е трябвало да издаде „автофактура“ за разглежданите сделки и да отрази отделно тази автофактура, както и фактурата, издадена от доставчика на съответните услуги, в дневника на издадените фактури и в дневника на покупките, така че да получи данъчен кредит, съответстващ точно на дължимия данък.

59 По-нататък, съгласно член 22, параграфи 2 и 4 от Шеста директива всяко данъчнозадължено лице трябва да води достатъчно подробна счетоводна отчетност за прилагането и проверката на ДДС от данъчните органи и да подава данъчна декларация, която да съдържа цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, както и на сумите за приспадане. За да гарантира, че всяко данъчнозадължено лице изпълнява тези задължения, параграф 7 от същия член 22 разрешава на държавите-членки да вземат необходимите мерки за тази цел, включително в случай на самоначисляване.

60 В делата по главните производства обаче се разглежда неизпълнение от Ecotrade, от една страна, на задълженията му, произтичащи от формалностите, установени от националната правна уредба на основание член 18, параграф 1, буква г) от Шеста директива, а от друга — на задълженията му за счетоводна отчетност, както и за деклариране, които следват съответно от член 22, параграфи 2 и 4 от същата директива (наричано по-нататък „неизпълнението на счетоводни задължения“).

61 Следователно е необходимо да се провери дали такова неизпълнение може основателно да се санкционира с лишаване от право на приспадане при прилагане на режима на самоначисляване.

62 Що се отнася до задълженията, които произтичат от член 18, параграф 1, буква г) от Шеста директива, макар че несъмнено тези разпоредби позволяват

на държавите-членки да установяват формалности във връзка с упражняването на правото на приспадане в случай на самоначисляване, неизпълнението им от данъчнозадълженото лице не може да го лиши от правото на приспадане.

63 Всъщност след като е неоспоримо, че режимът на самоначисляване е приложим към делата по главните производства, принципът на данъчния неутралитет налага да се предостави приспадане на ДДС по получените доставки, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания (вж. по аналогия Решение от 27 септември 2007 г. по дело Collée, C-146/05, Сборник, стр. I-7861, точка 31).

64 Следователно след като разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите услуги е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (вж. Решение по дело Bockemühl, посочено по-горе, точка 51).

65 Същото произтича и от член 22, параграфи 7 и 8 от Шеста директива, съгласно който държавите-членки вземат необходимите мерки, за да гарантират, че данъчнозадължените лица спазват задълженията за деклариране и плащане, или налагат други задължения, които считат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на данъчни измами.

66 Всъщност макар тези разпоредби да позволяват на държавите-членки да вземат определени мерки, те все пак не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на споменатите в предходната точка цели. Подобни мерки следователно не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, което е основен принцип на общата

система на ДДС, въведена от общностното законодателство в тази област (вж. Решение от 18 декември 1997 г. по дело Molenheide и др., C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Recueil, стр. I-7281, точка 47, както и Решение по дело Gabalfrisa и др., посочено по-горе, точка 52).

67 При това данъчната ревизионна практика като разглежданата в главните производства, която санкционира неспазването от данъчнозадълженото лице на задълженията за счетоводна отчетност и деклариране с лишаване от право на приспадане, очевидно надхвърля необходимото за постигането на целта за гарантиране на правилното прилагане на такива задължения по смисъла на член 22, параграф 7 от Шеста директива, след като общностното право не възпрепятства държавите-членки да налагат при необходимост глоба или имуществена санкция съразмерно с тежестта на нарушението, за да санкционират неизпълнението на посочените задължения.

68 Посочената практика също така надхвърля необходимото за гарантиране на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчни измами по смисъла на член 22, параграф 8 от Шеста директива, тъй като тази практика може да доведе дори до загуба на правото на приспадане, ако коригирането на декларацията от данъчната администрация настъпи едва след изтичането на преклузивния срок, с който разполага данъчнозадълженото лице за извършване на приспадане (вж. по аналогия Решение по дело Gabalfrisa и др., посочено по-горе, точки 53 и 54).

