ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н J. MAZÀK
представено на 26 февруари 2008 година [1]

1. Преюдициалното запитване от Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Регионален административен съд, Вроцлав) (Полша) се отнася до тълкуването на член 5, параграф 3 ЕО във връзка с член 2 от Първа Директива ДДС [2], както и на член 18, параграф 4 и член 27, параграф 1 от Шеста директива. [3]

2. По-специално запитващата юрисдикция изпитва известни съмнения дали разпоредбите на полското право, предвиждащи срок за възстановяване на внесения данък по получени доставки над дължимия данък („надвнесен ДДС“) по банковата сметка на данъчнозадължените лица по ДДС — ЕС [4] през първите дванадесет месеца от тяхната регистрация и дали условията за намаляване на този срок са съвместими с правото на Общността.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, 1967 г., стр. 1301; наричана по-нататък „Първа директива“).

3 — 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; наричана по-нататък „Шеста директива“).

4 — Т.е. данъчнозадължени лица, които са уведомили данъчната служба, че имат намерение да осъществят първата си вътреобщностна доставка на стоки или услуги или първото си вътреобщностно придобиване. Вж. по-нататък разпоредбите от полското законодателство, които уреждат изискванията за регистрация при такива обстоятелства.

I — Правна уредба

А — *Общностна правна уредба*

3. Член 5, параграф 3 ЕО гласи, че „действието на Общността не трябва да отива отвъд необходимото, за да се постигнат целите на този договор“.

4. Член 2 от Първа директива гласи следното:

„Принципът на общата система на [ДДС] включва прилагането му за стоки и услуги, обект на общ данък върху потреблението, точно пропорционално на цената на стоките и услугите, независимо от броя на транзакциите, които са извършени при производството и дистрибуцията преди етапа, на който се начислява данъкът.

При всяка транзакция [ДДС], начислен върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, се начислява след приспадане на

сумата на [ДДС], който е начислен директно за различните компоненти на разходите.

Общата система на [ДДС] се прилага до и на етапа на търговията на дребно.“ [неофициален превод]

5. Член 18, параграф 4 от Шеста директива гласи следното:

„Когато за даден данъчен период сумата на разрешеното приспадане превишава сумата на дължимия данък, държавите-членки могат или да възстановят надвзетия данък или да прехвърлят разликата към следващия период при условия, които те определят.

[…]“[неофициален превод]

6. Накрая, съгласно член 27, параграф 1 от Шеста директива:

„Съветът може с единодушно решение по предложение на Комисията да разреши на държавите-членки да въведат специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, така че да бъде опростен редът за начисляване на данъка или да бъдат предотвратени някои форми на данъчни измами или избягване на данъци. Мерките, предназначени за опростяване на реда за начисляване на данъка, не могат освен в пренебрежима степен да засягат сумата на дължимия данък на етапа на крайно потребление.“ [неофициален превод]

Б — *Национална правна уредба*

7. Съгласно член 87 от Закона за данъка върху стоките и услугите (Ustawa o podatku od towarów i usług от 11 март 2004 г., наричан по-нататък „Закон за ДДС“) [5] в редакцията, приложима по делото пред запитващата юрисдикция („Закон по ДДС“):

„1. Когато размерът на данъка по получени доставки, който подлежи на приспадане […] превишава събрания по извършени доставки данък през даден данъчен период, данъчнозадълженото лице има правото да приспадне тази разлика от дължимия данък по извършени доставки през следващите периоди или да му бъде възстановена разликата по негова банкова сметка.

2. […] възстановяването на разликата от данъка се извършва […] в 60-дневен срок, считано от датата на подаване на декларацията по ДДС от данъчнозадълженото лице.

Ако се окаже необходимо да се провери по-обстойно основателността на възстановяването, началникът на данъчната администрация може да удължи този срок, с цел да направи необходимото проучване. Когато такова проучване установи, че посоченото в предишното изречение възстановяване е обосновано, данъчната служба изплаща на данъчнозадълженото лице дължимата сума, ведно с лихвата в размер равен на лихвата, която би била платима от данъчнозадълженото лице в случай на разрешено разсрочено плащане или на позволено плащане на вноски.

5 — Dziennik Ustaw № 54, позиция 535.

