

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-ЖА SHARPSTON

представено на 8 юни 2006 година<sup>1</sup>

1. Поставените от италианския Corte Suprema di Cassazione по настоящото дело въпроси засягат реда и условията за възстановяване на данък върху добавената стойност на данъчнозадължено лице, платило на доставчик, който погрешно е фактурирал и декларира данъка на данъчните органи.

2. Съгласно Шеста директива ДДС<sup>2</sup> доставчик, който фактурира ДДС на получател, е длъжен да декларира тази сума на данъчните органи, независимо дали тя е следвало да бъде фактурирана или не. Също съгласно тази директива данъчнозадълженото лице може да приспадне начисления му данък за получени от него доставки от данъка за извършени от него доставки, който то е длъжно да декларира.

3. Съгласно постоянната съдебна практика<sup>3</sup> правото на приспадане на заплатения за получени доставки ДДС не се прилага

спрямо данък, дължим, поради това че е посочен във фактурата, но който иначе не би бил дължим. При тези обстоятелства обаче националното право трябва да позволява корекция на погрешно начислените и/или приспаднати суми.

4. Освен това правото на приспадане съгласно Шеста директива се прилага само в случаите, когато данъчнозадължено лице извърши облагаема доставка в държавата-членка, в която данъкът за получени доставки е станал изискуем и където следователно е трябвало да бъде деклариран начисленият данък, от който може да бъде приспаднат заплатеният за получени доставки ДДС.

5. В настоящия случай данъчнозадълженото лице, на което погрешно е бил фактуриран ДДС (върху получена от него доставка на рекламни услуги), не е извършило доставка в същата държава-членка. Подобно положение попада по принцип в приложното поле на Осма директива ДДС<sup>4</sup>, съгласно която данъкът за получени доставки не се приспада от начисления за извършени доставки, но възстановен на данъчното задълженото лице данък.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, изменена многократно, наричана по-нататък „Шеста директива“).

3 — Решение от 13 декември 1989 г. по дело Genius Holding (C-342/87, Recueil, стр. 4227), Решение по дело Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, Recueil стр. I-6973) и Решение по дело Katsgergou и др. (C-78/02—C-80/02, Recueil, стр. I-13295), обсъдени по-подробно в точка 11 и сл.

4 — Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (ОВ L 331, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34).

6. Националният съд иска по същество да се установи дали при тези обстоятелства а) погрешно фактуриран и платен ДДС отговаря на предвидените в Осма директива условия за възстановяване, макар и неговото приспадане да не е било допустимо съгласно Шеста директива, и б) трябва ли на чуждестранно данъчнозадължено лице да се предостави право на иск, което то да упражни пряко срещу събралия данъка данъчен орган, или е достатъчно да му бъде предоставено право на иск срещу доставчика, който е фактурирал данъка (и който на свой ред би могъл да предяви иска срещу данъчния орган).

„Лица — платци на данъка върху добавената стойност, са:

1) при вътрешната система:

а) данъчнозадължените лица, които извършват облагаема доставка на стоки или услуги [...];

[...]

**Общностна правна уредба и съдебна практика относно данъка върху добавената стойност**

в) всяко лице, което посочи данъка върху добавената стойност във фактура или друг документ, служещ за фактура;

*Положението в дадена държава-членка съгласно Шеста директива*

7. В редакцията към момента на процесните факти<sup>5</sup> релевантната за случая част от член 21, параграф 1 от Шеста директива гласи:

[...]“. [неофициален превод]

8. Член 17, параграф 2<sup>6</sup> в релевантната си за случая част гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми

5 — Настоящият текст на член 21 може да се намери в член 28ж от същата директива, въведен с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г. относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед на премахването на фискалните граници (ОВ L 376, 1991 г., стр. 1), самата тя изменяна неколкократно впоследствие. Настоящото дело засяга платен през 1994 г. ДДС. Разпоредбата, която тогава е била член 21, параграф 1, буква в), сега е член 21, параграф 1, буква г). Избрах да представя разпоредбите на Шеста директива не по реда на номерата на членовете (който във всички случаи вече не е редът, в който те се съдържат в директивата), а в ред, който изглежда по-полезен с оглед на разбирането на законодателството в настоящия контекст.

