ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА E. SHARPSTON
представено на 13 март 2008 година [1]

1. Установено в Италия дружество ползва транспортните услуги на установени в друга държава оператори, които издават фактури за тези услуги, без да начисляват ДДС. Това дружество погрешно приема, че въпросните услуги са освободени от облагане, и не ги отразява в своите сметки по ДДС. Според механизма на „самоначисляване“ то е трябвало в действителност да се декларира като лице — платец на ДДС по получени доставки, който данък впоследствие е трябвало да приспадне от начисления от него ДДС по извършени доставки. Това е щяло да доведе до извършването на две взаимно унищожаващи се счетоводни вписвания, поради което на данъчната администрация е нямало да се дължи никаква сума.

2. Дружеството обаче постига същия резултат, като нито декларира, нито приспада ДДС по получени доставки, а заплаща изцяло данъка по извършени доставки.

3. Установявайки тази грешка, данъчната администрация пристъпва към събиране на недекларирания данък по получени доставки на основание на притежаваното от нея съгласно националното законодателство право да коригира декларациите по ДДС, изготвени през последните четири години, но отказва да допусне приспадане, което не е поискано в декларацията за втората година, следваща годината, през която е възникнало правото на приспадане, отново на основание на националното право, което предвижда преклузивен срок.

4. Ето защо въпросът, поставен с преюдициалното запитване от Commissione Tributaria Provinciale di Genova (Италия), е дали положението, което се дължи на разликата между двата срока, в резултат на която данъчната администрация изисква плащането на ДДС, който е нямало да бъде дължим, ако процедурите са били спазени, е съвместимо с общностното право в областта на ДДС.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

Приложимо общностно право

5. Понастоящем общностното право в областта на ДДС се съдържа в Директива 2006/112 [2], която считано от 1 януари 2007 г. отменя и заменя съществуващата правна уредба и има за цел да включи всички приложими разпоредби по ясен и целесъобразен начин в една преработена структура и редакция, без по принцип да внася съществени промени [3].

6. Настоящото дело се отнася до 2000 г. и 2001 г., когато основните разпоредби се съдържат в Първа и Шеста директива [4]. По-нататък в заключението ще се позовавам на разпоредбите на тези директиви, и то за яснота в сегашно време, въпреки че въпросните разпоредби вече не са в сила. Същината, а до голяма степен и формулировката им, са запазени в Директива 2006/112, затова за справка ще посочвам и съответните разпоредби от тази директива.

2 — Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

3 — Вж. съображение 3.

4 — Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателството на държавите-членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, стр. 1301); 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, многократно изменяна).

7. Основните характеристики на общата система на ДДС са посочени в член 2 от Първа директива [5]:

„Принципът на общата система на данъка върху добавената стойност изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данъкът.

За всяка сделка данъкът върху добавената стойност, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на данъка върху добавената стойност, поета пряко от различните елементи на себестойността.

Общата система за данъка върху добавената стойност следва да бъде приложена до и включително фазата на търговията на дребно.

[…]“ [неофициален превод]

5 — Член 1, параграф 2 от Директива 2006/112.

8. Механизмът на приспадане във връзка с вътрешните за държавата-членка сделки е уреден в член 17, параграф 1 и параграф 2, буква а) от Шеста директива [6]:

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

2. Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото 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]

9. Ето защо на всеки междинен етап от веригата на доставки данъчнозадължените лица обикновено заплащат начисления им от техните доставчици ДДС (данък по получени доставки), а начисляват ДДС (данък по извършени доставки) на своите клиенти. Тогава те заплащат на данъчната администрация размера на данъка по извършените доставки, след като приспаднат размера на съответния данък по получени доставки.

10. Невинаги обаче случаят е такъв.