3. Когато разликата от данъка, която подлежи на възстановяване, превишава сумата на данъка по получени доставки на стоки или услуги, които данъчнозадълженото лице третира като част от неговите амортизируеми дълготрайни активи, нематериални активи и имущество съгласно приложимите разпоредби по данъка върху дохода, ... увеличен с 22 процента, от оборота на данъчнозадълженото лице, който се облага със ставки по-ниски от тези, определени в член 41, параграф 1, и увеличен с оборота от доставки на стоки или услуги, посочен в член 86, параграф 8, точка 1, посочената разлика се възстановява в рамките на 180 дни от подаването на данъчната декларация.

3а. Посоченият в параграф 3 оборот включва дохода от търговски вземания, по отношение на които възниква данъчно задължение на основание член 19, параграф 12 или на член 20, параграф 3, при положение че е предоставено обезпечение пред данъчните органи в размер, съответстващ на размера на данъка, който би бил дължим, ако оборотът се е отнасял до доставка на стоки на територията на страната, докато се подадат документите, потвърждаващи износа на стоките или на вътреобщностната доставка на стоки, покрити от съответното търговско вземане. ...“

8. Член 97 от Закона за ДДС предвижда:

„1. Посочените в член 15 данъчнозадължени лица, които са задължени да се регистрират като действащи данъчнозадължени лица по ДДС, са длъжни, преди да извършат своята първа вътреобщностна доставка или придобиване, в посоченото в член 96 заявление за регистрация да уведомят началника на данъчната администрация за своето намерение да започнат да извършват този вид дейност.

[...]

5. Когато става въпрос за данъчнозадължени лица, започващи осъществяването на посочените в член 5 дейности, или за данъчнозадължени лица, които са започнали да осъществяват тези дейности от по-малко от 12 месеца преди предвиденото в параграф 1 заявление и които са били регистрирани като данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС[6] срокът за възстановяване на разликата в данъка, посочена в член 87, параграфи 2, 4—6 [...], се удължава до 180 дни.[7]

[...]

7. Разпоредбата на параграф 5 не се прилага в случай, при който данъчнозадълженото лице предостави на данъчната администрация гаранция, представляваща i) обезпечение или ii) имуществена гаранция, или iii) банкова гаранция в размер до 250 000 PLN, наричана по-нататък „обезпечение“.“

6 — Наричани по-нататък „новите данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС“

7 — Член 87, параграф 2, второ и трето изречение, които се прилагат в случаи, при които се изисква по-нататъшно проучване, се прилагат *mutatis mutandis*.

II — Фактически обстоятелства, производство и преюдициални въпроси

9. В декларацията си по ДДС-7 за януари 2006 г. жалбоподателката (г-жа Alicja Sosnowska) декларира надвнесено ДДС в размер на 44 782 PLN. Позовавайки се inter alia на член 18, параграф 4 от Шеста директива, тя иска данъчната служба в Swidnica да ѝ изплати надвнесеното ДДС в рамките на 60 дни от датата, на която е подадена данъчната декларация.

10. На основание член 87, параграфи 1 и 2 и член 97, параграфи 5 и 7 от Закона за ДДС данъчната служба в Swidnica обаче отказва това възстановяване. В мотивите на решението данъчната служба посочва, че жалбоподателката не отговаря на посочените в Закона за ДДС условия за изплащане на разликата от ДДС по банкова сметка в рамките на 60 дни, тъй като не е предоставила обезпечение, имуществена гаранция или банкова гаранция в размер на 250 000 PLN (приблизително 62 000 EUR) на данъчната администрация.

11. Жалбоподателката подава жалба по административен ред срещу решението на Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (директор на данъчната служба в Wroclaw, отдел Walbrzych, наричана по-нататък „Данъчната служба“), която потвърждава решението на по-низшестоящия данъчен орган. След това жалбоподателката подава жалба по съдебен ред срещу решението на данъчната служба пред Wojewódzki Sąd Administracyjny във Wroclaw.

12. Тъй като изпитва известни съмнения относно съвместимостта на разглежданите национални разпоредби с общностното право, при тези обстоятелства запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Член 5, параграф 3 ЕО във връзка с член 2 от Първа директива […] и с член 18, параграф 4 от Шеста директива […] предоставя ли на дадена държава-членка правото да въведе в националната си правна уредба относно [ДДС] разпоредби като посочените в член 97, параграфи 5 и 7 от полския закон [за ДДС] от 11 март 2004 г.?