6 — Понастоящем член 28е, също въведен с Директива 91/680 и също изменен впоследствие.

сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

- а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоки и услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави; [7]

[...]“.

9. Съгласно член 18, параграф 1, буква а)<sup>8</sup>, за да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице

7 — В редакцията, приложима към момента на фактите, изразът „на територията на страната“ или равностоеен на него, въведен с Директива 91/680, се е отнасял до отговорността на доставчика в текстовете на много езици, включително английски, френски, италиански и испански. В текста на немски обаче той се е отнасял до мястото, където данъкът е дължим или платен, а в текста на нидерландски — до мястото, където е извършена доставката. Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО и за въвеждане на нови мерки за опростяване във връзка с данъка върху добавената стойност — обхват на някои освобождавания от данъка и практически подробности по тяхното прилагане (ОВ L 102, 1995 г., стр. 18), в сила от 1 януари 1996 г., привежда оттогава текстовете на всички езици в съответствие с немския. Понастоящем текстът на английски език на член 17, параграф 2, буква а) гласи: „данък 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“ (курсивът е мой).

8 — Член 28е, без изменения след Директива 91/680.

трябва да има фактура, съставена в съответствие с член 22, параграф 3, буква б)<sup>9</sup>. Тази разпоредба изисква фактурата да указва ясно цената без данък и съответстващата на всяка данъчна ставка сума на данъка, както и евентуалните освобождавания.

10. Член 20, параграф 1, буква а) предвижда, че корекцията на първоначалното приспадане трябва да бъде извършена в съответствие с утвърдените от държавите-членки процедури, а по-конкретно, „когато това приспадане е било по-високо или по-ниско от онова, на което данъчнозадълженото лице е имало право“.

#### *Съдебна практика, относима към Шеста директива*

11. Дело Genius Holding<sup>10</sup>, най-важното в тази област, засяга случай, в който подизпълнител погрешно фактурира ДДС на предприемач. Съгласно приложимото тогава национално законодателство, което е в съответствие с Шеста директива, данъкът е дължим само от предприемача върху сумата, която той е фактурирал на лицето, направило поръчка при него. Възниква въпросът дали правото на приспадане се прилага към данък, дължим в

9 — Член 28з в редакцията, въведена с Директива 91/680 и приложима към момента на фактите, изменяна впоследствие.

10 — Посочено по-горе в бележка под линия 3.

съответствие с член 21, параграф 1, буква в) само защото той е посочен във фактурата.

12. Съдът разглежда редакцията на член 17, параграф 2, буква а), и по-конкретно частта му, която се различава от предходния текст — този на член 11, параграф 1, буква а) от Втора директива на Съвета<sup>11</sup>, и от текста на член 17, параграф 2, буква а) от предложението на Комисията за Шеста директива<sup>12</sup>. Той прави извода, че правото на приспадане може да бъде упражнено само по отношение на действително дължимите данъци, т. е. данъците, които отговарят на облагаема с ДДС сделка, или на данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими. Това тълкуване е потвърдено от необходимостта да е налице фактура, посочваща сумата на данъка, съответстваща на всяка сделка, и от съществуването на механизъм за корекция, приложим, когато първоначалното приспадане е било по-високо или по-ниско от онова, на което данъчнозадълженото лице е имало право<sup>13</sup>.

11 — Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — структура и процедури за прилагане на обща система на данък върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303). Член 11, параграф 1, буква а) гласи: „Когато стоки и услуги се използват за нуждите на предприятието на данъчнозадължено лице, последното има право да приспадне от дължимия данък: а) данъка върху добавената стойност, който му е фактуриран за доставени му стоки или услуги“ (курсивът е мой).

12 — (ОВ С 80, 1973 г., стр. 1). Член 17, параграф 2, буква а) от предложението гласи: „Когато стоки и услуги се използват за нуждите на неговата облагаема стопанска дейност, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък: а) данъка върху добавената стойност, който му е фактуриран в съответствие с член 22, параграф 3 за доставени му стоки или услуги“ (курсивът е мой).