11. Първо, член 17, параграфи 6 и 7 от Шеста директива предвижда някои изключения от правото на приспадане. Параграф 6 предвижда, че (макар в никакъв случай да не се допуска приспадане на ДДС за разходи, които не са строго стопански, като например за луксозни стоки и услуги, развлечения или представителни цели) 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 директивата. Параграф 7 дава възможност на държавите-членки — по причини, свързани със стопанския цикъл, и при спазване на разпоредбата за консултациите — да изключват изцяло или частично всички или някои от капиталовите стоки или други стоки от системата на приспадане, или вместо да отказват приспадане, да облагат стоките, произведени от данъчнозадълженото лице или закупени или внесени в страната от него, по такъв начин, че данъкът да не надхвърля данъка върху добавената стойност, който би бил начислен върху придобиването на подобни стоки.

6 — Към онзи момент текстът на член 17, параграф 2 се съдържа в член 28е. Понастоящем текстът на член 17, параграфи 1 и 2 се съдържа в член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/112.

12. Второ, някои сделки са освободени от ДДС, като в тези случаи клиентът няма какво да приспадне дори ако използва доставките за целите на извършените от него облагаеми сделки.

13. Сред освободените сделки са чартирането и наемането на плавателни съдове, предназначени за плаване в открито море, за целите на търговски дейности [7].

14. Трето, за някои категории доставки лице — платец на данъка, не е доставчикът, а клиентът. В тези случаи доставчикът приспада съответния данък по получени доставки, но не начислява на клиента данък по извършени доставки. Самият клиент е платец на данъка по сделката, но доколкото използва доставката за извършените от него облагаеми сделки, размерът автоматично подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 1 и 2.

15. Ето защо съгласно член 21, параграф 1, буква б) от Шеста директива [8] „лице[то], което е идентифицирано за целите на ДДС на територията на страната, на което се доставят услугите, посочени в член 28б, В […], ако услугите са доставени от данъчнозадължено лице, което не е установено в тази държава-членка“, е лице — платец на данъка върху така получените услуги [9]. Член 28б, В [10] обхваща „услугите по вътреобщностния транспорт на стоки“, които са посочени в параграф 1 като „транспорт, при който мястото на отпътуване и мястото на пристигане са разположени на територията на две различни държави-членки“ и за които съгласно параграф 2 мястото на доставка е мястото на отпътуване.

16. Що се отнася до упражняването на правото на приспадане при тези обстоятелства, член 18, параграф 1, буква г) [11] предвижда следното: „[з]а да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице е длъжно: […] когато се изисква да плати данък като получател или купувач в случай на приложение на член 21, параграф 1, да спази формалностите, установени от всяка държава-членка […]“.

7 — Член 15, параграф 5, във връзка с член 15, параграф 4, буква а) от Шеста директива; член 148, букви а) и в) от Директива 2006/112.

8 — В член 28ж към онзи момент; вж. член 196 от Директива 2006/112.

9 — Този механизъм е известен като процедура на „самоначисляване“. Съгласно други разпоредби на член 21, параграф 1 той се прилага и към други видове доставки на стоки или услуги, когато доставчикът не е установен в държавата-членка на клиента (или държавата-членка, в която се извършва доставката), независимо дали доставчикът е установен в Общността.

10 — Вж. членове 47 и 48 от Директива 2006/112.

11 — В член 28е, точка 2; член 178, буква е) от Директива 2006/112.

17. Съгласно член 18, параграфи 2 и 3 [12]:

„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]

18. Член 22 от Шеста директива [13] предвижда широк набор от задължения на данъчнозадължените лица по ДДС, от които обаче само посочените по-долу евентуално са относими към настоящия случай:

„2. а) Всяко данъчнозадължено лице трябва да води достатъчно подробна счетоводна отчетност за прилагането и проверката на ДДС от данъчните органи.

[…]

4. а) Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС в срок, определен от държавите-членки. Крайният срок не може да бъде повече от два месеца след края на всеки данъчен период. Данъчният период се определя от всяка държава-членка на един месец, два месеца или три месеца. Държавите-членки могат обаче да определят различни данъчни периоди, при условие че тези периоди не превишават една година.

б) Данъчната декларация съдържа цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания и стойността на освободените сделки.