2. Или трябва ли да се приеме, че разпоредбите, съдържащи се в член 97, параграфи 5 и 7 от Закон [за ДДС] от 11 март 2004 г., могат да бъдат класирани сред специалните мерки, посочени в член 27, параграф 1 от Шеста директива […], чиято цел е да се предотвратят определени данъчни измами или избягване на данъци?“

13. Полското правителство и Комисията на Европейските общности представят писмени становища и пледират в съдебното заседание от 22 ноември 2007 г. Що се отнася до жалбоподателката, тя не излага собствени доводи, а вместо това като цяло се позовава на гледната точка на запитващата юрисдикция в запитващия акт, която тя споделя.

III — Правен анализ

A — *Първи въпрос*

14. Макар с първия си въпрос националната юрисдикция да иска да установи дали член 5, параграф 3 ЕО във връзка с член 2 от Първа директива и член 18, параграф 4 от Шеста директива предоставя на държава-членка правото да включи в националните разпоредби по ДДС правила като посочените в член 97, параграфи 5 и 7 от Закона за ДДС, аз разбирам въпроса в смисъл, че националната юрисдикция иска да установи в действителност дали полската правна уредба относно възстановяването на надвнесено ДДС — която по същество удължава срока за това възстановяване от 60 на 180 дни за новите данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС, ако те не предоставят обезпечение в размер на 250 000 PLN — е съвместима с общностното право, и по-специално с член 18, параграф 4 от Шеста директива, като се имат предвид принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност.

15. На първо място, следва да се отбележи, че Шеста директива не определя точните условия, при които държавите-членки са длъжни да възстановят надвнесеното ДДС по сметката на данъчнозадълженото лице.

16. Трябва обаче да се припомни, че когато те упражняват предоставените с общностните директиви правомощия, държавите-членки трябва във всеки случай да вземат предвид общите принципи на правото, които са част от правния ред на Общността, какъвто е принципът на пропорционалност. Освен това при тълкуването и прилагането на Шеста директива трябва да се вземе предвид принципът на данъчен неутралитет, който е в нейната основа.

17. В тази връзка, при положение че Съдът приема, че държавите-членки имат известна свобода на действие при определяне на условията за възстановяване на надвнесеното ДДС, тъй като възстановяването на надвнесеното ДДС е един от основните фактори, който осигурява прилагането на принципа на данъчен неутралитет в общата система на ДДС, определените от държавите-членки условия не могат да подкопават този принцип, като карат данъчнозадълженото лице да понася изцяло или отчасти тежестта от ДДС [8].

18. Съдът приема, че уредените от държава-членка условия за възстановяване на надвнесеното ДДС трябва да позволяват на данъчнозадълженото лице при подходящи условия да си възстанови изцяло кредита, който възниква от надвнесения ДДС. Това означава, че възстановяването се осъществява в разумен срок чрез изплащане на налични средства или равностойни такива. Във всеки случай приетият метод за възстановяване не трябва да включва никакъв финансов риск за данъчнозадълженото лице [9].

8 — Вж. Решение от 25 октомври 2001 г. по дело Комисия/Италия C-78/00, Recueil, стр. I-8195, точки 32 и 33).

9 — Пак там, точка 34.

19. Тук следва да се отбележи, че полското правителство твърди, че въпросните национални мерки са необходими, за да се предотвратят данъчни измами и избягване на данъци. В тази връзка аз приемам, че борбата с данъчните измами и избягването на данъци е истинска цел [10]. В действителност държавите-членки имат легитимен интерес да предприемат необходимите стъпки, за да защитят своите финансови интереси и Съдът е декларирал, че „[б]орбата с данъчните измами, избягването и злоупотребата с данъци е цел, призната и насърчавана от Шеста директива“ [11].

20. Въпреки това от трайната съдебна практика следва, че съобразно принципа на пропорционалност държавите-членки трябва да използват средства, които като позволяват ефективно да се постигне преследваната от техните вътрешни законодателства цел, увреждат най-малко целите и принципите, заложени в съответното законодателство на Общността. Съответно, като се приема за легитимно приетите от държавите-членки мерки да са насочени към защитата на правата на хазната, колкото е възможно по-ефективно, те не трябва да отиват отвъд необходимото за постигането на такава цел. Ето защо тези мерки не могат да бъдат използвани по начин, който да води до систематично поставяне под въпрос на правото на приспадане на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, установен от общностното законодателство в тази област [12].