13 — Точки 12–16 от решението.

13. Като подчертава, че „държавите-членки са длъжни да предвидят в своите вътрешни правни системи възможност за корекция на всеки неправилно фактуриран данък, когато издателят на фактурата е доказал, че е бил добросъвестен“, Съдът приема, че „правото на приспадане [...] не се прилага към данък, който е дължим само защото е посочен във фактурата“<sup>14</sup>. Следователно механизмът за приспадане е неприложим, но трябва да е предвиден поне някакъв механизъм за поправка или корекция за случаите, в които грешката е допусната добросъвестно.

14. В заключението си обаче генералният адвокат Mischo настоява<sup>15</sup>, че за да бъде спазен принципът на неутралност на ДДС, по отношение на този данък трябва да възниква право на приспадане, освен ако (при обстоятелства, когато се предполага измама) доставчикът, който го е фактурирал, не го е декларирал на данъчните органи.

15. Решение по дело Schmeink & Cofreth<sup>16</sup> засяга също случай на погрешно фактуриране на ДДС. По това дело обаче тези неправилно фактурирани суми не са били фактурирани добросъвестно, а по измамен начин. Въпреки това Съдът заема позицията, че прилагането на критерия за

14 — Точки 18 и 19 и диспозитива на решението.

15 — Както Комисията в писмените си становища, така и Съдът следва подхода на нидерландското, германското и испанското правителство. Вж. по-конкретно точки 17–27 от заключението.

16 — Посочено по-горе в бележка под линия 3, точки 58 и 59 от решението.

добросъвестност не е необходимо с оглед на извършването на корекция, ако не съществува никакъв риск от загуба на постъпления. Той се е произнесъл, както следва:

„1) Когато издателят на фактурата навреме е изключил риска от каквато и да било загуба на данъчни постъпления, принципът на неутралност на ДДС изисква погрешно фактурираният данък да може да бъде приспадан, като с оглед на приспадането не се поставя условието издателят на съответната фактура да е бил добросъвестен.

2) Държавите-членки са длъжни да въведат процедури, приложими по отношение на приспадането на погрешно фактуриран ДДС, при условие че подобно приспадане не е в пределите на оперативната самостоятелност на данъчния орган.“

16. По дело Karageorgou<sup>17</sup> Съдът разглежда случай, при който посочена като ДДС сума във фактура, издадена от доставящо услуги на държавата лице, не може да се счита за ДДС. Случаят е възникнал, тъй като съответните лица погрешно смятали, че те доставят тези услуги като samozаети лица, докато в действителност са били в отношения на работодател и наето лице. Съдът следва практиката си, установена в Решение по

дело Genius Holding и Решение по дело Schmeink & Cofreth, като приема, че член 21, параграф 1, буква в) не възпрепятства възстановяването на подобна сума. В случай на корекция на посочената сума, която в никакъв случай не може да представлява ДДС, няма риск от загуба на данъчни постъпления в контекста на режима на ДДС. Съдът отбелязва отново, че Шеста директива не съдържа изрична разпоредба за такива случаи и приема, че доколкото празнотата не е била запълнена от общностния законодател, държавите-членки са длъжни да намерят разрешение<sup>18</sup>.

17. Друго съдебно решение, посочено в становищата по настоящото производство, засяга малко по-различно фактическо положение. По дело Langhorst<sup>19</sup> животновъд продавал прасета на търговци на добитък. Вместо да им издаде фактура за цената, те му издали кредитни разписки [credit notes] за тази цена, в които погрешно изчислили ДДС съгласно ставка, по-висока от приложимата. Съдът приема, че подобна кредитна разписка [credit note] може да се счита за „документ, служещ за фактура“, и че нейният получател (а именно животновъдът) трябва да се счита за лицето, посочило ДДС в този документ по смисъла на член 21, параграф 1, буква в), и следователно за лицето — платец на посочената сума<sup>20</sup>.

18 — Точки 42 и 48—53 от решението.

19 — Решение от 17 септември 1997 г. (C-141/96, Recueil, стр. I-5073).