[…]

12 — Членове 179 и 180 от Директива 2006/112.

13 — В член 28з към онзи момент; вж. членове 213—271 от Директива 2006/112.

7. Държавите-членки вземат необходимите мерки, за да гарантират, че лицата, които в съответствие с член 21, параграф 1, букви [...] 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]

Приложимо национално право

19. Понастоящем общностните директиви в областта на ДДС са въведени в италианското законодателство основно с Декрет № 633 на президента на Републиката (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633) от 26 октомври 1972 г. (наричан по-нататък „DPR № 633/72“), изменен.

20. Член 17, трета алинея, първо изречение от този декрет 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“.

21. Член 19, първа алинея от същия декрет между другото 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.“

22. Съгласно член 23, първа и втора алинея 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, а в случаите по член 17, трета алинея от същия декрет — името на доставчика.

23. Член 25, първа алинея 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, трета алинея 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.

24. Член 54, пета алинея от DPR № 633/72 предвижда следното: „Когато [съществуват] доказателства, от които може да се установи наличието на суми, които са изцяло или отчасти недекларирани, или на приспадания, които изцяло или отчасти са недопустими, данъчната служба по данъка върху добавената стойност може само да определи данъка, дължимия допълнителен данък или дължимия кредит с по-нисък размер на базата на посочените по-горе доказателства, като се запазва възможността за по-нататъшно събиране в сроковете, определени в член 57.“

25. Накрая, член 57, първа алинея, първо изречение предвижда: „Данъчните ревизионни актове по [член 54] 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.“

Главното производство и преюдициалните въпроси

26. Ecotrade SpA (наричано по-нататък „Ecotrade“) е италианско дружество, осъществяващо международна търговия с гранулирана шлака от доменни пещи и други добавки, използвани за производството на цимент. През 2000 г. и 2001 г.[14] неколкократно транспортира такива материали по море от Италия към други държави-членки, използвайки услугите на корабни дружества, които не са установени в Италия. За своите услуги тези дружества издават на Ecotrade фактури, в които описват въпросните услуги като „чартиране на кораби“ или „морски транспорт“. В нито една от фактурите не се посочва ДДС, а в някои от тях се уточнява, че става въпрос за освободени доставки на услуги.

27. Поради това Ecotrade приема, че всички тези услуги представляват чартиране или наемане на кораби за плаване

14 — Дело C-95/07 се отнася до данъчната 2001 г., а дело C-96/07 — до данъчната 2000 г.

в открито море, освободени от ДДС по силата на националните разпоредби, с които се въвежда член 15, параграф 5 от Шеста директива [15]. Затова ги осчетоводява като покупки, но не ги отразява в счетоводните сметки и декларации по ДДС.

28. След извършена проверка данъчната администрация решава, че в действителност транспортните услуги са услуги по вътреобщностно транспортиране на стоки, по отношение на които съгласно националните разпоредби, с които се въвеждат член 21, параграф 1, буква б) и член 28б, В от Шеста директива, самото Ecotrade се явява лице — платец на ДДС. С известни несъществени възражения Ecotrade приема тази преквалификация. Не се твърди, че е налице измама или недобросъвестност от негова страна.

29. Следователно Ecotrade е трябвало да декларира ДДС за транспортните услуги и да го осчетоводи като данък върху получени доставки. То е било лицето — платец на този данък, като същевременно е можело да го приспадне от начисления от него данък върху извършените доставки. Поради това като цяло неговото данъчно задължение е щяло да остане непроменено.

30. През декември 2004 г. на основание член 54, пета алинея и член 57, първа алинея от DPR № 633/72 и в срока, определен с последната разпоредба, данъчната администрация изисква плащане на съответния ДДС, който представлява приблизително равностойността на 320 000 EUR за двете данъчни години и който явно представлява ДДС при стандартна ставка от 20 % върху фактури с приблизителна стойност 1 600 000 EUR [16]. Тя обаче отказва да разреши на Ecotrade да приспадне същия размер, по съображение че срокът за това съгласно член 19, първа алинея от DPR № 633/72 е изтекъл. След това налага на Ecotrade имуществени санкции в размер малко над 360 000 EUR.