21. Що се отнася до въпроса дали националните разпоредби относно изплащането на въпросния надвнесен ДДС в настоящия случай са в съответствие с тези изисквания, следва да се отбележи, първо, че правото на данъчнозадължените лица изцяло да си възстановят надвнесения ДДС не е, per se, поставено под въпрос. Освен това възстановяване от вида като по делото по главното производство, е също разрешено чрез прехвърляне на надвнесения ДДС за следващия данъчен преиод. [13] Следователно, по настоящото дело проблемът се състои в процедурите, които уреждат правото на възстановяване.

22. Съгласно член 87, параграфи 3 и 3a от Закона за ДДС възстановяването на надвнесения ДДС се изплаща по банковата сметка на данъчнозадълженото лице в рамките на 60 дни. Като ново данъчнозадължено лице по ДДС — ЕС, жалбоподателката има право надвнесеният от нея ДДС да ѝ бъде изплатен в рамките на 180 дни. При положение че в полза на

10 — Вж. в това отношение Заключение на генералния адвокат г-н Fennelly по дело Molenheide и др. (Решение от 18 декември 1997 г. C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Recueil, стр. I-7281, точки 37—39).

11 — Вж. Решение от 29 април 2004 г. по дело Gemeente Leusden и Holin Groep (C-487/01 и C-7/02, Recueil, стр. I-5337, точка 76), Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 71 и цитираната съдебна практика), и Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling (съединени дела C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 54). Вж. също заключението на генералния адвокат г-н Cosmas по дело Ampafrance и Sanofi (Решение от 19 септември 2000 г., C-177/99 и C-181/99, Recueil, стр. I-7013, точки 70 и 72), Решение по дело Molenheide и др. (посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 47) и заключението на генералния адвокат г-н Poiares Maduro по дело Optigen и др. (Решение от 12 януари 2006 г. по дело C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 43).

12 — Вж. Решение по дело Molenheide и др., посочено по-горе в бележка под линия 10, точки 46 и 47. Вж. също например относно член 2, параграф 8 от Шеста директива Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 92 и цитираната съдебна практика. Що се отнася до борбата срещу измамите, вж. Решение от 27 септември 2007 г. по дело Collée (C-146/05, Сборник, стр. I-7861, точка 26) и заключение на генералния адвокат г-н Cosmas по дело Grandes sources d'eaux minérales françaises (Решение от 11 юни 1998 г. по дело C-361/96, Recueil, стр. I-3495), точка 14.

13 — В конкретния случай жалбоподателката иска възстановяване на надвнесеното ДДС по нейната банкова сметка (което се нарича пряко възстановяване)съгласно полското право. Другата възможност, която се състои в деклариране на надвнесеното ДДС за следващия данъчен период, се нарича непряко възстановяване.

данъчните органи е предоставено обезпечение в размер на 250 000 PLN, същият срок може обаче да се съкрати на 60 дни [14].

23. Трябва да отбележа, че противно на това, което твърдят страните, аз не считам за решаващ в настоящия контекст въпросът кой от двата срока за възстановяване на надвнесения ДДС — т.е. съответно 60 и 180 дни — следва да се счита за „основен“ срок. Вместо това според мен следва да се прецени разглежданото полско законодателство като цяло, като се вземе предвид по-специално (удължаването на) срока, който се прилага за новите данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС.

24. Според мен разглежданото законодателство не е съвместимо с изложените по-горе изисквания, които се прилагат при изплащането на надвнесения ДДС.

25. Първо, трябва да се отбележи, че по отношение на всички нови данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС срокът от 60 дни (автоматично) се удължава до 180 дни, освен ако те не предоставят обезпечение на данъчните органи. Така въпросните национални мерки налагат радикално и изрично 180-дневен срок, без да правят разграничение във връзка със срока между различните групи данъчнозадължени лица в рамките на „подсистемата“ от нови данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС. Така като цяло и без всякакво обективно основание се приема, че дейността на тези данъчнозадължени лица би могла да бъде насочена към увреждане на интересите на хазната [15].