20 — Точки 8, 9, 24, 27 и 28 от решението.

17 — Посочено по-горе в бележка под линия 3.

*Място на доставката на рекламни услуги*

18. Член 9 от Шеста директива урежда правилата за определяне на мястото на доставка за целите на тази директива. Член 9, параграф 2, буква д) гласи:

„място на доставката на следните услуги, когато те се извършват [...] за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но извън държавата на доставчика, е мястото, където получателят е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, за който се доставя услугата, или когато няма такова място, мястото на неговия постоянен адрес или обичайното му пребиваване:

[...]

— рекламни услуги,

[...]“ [неофициален превод]

19. Съгласно член 21, параграф 1, буква б)<sup>21</sup> „лицата, на които се доставят услуги, попадащи в обхвата на член 9, параграф 2, буква д) [...], когато услугата е извършена от данъчнозадължено лице, установено в чужбина“, дължат ДДС върху въпросната услуга<sup>22</sup>. „Държавите-членки обаче могат да предвидят доставчикът на услугата да носи солидарна отговорност за плащането на данъка.“ [неофициален превод]

*Възстановявания при трансгранични доставки съгласно Осма директива*

20. Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива, посочен по-горе<sup>23</sup>, засяга приспадането на ДДС за получени доставки от начислен за извършени доставки, дължим в същата държава-членка данък. За други случаи член 17, параграфи 3 и 4<sup>24</sup> предвижда в релевантната си за случая част:

„3. Държавите-членки предоставят също на всяко данъчнозадължено лице правото на приспадане или възстановяване на

21 — Член 28ж в редакцията му, въведена с Директива 91/680 и в сила към момента на фактите, изменяна впоследствие.

22 — Това е известно също като механизъм на „обратно начисляване“.

23 — Точка 8.

24 — Член 28е в редакцията му, въведена с Директива 91/680.

данъка върху добавената стойност, посочен в параграф 2, доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на:

- а) сделки [...], които се извършват в друга страна и които биха отговаряли на условията за приспадане на данъка<sup>25</sup>, ако са били извършени на територията на страната;

[...]

4. Възстановяването на данъка върху добавената стойност, посочен в параграф 3 се осъществява:

- на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната, но са установени в друга държава-членка в съответствие с подробните правила за прилагане, приети в [Осма директива],

[...]“. [неофициален превод]

25 — Формулировката на английски език е неточна. ДДС подлежи на приспадане, а не сделките. Текстът на френски гласи: „за които би възникнало право на приспадане“ и би следвало текстът на английски език да се чете: „по отношение на които ДДС би подлежал на приспадане“.

21. Член 2 от Осма директива гласи:

„Всяка държава-членка възстановява на всяко данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на страната, а е установено в друга държава-членка, и при условията, определени в настоящата директива, данъка върху добавената стойност, който му е начислен за услуги или движими вещи, доставени му на територията на страната от други данъчнозадължени лица, или за внос на стоки в страната, доколкото тези стоки и услуги се използват за целите на сделките, посочени в член 17, параграф 3, буква а) [...]“ от Шеста директива.

22. Член 5 от същата директива предвижда:

„За целите на настоящата директива правото на възстановяване на данъка се определя съгласно член 17 [от Шеста директива], така както той се прилага в държавата-членка на възстановяването.

[...]“.

*Обобщение на последиците от законодателството върху трансграничните доставки*

23. Съгласно горепосочените разпоредби, когато доставките са извършени в държава-членка А от доставчик, установен в тази държава-членка, на получател<sup>26</sup>, установен в държава-членка Б, който не е данъчнозадължено лице по ДДС в държава-членка А, тъй като не извършва облагаеми сделки там, общото правило е, че получателят има право да иска възстановяване на ДДС, фактуриран му от доставчика в държава-членка А, и няма да има приспадане на данъка за получени доставки от данъка, който той дължи в държава-членка Б.

24. В особени случаи, когато механизмът на обратно начисляване все пак се прилага (като например в случаите, когато доставката на рекламни услуги, за които се счита, че са извършени в държава-членка Б, а не в държава-членка А), доставчикът не следва да фактурира ДДС върху доставка в държава-членка А. Вместо това получателят дължи ДДС върху доставените му в държава-членка Б услуги и може да приспадне ДДС за получените доставки от дължимия данък, който той трябва да декларира в държава-членка Б.