31. Ecotrade обжалва отказа и наложените санкции пред препращащата юрисдикция, която иска от Съда да се произнесе по следните въпроси:

„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

15 — Вж. точка 13 по-горе.

16 — Числата в определението за препращане по дело C-95/07 явно отразяват прилагането на ставка на ДДС, малко по-висока от 20 %. За това липсва обяснение, но разликата не е от значение за разрешаването на въпроса.

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?

Анализ

Предварителни бележки

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, трета алинея, 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?“

33. Определението за препращане може да се тълкува широко, доколкото на първо място и преди всичко поставя общия въпрос дали двегодишният срок за упражняване на правото на приспадане е съвместим с общностното право в областта на ДДС, а едва на второ място дали това е така в особения случай, когато се прилага механизмът на самоначисляване, а данъчната администрация разполага с по-дълъг срок, за да събере неправилно осчетоводения данък.

32. Ecotrade, правителствата на Италия и Кипър и Комисията, представят писмени становища и с изключение на правителството на Кипър се явяват в съдебното заседание.

34. Съгласна съм обаче с италианското правителство и с Комисията, че не е нужно прекалено съсредоточаване върху общия въпрос, който сам по себе си не е основен за главното производство. Съществения въпрос е дали резултатът от прилагането

на италианските разпоредби при условия като тези, в които се намира самото Ecotrade, е съвместим с общностното право.

35. Факторите, чието кумулативно наличие според националната юрисдикция води до този резултат, са: i) „двегодишният“ срок [17] за упражняване на правото на приспадане, ii) „четиригодишният“ срок [18] на данъчната администрация за упражняване на правото на събиране и iii) механизмът на самоначисляване, според който по принцип задължението на данъчнозадълженото лице да заплати данъка по получени доставки напълно се компенсира с правото му да приспадне същия данък.

36. Макар без съмнение контекстът на този механизъм да е ключовият момент в това дело, според мен е също толкова важно да се отбележи, че оспореният от Ecotrade резултат възниква не само при наличието на тези три фактора, но и поради преквалифицирането на получените от Ecotrade доставки от освободени в облагаеми.

17 — По-точно срокът съответства на подаването на декларация за втората година, следваща годината, през която е възникнало правото на приспадане.

18 — На практика краят на четвъртата година, следваща годината, през която е подадена декларацията. Ecotrade посочва в съдебното заседание, като изявлението му не е оспорено, че с временни разпоредби този срок редовно е продължаван на пет, шест или седем години.

37. Накрая, въпреки че препращащата юрисдикция формално поставя два въпроса, свързани с преценката на италианските разпоредби от гледна точка на различни разпоредби на Шеста директива, считам за по-уместно да разгледам тези въпроси заедно.

Възможност за прилагане на срок за упражняване на правото на приспадане

38. Разпоредбите, цитирани от националната юрисдикция в поставените от нея въпроси, а и останалите разпоредби на Шеста директива, изобщо не предвиждат определен срок за упражняване на правото на приспадане, нито пък изрично посочват възможност или забрана за предвиждане на подобен срок в националното право.

39. Все пак поне за една от тези разпоредби може да се приеме, че имплицитно допуска предвиждането на срок: член 18, параграф 1, буква г) се отнася до формалностите, установени от държавите-членки във връзка с упражняването на правото на приспадане. Освен това възможността да се предвиди срок може да се изведе от систематичното тълкуване на член 18, параграфи 2 и 3. Параграф 3 посочва, че правото на приспадане следва да се упражни по отношение на дължимите суми за същия данъчен период, през който правото е възникнало, а параграф 2 дава възможност на държавите-членки

да определят условията, при които на данъчнозадълженото лице може да бъде разрешено да извърши приспадане, когато не е спазило по-конкретно това условие. Тълкувани във връзка един с друг, тези параграфи допускат възможността за държавите-членки да изискват правото на приспадане да бъде упражнено по отношение на въпросния данъчен период [19] или да разрешат по-дълъг период.