26. Второ, съгласен съм със запитващата юрисдикция, че срокът от 180 дни, през който упражняването на правото на приспадане на ДДС от данъчнозадълженото лице de facto се преустановява, предвид обстоятелството че е: i) шест пъти по-дълъг от прилагания по ДДС счетоводен период (един месец), и ii) три пъти по дълъг от основния срок за разглеждане на особено усложнени случаи [16], може да се счита за неразумен. Размерът на обезпечението, което следва да гарантира интересите на хазната, е приблизително 62 000 EUR, което е 100 пъти средният месечен доход в полската икономика.

27. Освен това контекстът, в който новото данъчнозадължено лице по ДДС — ЕС трябва да представи обезпечение и да се възползва от 60-дневния срок, се характеризира с това, че търговецът е в процес

14 — Обезпечението не е условие за получаване на възстановяване на надвнесения ДДС. Става въпрос по-скоро за условие, което се прилага за данъчнозадължените лица, които искат да се възползват от срок, по-кратък от 180 дни. В случай че през 12-месечния период данъчнозадължено лице редовно подава декларациите си по ДДС и плаща в срок всичките дължими данъци, включително и данъка за облагане доходите на физически лица, то може да иска освобождаване или възстановяване на обезпечението.

15 — Както запитващата юрисдикция правилно подчертава, за срока от 180 дни да се включат (през техните първи 12 месеца) всички данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС в категорията лица, чиито доставки представляват заплаха за интересите на хазната, би изглеждало изключително механичен подход, тъй като съответните национални разпоредби не вземат предвид условията, чието спазване би довело до обективната констатация, че дейността на тези данъчнозадължени лица може да бъде насочена към причиняването на вреда на държавната хазна. Такова констатация би оправдала наказването и по-неблагоприятното третиране на „нечестните“ данъчнозадължени лица по отношение не само към лицата, които извършват дейности, които подлежат на облагане с ДДС за срок повече от 12 месеца от датата на регистрация, но също и по отношение на лицата, които надлежно плащат ДДС през първата година на тяхната дейност.

16 — Както е предвидено в Полския данъчен кодекс. Националната юрисдикция се позовава на член 139, параграф 1 от Ustawa Ordynacja Podatkowa (Закон за установяване на Данъчен кодекс) от 29 август 1997 г.

на разработване на икономическата си дейност и както показва практиката, това включва значителни инвестиционни разходи и често обхватът на икономическата дейност не е значителен. Ето защо необходимостта да чака 180 дни, за да получи възстановяване на надвнесения ДДС и/или невъзможността да разполага с 250 000 PLN може да има решаващ ефект върху финансовите резултати на данъчнозадълженото лице [17]. Освен това голямо полско предприятие би имало много по-лесен достъп до пазара на Общността, отколкото би имал малък полски търговец (всъщност такава сума може даже да представлява непреодолимо препятствие за малкия търговец).

28. Всъщност изискването за обезпечение в размер на 250 000 PLN и алтернативната възможност за получаване на възстановяване на надвнесения ДДС едва след 180 дни представлява на практика пречка за малките и средните предприятия, които искат да осъществяват търговия на пазара на Общността. Във всеки случай съгласен съм с Комисията, че да се изисква автоматично общо определената сума от 250 000 PLN [18] от всички нови данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС, за да могат да се възползват от 60-дневния срок по правило надхвърля необходимото, за да се предотврати данъчната измама и да се защитят интересите на хазната.

29. Що се отнася до довода, че са необходими 180 дни (или евентуално предоставянето на обезпечение), за да се проверят вътреобщностните доставки [19], полското правителство преди всичко не е обяснило в достатъчна степен защо по принцип се нуждае от 180 дни. Дори ако, както то твърди, времето, което е необходимо на другите държави-членки да отговорят на полските органи, надхвърляло три месеца в 60 % от случаите, от това все още автоматично не следва, че 180 дни (т.е. пълни 6 месеца) са най-малко обременителният срок, който може да бъде наложен, за да се предотвратят данъчни измами или избягването на данъци.

30. Следва да се припомни, че органите на държавите-членки разполагат с общностните инструменти за административно съдействие и сътрудничество, приети с оглед на точното начисляване на ДДС и на противодействието на измамите и на избягването на данъци в тази област, каквито са предвидените мерки в Регламент (ЕО) № 1798/2003 [20] и в Регламент (ЕО) № 1925/2004 [21].