25. Ако въпреки това доставчикът фактурира на получателя ДДС в държава-

членка А (все едно че доставката е била извършена в държава-членка А), в случай че механизмът на обратно начисляване е трябвало да се приложи (тъй като доставката е трябвало да се извърши в държава-членка Б), ДДС е бил фактуриран погрешно. Точно това се е случило по настоящото дело.

26. Ако получателят впоследствие плати погрешно фактурирания ДДС и доставчикът надлежно декларира данъка пред данъчните органи в държава-членка А, тогава — освен ако и докато получателят може или а) да получи възстановяване на данъка, който е платил по погрешка, или б) да си възстанови данъка, който е платил по погрешка, от доставчика си или от данъчния орган в държава-членка А — сделката *не* е „неутрална по отношение на ДДС“ за получателя и данъчният орган в държава-членка А е получил ДДС, който не е следвало да бъде платен на него.

## Главното производство

*Фактически и процедурни обстоятелства*

26 — За да избягвам повторенията, ще използвам понятието „получател“ със значение на данъчнозадължено лице, което получава облагаеми доставки (на стоки или услуги) и ги използва за нуждите на своите облагаеми сделки, с цел да разгранича това лице от получател, който е краен потребител.

27. С оглед на изложеното в акта за препращане и в представените пред Съда становища, фактите по делото може да бъдат обобщени, както следва.



28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (наричано по-нататък „Reemtsma“) е дружество с основно място на стопанска дейност в Германия. Reemtsma няма постоянен обект в Италия.

29. През 1994 г. едно италианско дружество доставя на Reemtsma услуги по реклама и маркетинг, за които му начислява ДДС на обща стойност от 175 022 025 ITL<sup>27</sup>.

30. Тези услуги били освободени от ДДС съгласно акта за препращане, така че посоченият във фактурата данък е платен по погрешка първо от Reemtsma на италианското дружество, а след това преведен от последното на данъчния орган.

31. От цитираното законодателство<sup>28</sup> става ясно, че в съответствие с член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива услугите не били освободени в строг смисъл, а се считали за извършени в Германия, където Reemtsma било установено. Независимо от това данъкът върху добавената стойност е бил погрешно фактуриран и платен в Италия. Понеже се прилагало правилото на обратно начисляване, Reemtsma дължало заплащане на ДДС в Германия.

27 — Приблизително равностойни на 91 000 EUR.

28 — Член 7, параграф 4, букви г) и д) от Указ на президента на Републиката (Decreto del Presidente della Repubblica) № 633 от 1972 г. (наричан по-нататък „DPR № 633/1972“).

32. Reemtsma поискало частично възстановяване на въпросния ДДС. Не е ясно защо исканото възстановяване е било само частично, но вероятно защото доставените му услуги не са били използвани единствено за целите на неговите облагаеми сделки. В този случай би възникнало единствено право на частично възстановяване<sup>29</sup>.

33. Възстановяването било отказано от данъчните органи и Reemtsma оспорва отказа по съдебен ред.

34. Както първоинстанционният, така и апелативният съд отхвърлят оспорването, поради това че плащането на данъка се отнасяло до услуги, които не са сред облагаемите с ДДС услуги, тъй като са били доставени на данъчнозадължено лице в друга държава-членка.

35. Reemtsma обжалвало решението на апелативния съд пред Corte Suprema di Cassazione, като твърдяло нарушаване и неправилно прилагане на разпоредбите на националното право<sup>30</sup>, както и липса на достатъчно мотиви.

29 — Решение от 13 юли 2000 г. по дело Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, Recueil, стр. I-6109).

30 — Член 19 от DPR № 633/1972, който предоставя правото на принадлежане, и член 38а от същия указ, който засяга възстановяване в основни линии на всеки данък за получени доставки, чийто размер надвишава този на дължимия данък. Член 38б предвижда възстановяване в съответствие с Осма директива на ДДС, който би подлежал на приспадане на основание член 19, на данъчнозадължени лица, установени в друга държава-членка.