40. Поради тази причина не съм съгласна с твърдението на Ecotrade, че правото на приспадане е толкова основно, че във връзка с неговото упражняване не може да бъде предвиден никакъв срок. Това право действително е основно, но същевременно по съображения за правна (и финансова) сигурност е важно да се изключи възможността вече установени финансови положения да бъдат оспорвани без ограничение във времето.

41. Ето защо ако Шеста директива разрешава на държавите-членки да изискват правото на приспадане да бъде упражнено в данъчния период, през който е възникнало, не се поставя въпросът дали един по-дълъг период като предвидения в италианското законодателство двегодишен период е неоправдано ограничителен като общо правило.

19 — При спазване на изискванията за равностойност и ефективност. Вж. точка 42 по-долу.

42. Достатъчно е да се има предвид, че подобен срок (който в много отношения е сравним със срока, в който може да се иска образуване на производство за възстановяване на суми, събрани от националните органи като публичноправни вземания в нарушение на общностното право) следва във всички случаи да е в съответствие с принципите на равностойност и ефективност [20]. Следователно той не би трябвало да е по-неблагоприятен от приложимите по отношение на сходни вътрешни положения [21] или да прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от общностното право. В настоящото дело пред Съда не се прави сравнение със срокове, приложими по отношение на сходни вътрешни положения, нито пък се твърди, че двегодишният срок по-принцип — а не при конкретни обстоятелства — прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане.

Възможност за данъчната администрация да извърши корекция след изтичането на такъв срок

По принцип

43. Изглежда безспорно, че данъчната администрация следва да разполага с

20 — Вж. например Решение от 11 юли 2002 г. по дело Marks & Spencer, Recueil, стр. I-6325, точка 34 и сл.

21 — Според мен Комисията неоснователно твърди (ако правилно съм разбрала нейната позиция), че принципът на равностойност се прилага към съотношението между сроковете, с които разполагат съответно данъчнозадълженото лице и данъчната администрация.

определен срок, за да провери декларациите по ДДС на данъчнозадължените лица и ако е необходимо да коригира задълженията на тези лица, както и че тази възможност може да бъде ограничена във времето в интерес на правната сигурност.

44. Безспорно е също че предоставеният на данъчната администрация срок за проверка и коригиране следва да е по-дълъг от срока, в който данъчнозадълженото лице е длъжно да изготви окончателна декларация относно сумите, за които се явява лице платец, и сумите, за които може да иска приспадане. Едва след подаването ѝ тази декларация може да бъде проверена [22].

45. Когато при такава проверка се установи задължение за плащане на ДДС, което не е декларирано, без съмнение това задължение може — и всъщност трябва — да бъде изпълнено и съответната сума да бъде събрана.

46. Установяването на такова задължение не може да засегне и евентуалното право на приспадане на данъка по получени доставки, което не зависи от задължението. Дали данъчнозадълженото лице е упражнило това право в предвиден в националното законодателство срок от вида, който вече посочих, е съвсем отделен въпрос от коригирането на неговото задължение за плащане на данъка по извършени доставки.

22 — Вж. Решение от 19 ноември 1998 г. по дело SFI (C-85/97, Recueil, стр. I-7447, точка 32).

При обстоятелства като тези по настоящото производство

47. Това обаче не важи, когато при проверка се установи недекларирано задължение за плащане на ДДС, което ако е било правилно декларирано, е щяло да породи едновременно и право на приспадане, но ако подобно задължение за плащане липсва, не би могло да съществува и никакво право на приспадане. В такива случаи неупражняването на правото на приспадане е неотделимо от недекларирането на данъчното задължение за плащане, чието изпълнение данъчната администрация впоследствие изисква [23].