31. Освен това, като използвам по аналогия изложения от генералния адвокат довод по делото *N*, съгласен съм, че макар на практика да е възможно различните механизми за сътрудничество,

17 — Всъщност очевидно е, че такава сума несъмнено представлява финансова тежест.

18 — Данъчните органи нямат никакво право да актуализират размера на обезпечението в определен случай.

19 — Полското правителство твърди, че 180-дневният срок е необходим, тъй като трябва да се провери вътреобщностната транзакция, inter alia в рамките на VIES системата (ДДС система за обмяна на информация), което според него отнема време.

20 — Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета от 7 октомври 2003 година относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност и за отмяна на Регламент (ЕИО) № 218/92 (ОВ L 264, 2003 г., стр. 1; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 2, стр. 85).

21 — Регламент (ЕО) № 1925/2004 на Комисията 29 октомври 2004 година за определяне на подробни правила за прилагането на някои разпоредби на Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност (ОВ L 331, 2004 г., стр. 13; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 2, стр. 138). Вж. в този смисъл Решение от 28 юни 2007 г. по дело Planzer Luxembourg, C-73/06, Сборник, стр. I-5655, точка 48.

с които държавите-членки разполагат, да не функционират по ефикасен и задоволителен начин, държавите-членки не трябва да могат да се позовават на слабости в сътрудничеството между техните данъчни органи, за да оправдаят ограничение на такъв основен принцип на общата система по ДДС като правото на приспадане [22].

32. Във всеки случай най-важното е, че изглежда такава необходимост, т.е. да е налице достатъчно време за проверка, е взета вече предвид с разпоредбите на член 87, параграфи 2 и 3 и на член 97, параграф 5 от Закона за ДДС [23]. Ето защо доводите на полското правителство за 180-дневен срок (или евентуално представяне на обезпечение) не са особено убедителни.

33. При тези обстоятелства, въпреки че по принцип на държавите-членки не е забранено да приемат предпазни мерки с цел да се гарантира точността на надвнесения ДДС, както проличава от съдържащите се в подадената от данъчнозадълженото лице декларация данни, въпросните национални мерки са по мое мнение диспропорционални, доколкото налагат особено голяма тежест на новите данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС. Те не дават възможност на тези данъчнозадължени лица да си възстановят изцяло кредита при подходящи условия, а именно в разумен срок от време.

34. По мое мнение държавите-членки не би следвало да могат да се предпазват от данъчни измами и избягване на данъци, като пренасят тежестта от ДДС върху всички или само няколко от новите данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС. Ако сроковете са твърде дълги, това означава, че данъчнозадължените лица понасят макар и само частично тежестта от ДДС, което поставя в опасност неутралитета на системата. По-скоро, преди всичко следва държавата да носи: i) отговорността за управлението на нейната данъчна система, включително предотвратяването на данъчните измами и избягването на данъци, както и ii) съответните рискове.

35. Бих добавил, че „макар Съдът да не трябва да коментира уместността на другите средства за борба с данъчните измами и избягването на данъци, които биха могли да бъдат възприети“ [24], те със сигурност трябва да са налице по-малко обременителни и ограничителни средства за запазване на такива интереси на хазната. Така например би било възможно размерът на обезпечението да бъде пропорционален на надвнесения ДДС, който подлежи на възстановяване [25], или

22 — Дори генералният адвокат г-жа Kokott използва този довод във връзка с ограниченията на основните свободи. Вж. заключението по дело N (Решение от 7 септември 2006 г. (C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 114).

23 — Т.е когато основанията за възстановяване изискват допълнително проучване. За това удължаване не е определен никакъв срок. Когато окончателно възстановяването е определено като законосъобразно, данъчните органи са длъжни да изплатят на данъчнозадълженото лице дължимата сума, увеличена с лихвата.

24 — Вж. Решение по дело Ampafrance и Sanofi, посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 62.