36. Corte Suprema di Cassazione не е сигурен в тълкуването, което следва да се даде на италианското законодателство в светлината на решенията на Съда по дела Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth и Karageorgou, и отправя до Съда следното преюдициално запитване:

„1) Доколкото членове 2 и 5 от Осма директива [...] подчиняват възстановяването в полза на придобиващия или на клиента, който не е установен в страната, на условието стоките и услугите да се използват за целите на облагаеми сделки, трябва ли тези разпоредби да бъдат тълкувани в смисъл, че недължим и последователно погрешно фактуриран ДДС, който впоследствие е внесен в държавния бюджет, може също да отговаря на условията за възстановяване? При положителен отговор противоречи ли на цитираните разпоредби от посочената директива национална правна разпоредба, която като се основава на недопустимостта на приспадане на веднъж начисления и внесен данък, изключва възстановяването дори и на недължим данък на придобиващия или на клиента, който не е установен в страната?

2) В по-общ план възможно ли е да се направи извод от общата система на ДДС, че придобиващият или клиентът са лица — платци на данъка към държавния бюджет? Съвместим ли е с тази система, и по-специално с принципите на неутралност на ДДС, на ефективност и на липса на дискриминация, отказът на данъчния орган, на основание на вътрешното право, да предостави право на възстановяване на придобиващия или на клиента — данъчнозадължен по ДДС

и считан за обвързан съгласно националното законодателство от задълженията за фактуриране и за плащане — в случай че недължимо платеният данък е начислен и платен от заинтересувания? Една национална система — такава, каквато следва от тълкуването на националните съдилища, противоречи ли на принципите на ефективност и на липса на дискриминация в областта на възстановяването на ДДС, събран в нарушение на общностното право, доколкото тази система предоставя на придобиващия или на клиента право на иск единствено срещу доставчика/изпълнителя на услуги, но не и срещу данъчния орган, въпреки съществуването в националния правов ред на аналогичен случай на събиране от представител на данъкоплатеца на преките данъци, дължими от последния, като се има предвид, че както данъкоплатецът, така и неговият представител, имат право да искат връщане на недължимо платеното от държавния бюджет?“

37. Писмени становища са представени от Reemtsma, от италианското правителство и от Комисията. На съдебното заседание от 30 март 2006 г. италианското правителство и Комисията са представили устни становища.

## Съображения

### По първия въпрос

38. С първия си въпрос препращащата юрисдикция цели по същество да се установи дали подходът, възприет в съ-

дебната практика, установена с Решение по дело Genius Holding спрямо приспаданата съгласно Шеста директива, трябва да бъде следван и по отношение на възстановяванията съгласно Осма директива.

39. Преди да се даде отговор на този въпрос, е необходимо да се разгледат съмненията на Reemtsma дали възприетият в Решение по дело Genius Holding подход все още е приложим.

Приложим ли е все още подходът от Решение по дело Genius Holding?

40. Според Reemtsma решението на Съда по дело Genius Holding не било оправдано от гледна точка на редакцията на член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива и освен това било заменено с Решение по дело Langhorst. Дружеството се позовава на откъса от последното съдебно решение, в който Съдът приема, че ако данъчнозадълженото лице, което е посочило данъка в кредитната разписка [credit note], не е дължало посочената сума, „част от ДДС, посочен в документа, служещ за фактура, не е трябвало да се плати от данъчнозадълженото лице, дори ако [...] този ДДС би подлежал на пълно приспадане от получателя на стоки или услуги [...]“<sup>31</sup>. Според Reemtsma това предполага обрат в съдебната практика по дело

Genius Holding и връщане към общо право на приспадане. Reemtsma подчертава, че правото на приспадане е най-важната гаранция за прилагането на основния принцип на неутралност на ДДС и че държавите-членки не са оправомощени да ограничават това право<sup>32</sup>.