69 Подобна данъчна ревизионна практика не може да бъде обоснована и с член 17, параграфи 6 и 7 от Шеста директива. Всъщност тези две разпоредби не се прилагат към обстоятелства като тези по делата по главните производства, тъй като уреждат самото съществуване на правото на приспадане, а не правилата за упражняването му. Впрочем посоченият параграф 6 се прилага само за разходи, които не са строго стопански, като например за луксозни стоки и услуги, развлечения или представителни цели, докато безспорно е установено, че в главните производства нямат за предмет такива разходи. Що се отнася до възможността, с която държавите-членки разполагат по силата на посочения параграф 7, достатъчно е да се подчертае, че те могат да се позовават на нея

само при условие че преди това са прибягнали до консултацията по член 29 от същата директива (вж. в този смисъл Решение от 8 януари 2002 г. по дело Metropol и Stadler, C-409/99, Recueil, стр. I-81, точки 61—63, както и Решение от 14 септември 2006 г. по дело Stradasfalti, C-228/05, Recueil, стр. I-8391, точка 29), което според преписката по делото Италианската република не е направила.

70 Освен това от актовете за препращане не личи, а впрочем и не се твърди пред Съда, че неизпълнението на счетоводни задължения от Ecotrade е резултат от недобросъвестност или измама от страна на това дружество.

71 При всички положения добросъвестността на данъчнозадълженото лице няма отношение към отговора, който трябва да се даде на препращащата юрисдикция, освен доколкото поради поведението на това данъчнозадължено лице не е налице риск от загуба на данъчни приходи за съответната държава-членка (вж. в този смисъл Решение по дело Collée, посочено по-горе, точки 35 и 36). Неизпълнение на счетоводни задължения като разглежданото по главните производства обаче не може да се смята за създаващо риск от загуба на данъчни приходи, като се има предвид, че както бе припомнено в точка 56 от настоящото решение, в рамките на прилагането на режима на самоначисляване по принцип не се дължи данък на държавния бюджет. По тези причини подобно неизпълнение не може да се възприема и като сделка, опорочена от данъчна измама, нито пък като превратно използване на общностните норми, доколкото то не е извършено с цел получаване на неоснователна данъчна облага (вж. в този смисъл Решение по дело Collée, посочено по-горе, точка 39).

72 При това положение на препращащата юрисдикция следва да се отговори, че член 18, параграф 1, буква г) и член 22 от Шеста директива не допускат данъчна ревизионна практика, която санкционира неизпълнение като това по главните производства, от една страна, на задълженията, които произтичат от формалностите, установени от националната правна уредба на основание член 18, параграф 1, буква г), а от друга — на задълженията за счетоводна отчетност,

както и за деклариране, които следват съответно от посочения член 22, параграфи 2 и 4, с лишаване от право на приспадане при прилагане на режима на самоначисляване.

73 Предвид дадения в точка 54 от настоящото решение отговор, не е необходимо Съдът да се произнася по искането на кипърското правителство за ограничаване на действието във времето на настоящото решение.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Член 17, член 18, параграфи 2 и 3, както и член 21, параграф 1, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2000/17/ЕО на Съвета от 30 март 2000 година, допускат национална правна уредба, която предвижда преклузивен срок за упражняване на правото на**

приспадане като разглеждания в главните производства, стига да са спазени принципите на равностойност и ефективност. Принципът на ефективност не се нарушава само поради факта, че за да пристъпи към събиране на неплатения данък върху добавената стойност, данъчната администрация разполага със срок, който надвишава дадения на данъчнозадължените лица за упражняване на правото им на приспадане.

2) **Член 18, параграф 1, буква г) и член 22 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/17, не допускат данъчна ревизионна практика, която санкционира неизпълнение като това по главните производства, от една страна, на задълженията, които произтичат от формалностите, установени от националната правна уредба на основание член 18, параграф 1, буква г), а от друга — на задълженията за счетоводна отчетност, както и за деклариране, които следват съответно от посочения член 22, параграфи 2 и 4, с лишаване от право на приспадане при прилагане на режима на самоначисляване.**

Подписи