25 — Изглежда, че това решение е било предвидено първоначално по отношение на обезпечението в относително новия проект за изменение на полския закон за ДДС. Такива съображения (обезпечението да бъде пропорционално на надвнесеното ДДС) се имат предвид не само с оглед на факта, че размерът на обезпечението (какъвто е) не отговаря във всеки случай на действителния или ефективния риск за хазната, на който тя е изложена по отношение на новото данъчнозадължено лице по ДДС — ЕС. Вж. например Решение от 12 юли 2001 г. по дело Louloudakis (C-262/99, Recueil, стр. I-5547, точка 69). Ще добавя, че към настоящия момент всъщност обезпечение в размер на 250 000 PLN в действителност е прекомерно дори в хипотезата на вътреобщностна доставка на иначе съвсем незначителна стойност. Освен това в настоящото дело размерът на обезпечението е четири пъти по-голям от надвнесеното ДДС, което подлежи на възстановяване на жалбоподателката.

обезпечението да зависи от икономическия размер на дейността на данъчнозадълженото лице и/или от платежоспособността на последната — данни, които могат да се изведат от неговата данъчна декларация. Могат евентуално да се прилагат определени прагове.

36. В заключение член 18, параграф 4 от Шеста директива не допуска по принцип национални мерки като разглежданите по делото по главното производство, които са диспропорционални и като такива подкопават прилагането на основните принципи на общата система по ДДС, по специално правото на приспадане.

37. С оглед на посочените съображения националната юрисдикция трябва да определи и да провери, като държи сметка за всички релевантни обстоятелства по спора, с който е сезирана, дали въпросните национални мерки са съвместими с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност и ако е необходимо да не прилага разпоредба, която противоречи на вътрешното право [26].

Б — *Втори въпрос*

38. С втория си въпрос националният съд иска да установи дали въпросните национални мерки могат въпреки това да се считат, че представляват специални мерки за предотвратяване на определени видове данъчни измами и избягване на данъци съгласно член 27, параграф 1 от Шеста директива.

39. Според мен вторият въпрос изисква кратък отговор. Независимо дали въпросните национални мерки всъщност представляват специални мерки от този вид или не, те не могат да бъдат считани за такива просто защото — както е видно от документите пред Съда и косвено от изложените от полското правителство доводи [27] — Република Полша не е прибягнала до формалната процедура, която изрично е предвидена в член 27 от Шеста директива и не е получила разрешение по член 27, параграф 1 [28].

26 — По въпроса за неприлагането на противоположна разпоредба от националното право вж. Решение от 18 декември 2007 г. по дело Frigerio Luigi & C. (C-357/06, Сборник, стр. I-12311, точка 28), което препраща към Решение от 4 февруари 1988 г. по дело Murphy и др. (157/86, Recueil, стр. 673, точка 11) и Решение от 11 януари 2007 г. по дело ITC (C-208/05, Recueil, стр. I-181, точки 68 и 69).

27 — Когато полското правителство поддържа, че разглежданите мерки не могат да се считат за „специални мерки“ по смисъла на член 27, параграф 1 от Шеста директива, тъй като посоченият член не урежда въпроса за приложимите срокове и процедури при възстановяване на надвнесеното ДДС. Става въпрос за въпроси, които попадат в обхвата на преценката на държавите-членки.

28 — Вж. Решение от 21 септември 1988 г. по дело Комисия/Франция (50/87, Recueil, 4797, точка 22), Заключение на генералния адвокат г-н Slynn по дело Jeunehomme и EGI (Решение от 14 юли 1988 г., 123/87 и 330/87, Recueil, стр. 4517), както и Решение от 13 февруари 1985 г. по дело Direct Cosmetics (5/84, Recueil, стр. 617, точка 37), и Решение от 11 юли 1991 г. по дело Lennartz (C-97/90, Recueil, стр. I-3795, точки 33—35). Вж. също Решение от 10 април 1984 г. по дело Комисия/Белгия (324/82, Recueil, стр. 1861).

IV — Заключение

40. Ето защо аз съм на мнение, че Съдът трябва да даде следните отговори на поставените от Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu въпроси:

(1) Член 18, параграф 4 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 по принцип не допуска национални мерки като разглежданите по главното производство, които са диспропорционални и като такива подкопават прилагането на основните принципи на общата система по ДДС, по-специално правото на приспадане.

(2) Правилата, определени в националните мерки като тези по главното производство, не могат да се считат, че представляват специални мерки за предотвратяване на определени видове данъчни измами и избягване на данъци в рамките на член 27, параграф 1 от Директива 77/388/ЕИО, когато формалната процедура, която е изрично предвидена в член 27 от Директива 77/388/ЕИО, не е спазена.