41. Reemtsma разграничава и съдебната практика по дело Karageorgou. Въпреки че мотивите на това съдебно решение са теоретично правилни, то е постановено при различни фактически обстоятелства<sup>33</sup>. Въпросната сума тук не може да представлява едновременно ДДС, който се дължи от фактурирания го доставчик на основание член 21, параграф 1, буква в), и „не-ДДС“ от гледна точка на получателя.

42. Не мога от своя страна да се съглася, че Решение по дело Langhorst поставя под въпрос Решение по дело Genius Holding.

43. Откъсът, от който Reemtsma прави извода, че Съдът е променил своята практика, представлява част от отговора на втория въпрос по дело Langhorst: дали данъчнозадължено лице, което не е оспорило посочването в служеща за фактура кредитна разписка [credit note] на сума на ДДС, по-голяма от дължимата за обла-

32 — Reemtsma цитира Решение от 21 септември 1988 г. по дело Комисия/Франция (50/87, Recueil, стр. 4797, точки 16 и 17) и Решение от 11 юли 1991 г. по дело Lennartz (C-97/90, Recueil, стр. I-3795, точка 27).

33 — Т.е., при които фактурираната сума изобщо не е могло да се квалифицира като ДДС, поради статута на доставчика на наето лице: вж. точка 16 по-горе.

31 — Точки 27 и 28 от решението.

гаеми сделки, може да се счита за лицето, посочило сумата, и вследствие на това за лице — платец на данъка, по смисъла на член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива.

44. На този въпрос Съдът дава същия (утвърдителен) отговор като предложения от генералния адвокат Léger, който е основал анализа си главно на Решение по дело Genius Holding<sup>34</sup>. При тези обстоятелства е много трудно да се открие обрат от съдебната практика в Решение по дело Genius Holding в мотивите на Съда, които просто следват съображенията на генералния адвокат, макар и в много по-кратка редакция, която пропуска да спомене това решение. Освен това съдебната практика от Решение по дело Genius Holding е била несъмнено следвана впоследствие в Решение по дело Schmeink & Cofreth и Решение по дело Karageorgou.

45. Колкото до изречението „би подлежал на пълно приспадане от получателя на стоки или услуги“ в Решение по дело Langhorst, ясно е, че Съдът няма предвид, че получателят може да е имал *право* да приспадне погрешно фактурирания данък. По-скоро е имал предвид, че получателят *фактически* е могъл да приспадне данъка и че е възможно да възникне риск от измама, ако доставчикът не е бил длъжен да плати изцяло посочената сума.

46. Предвид изложеното съм склонна да споделя един от доводите на Reemtsma. Не е логично да се разглежда една погрешно фактурирана сума едновременно като ДДС, дължим от доставчика на основание член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива, и като „не-ДДС“, който не може да бъде приспаднал от получателя съгласно член 17, параграф 2, буква а).

47. Доводът на Reemtsma отразява до голяма степен анализа, предложен на Съда от Комисията и от генералния адвокат Mischo по дело Genius Holding, доколкото ДДС, който трябва да бъде деклариран от доставчика на основание член 21, параграф 1, буква в), следва също да се счита за данък, който е „дължим или платен“ по смисъла на член 17, параграф 2, буква а). Следователно той трябва да подлежи на приспадане от получателя (при условие че бъде отстранен рискът от измама, като се изключат случаите, в които може да се установи, че въпросната сума всъщност не е платена).

48. Признавам, че този анализ е за предпочитане с оглед на последователност и простота на системата пред подхода, възприет в крайна сметка от Съда в Решение по дело Genius Holding. Може да се постави и въпросът дали не би съответствал в по-голяма степен на по-новата съдебна практика в областта на верижната измама [carousel fraud].

49. Трябва да се признае, че верижната измама [carousel fraud] е различен случай, в който ДДС е правилно фактуриран чрез

34 — Вж. точка 52 и сл. от заключението.

верига от доставки, но по измамен начин е прикрит от данъчните органи на един или повече етапа от веригата. В Решение по дело *Optigen*<sup>35</sup> обаче Съдът заема позицията, че когато данъчнозадължено лице извършва сделки, отговарящи на обективните условия по Шеста директива, правото му да приспадне ДДС върху получените доставки не може да бъде засегнато от факта, че друга предходна или последваща сделка по веригата на доставки е опорочена от измама с ДДС, без то да е знаело или да е имало начин да узнае това. Въпросът дали ДДС върху въпросните доставки на по-ранен или на по-късен етап е бил внесен в държавния бюджет, е ирелевантен за неговото право на приспадане на ДДС за получени доставки.