48. Доколкото приспадането и задължението за плащане са двете страни на едно и също нещо, е логично при коригирането данъчната администрация да вземе предвид и двата аспекта. Освен това събирането на сумата по задължението, без да се допусне упражняване на правото на приспадане, би било в пълно противоречие с принципа на неутралитет, който е основен за цялата система на ДДС.

49. Както Съдът неведнъж посочва, установеният режим на приспадане цели да

23 — В настоящото производство Ecotrade се намира в такова положение поради механизма на самоначисляване, но сходно положение може да възникне, когато данъчнозадълженото лице е квалифицирало извършените от него доставки като освободени (макар в действителност последните да са облагаеми) и поради това не е можело да приспадне какъвто и да било данък по получените доставки на стоки или услуги, използвани за нуждите на извършените доставки.

облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. Системата следователно гарантира пълна неутралност на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че дейностите по принцип подлежат на облагане с ДДС [24].

50. Обратно, прилагането на италианските разпоредби по искания от данъчната администрация начин в настоящото производство би превърнало постигнатия неутралитет при данъчното облагане (макар и на неправилна основа) в съществена тежест, от която по принцип търговецът би следвало да бъде освободен — и би довело до събирането на данък в размер, по-висок от дължимия.

Възможна обосновка на събирането на недекларирян данък, без да се допусне упражняване на свързаното право на приспадане

51. Поставя се въпросът дали все пак е възможно да бъде обосновано отклонението от основните изисквания за неутралитет съгласно общностните разпоредби.

В своите въпроси националната юрисдикция се позовава на член 17, член 18, параграф 1, буква г), член 21, параграф 1 и член 22 от Шеста директива [25]. От тях на различни етапи от производството са цитирани член 17, параграфи 6 и 7, член 18, параграф 1, буква г) и член 22, параграфи 7 и 8 като разпоредби, по силата на които е възможно да се обоснове прилагането на италианските разпоредби по искания от данъчната администрация начин.

52. Що се отнася обаче до член 17, параграфи 6 и 7, както правилно отбелязва кипърското правителство, в настоящото производство не става въпрос за *изключване* на разглеждания данък от *правото* на приспадане, а за *ограничаване* на *упражняването* на това право при определени обстоятелства. Подобно ограничаване не попада в обхвата на член 17, параграфи 6 и 7, които се отнасят до пълното изключване на някои видове получени доставки.

53. От останалите цитирани разпоредби член 18, параграф 1, буква г) разрешава на държавите-членки да установят формалности за упражняването на правото на приспадане; член 22, параграф 7 изисква от тях да вземат мерки, за да гарантират, че лицата — платци на данъка по получени доставки съгласно механизма

24 — Вж. Решение от 8 февруари 2007 г. по дело Investrand (C-435/05, Сборник, стр. I-1315, точка 22).

25 — Вж. точки 8, 11 и 15—18 по-горе.

за самоначисляване, спазват своите задължения за деклариране и плащане; а член 22, параграф 8 им разрешава да налагат други задължения във връзка с правилното събиране на данъка и предотвратяването на данъчни измами.

54. Италианското и кипърското правителство се позовават на тези разпоредби като разпоредби, по силата на които е възможно да се обоснове прилагането на италианските разпоредби по искания от данъчната администрация начин в настоящото производство, по-конкретно доколкото така може да се насърчи правилното, своевременно и точно деклариране и да се предотвратят данъчните измами.

55. Не съм съгласна с това. Макар несъмнено да разрешават на държавите-членки да установяват определени формалности, както и санкции при тяхното неизпълнение (следва да се напомни, че по настоящото дело на Ecotrade са наложени съществени имуществени санкции, при все че препращащата юрисдикция не повдига въпроса за тяхната съвместимост с общностното право), разглежданите разпоредби не обосновават нарушаването на самата система на ДДС.

Решението, постановено по дело Collée

56. В това отношение може да е от полза да се припомни неотдавнашното решение на Съда по дело Collée [26]. Тъй като то има някои общи аспекти с настоящото дело, ще отделя място да го представя в обобщен вид.

57. Търговец на леки автомобили имал право на комисиона само при продажби на клиенти от неговия район. За да претендира комисиона при продажби на клиент в друга държава-членка, той включва в сделката посредник, който да купува и препродава превозните средства проформа. Той фактурира ДДС на този посредник, който от своя страна иска неговото приспадане. Данъчната администрация отказва приспадане, тъй като сделката е фиктивна. Тогава търговецът коригира счетоводните си сметки, за да отрази действителното положение. Данъчната администрация увеличава облагаемия му оборот с цената на леките автомобили, но отказва да му признае право на освобождаване (с приспадане на данъка по получени доставки, както би следвало да бъде в случай на вътреобщностна доставка), по съображение че неговите счетоводни сметки не били актуализирани редовно и непосредствено след въпросната сделка в съответствие с правилата, произтичащи от националната съдебна практика [27].

58. Съдът отбелязва, че освобождаването от данък на вътреобщностната доставка

26 — Решение от 27 септември 2007 г. (C-146/05, Сборник, стр. I-7861).

27 — Вж. точки 12—18 от решението.

в държавата-членка на изпращане посредством облагане (самоначисляване) на съответстващото вътреобщностно придобиване в държавата-членка на пристигане позволява да се избегне двойното облагане и нарушаването на принципа на данъчен неутралитет [28].

59. Член 22 от Шеста директива предвижда някои формални задължения относно осчетоводяването, фактурирането, данъчните декларации и подаването на обобщена декларация пред данъчната администрация, а член 22, параграф 8 дава възможност на държавите-членки да предвидят други задължения, които преценят за необходими, за да осигурят правилното събиране на данъка и предотвратяването на данъчни измами. Такива мерки обаче не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели, нито пък да накърняват принципа на данъчен неутралитет [29].

60. Национална мярка, която подчинява правото на освобождаване на спазването на формални задължения, без да вземе предвид дали са изпълнени изискванията по същество, надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка [30].

61. Сделките трябва да бъдат облагани, като се вземат предвид техните обективни характеристики. Ако дадена доставка отговаря на предвидените за освобождаването изисквания, то не се дължи ДДС за тази доставка [31].

62. При положение че в главното производство е безспорно извършването на вътреобщностна доставка, то принципът на данъчен неутралитет изисква да се признае освобождаването от ДДС, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Би било различно само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени изискванията по същество [32].

63. Необходимо е да се допусне отразяване в счетоводството на данъчнозадължените лица на промени в квалификацията на вътреобщностна доставка, внесени след извършването на сделката. Следователно вътреобщностният характер на дадена доставка трябва да бъде признат в случай на последващи корекции при счетоводното отчитане, при условие че се изпълнят обективните критерии [33].

28 — Точки 21—23 и цитираната съдебна практика.
29 — Точки 25 и 26, както и цитираната съдебна практика.
30 — Точка 29.
31 — Точка 30 и цитираната съдебна практика.
32 — Точка 31.
33 — Точка 33.

64. Отговорът на въпроса дали фактът, че първоначално данъчнозадълженото лице е прикрило съществуването на вътреобщностна доставка, е релевантен и следователно дали освобождаването от ДДС може да се постави в зависимост от добросъвестността на данъчнозадълженото лице, зависи от съществуването на риск от загуби на данъчни приходи за съответната държава-членка. За да се гарантира неутралността на ДДС, държавите-членки следва да предвидят възможността за поправка на всеки неправилно фактуриран данък, след като издателят на фактурата докаже добросъвестността си. Въпреки това когато издателят на фактура своевременно отстрани риска от загуби на данъчни приходи, принципът на неутралност на ДДС изисква неправилно фактурираният данък да може да се коригира, без тази корекция да е поставена в зависимост от добросъвестността на въпросния издател. Същите правила се прилагат и при корекция в счетоводното отчитане, за да се освободи вътреобщностната доставка от облагане [34].

65. Не може да се счита за загуба на данъчни приходи несъбирането на ДДС при вътреобщностната доставка, в началото погрешно квалифицирана като извършена вътре в страната доставка, която по принцип води до събирането на ДДС. Тези приходи принадлежат на държавата-членка, в която се е осъществило крайното потребление [35].

66. Накрая общностното право не възпрепятства държавите-членки при определени условия да смятат прикриването на съществуването на вътреобщностна сделка за опит за измама с ДДС и да приложат глобите и паричните санкции, предвидени от вътрешното им право. Въпреки това такива санкции трябва винаги да са пропорционални на тежестта на злоупотребата [36].

Прилагане в настоящото производство

67. Струва ми се, че разрешението на Съда по дело Collée може да бъде приложено удачно в настоящото производство. Аз бих го направила по следния начин.

68. Целта на механизма на самоначисляване е да се избегне двойното данъчно облагане и да се обезпечи данъчният неутралитет. Мерките съгласно член 18, параграф 1, буква г) или член 22,

34 — Точки 34 и 35, както и цитираната съдебна практика. Явното противоречие между двете твърдения по отношение на необходимостта от добросъвестност се дължат на факта, че в Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точки 50—58) Съдът приема, че условието за добросъвестност, което е споменато в Решение от 13 декември 1989 г. по дело Genius (C-342/87, Recueil, стр. I-4227), не е съществено.

35 — Точка 37.

36 — Точка 40 и цитираната съдебна практика.

параграфи 7 и 8 от Шеста директива не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на целите, във връзка с които са разрешени, нито да накърняват принципа на неутралитет. Мярка, която поставя правото на приспадане в зависимост от формални задължения, независимо дали са изпълнени изискванията по същество, надхвърля необходимото. Сделките трябва да бъдат облагани, като се вземат предвид техните обективни характеристики. Ако дадена сделка отговаря на условията за приспадане, ДДС подлежи на приспадане. Когато е видно, че дължимият съгласно механизма на самоначисляване данък поражда право на приспадане, данъчният неутралитет изисква това приспадане да бъде допуснато, когато са изпълнени изискванията по същество, дори данъчнозадълженото лице да не е изпълнило някои от формалните изисквания. Важно е да се допусне възможност за преквалифициране на доставката в счетоводните сметки на данъчнозадължените лица. Следователно при последващото коригиране на счетоводните сметки действителният характер на доставката трябва да бъде признат, при условие че са изпълнени обективните критерии. Когато не съществува риск от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралитет изисква декларациите по ДДС, които са били неправилно изготвени, да могат да бъдат коригирани. Подобен риск не съществува, когато данъчното задължение за плащане и правото на приспадане взаимно се компенсират. При неизпълнение на задължението за правилно деклариране на сделките на данъчнозадълженото лице все пак могат да бъдат наложени подходящи и съразмерни санкции.

Заключение

69. С оглед на гореизложеното считам, че на въпросите, поставени от Commissione Tributaria Provinciale di Genova, Съдът би трябвало да отговори, както следва:

„1) Разпоредбите на общностните директиви в областта на ДДС допускат национална правна уредба, предвиждаща преклузивен срок, в който

данъчнозадълженото лице да упражни правото на приспадане на данъка по получени доставки на стоки и услуги, които използва за целите на извършените от него облагаеми сделки, при условие че въпросният срок не е по-малко благоприятен от сроковете, приложими по отношение на сходни вътрешни положения, и не прави упражняването на правото практически невъзможно или прекомерно трудно.

2) Разпоредбите на общностните директиви в областта на ДДС допускат данъчната администрация да проверява декларациите по ДДС на данъчнозадължените лица дори след изтичането на определения преклузивен срок и да изисква дължимия, но неплатен данък.

3) Ако при такава проверка обаче се установи недекларирано задължение за плащане на ДДС, което ако е било декларирано, е щяло да породи едновременно и право на приспадане, задължението не може да бъде събрано, без да се вземе предвид правото на приспадане.“