50. Намирам, че ако правото на приспадане остане незасегнато при подобни обстоятелства, системата би била по-последователна, ако това право би останало незасегнато и при обстоятелства като онези по дело *Genius Holding*. Освен това Съдът изрично е приел, че извършването на корекция съгласно член 20, параграф 1, буква а) от Шеста директива зависи от доказването на първоначална добросъвестност от страна на лицето, издало фактурата<sup>36</sup>, или съгласно Решение по дело *Schmeink & Cofreth* — че е отстранен всякакъв риск от загуба на данъчни постъпления<sup>37</sup>. Подобна разпоредба би могла също така да се приложи,

ако получателят е имал право на приспадане, а не право на корекция.

51. Въпреки това не предлагам на Съда да преразгледа сега своето решение по дело *Genius Holding*. Това решение е основано на общоприети принципи на тълкуване и води, макар и при по-тромава процедура, до същия резултат, до който води и подходът, предложен от генералния адвокат — резултат, който изглежда напълно правилен по отношение на неутралността на данъка върху добавената стойност. Освен това правото е било такова в продължение на повече от петнадесет години и всяка промяна сега би предизвикала нежелани смущения в практиката на държавите-членки по ДДС.

52. Поради това не мисля, че може да се направи полезен извод от факта, че установеният в Решение по дело *Genius Holding* принцип е приложен към различна фактическа обстановка по дело *Karageorgou*. Следователно ще разгледам въпроса дали този принцип е приложим и към случаите, попадащи в приложното поле на Осма директива.

35 — Решение от 12 януари 2006 г. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, *Rescueit*, стр. 1-483; вж. по-конкретно точки 51—54).

36 — Решение по дело *Genius Holding*, точка 18.

37 — Решение по дело *Schmeink & Cofreth*, точки 56—63.

Приложимо ли е Решение по дело *Genius Holding* в контекста на Осма директива?

53. Националният съд отбелязва, че причината за изключване на приспадането съгласно Шеста директива в случаите, когато недължим данък е погрешно фактуриран, е не да се постави тежестта върху получателя, който иначе би имал право на приспадане, а по-скоро да се предотврати отклоняване от данъчно облагане. Съгласно Осма директива обаче целта на ограничаването на правото на възстановяване до случаи, в които приспадането е позволено съгласно Шеста директива, е различна. Тя се състои в това да бъдат изключени получателите, които трябва да носят данъчната тежест (защото са крайни потребители или защото получените от тях доставки са използвани за нуждите на освободени сделки). Като се има предвид тази разлика в целта, не е ясно дали е приложим същият подход.

54. Reemtsma също отбелязва разликата в целта. То прави извода, че не е правилно да се изключва възстановяване съгласно Осма директива, когато основанието за невъзможност на приспадането съгласно Шеста директива е било единствено погрешното фактуриране на данъка.

55. Италианското правителство посочва обаче, че този случай засяга възстановяване на неправилно начислен ДДС върху дадена доставка. По негово мнение процедурата по членове 2 и 5 от Осма директива не е приложима, тъй като не е изпълнено условието данъкът да е подлежа на приспадане, ако получателят е местно лице в Италия<sup>38</sup>.

56. Комисията твърди, че Решение по дело *Debouche*<sup>39</sup> показва, че целта на Осма директива не е да постави под въпрос въведената с Шеста директива схема. Както посочва генералният адвокат *Tesaro* в заключението си по това дело<sup>40</sup>, възстановяването на ДДС на данъчно-задължени лица, които не са установени на територията на страната, следва същата логика и следователно трябва да се подчинява на същите правила, които са приложими към приспадане, направено от установено в страната данъчно-задължено лице. Това се потвърждава от подхода на Съда по дело *Monte dei Paschi di Siena*<sup>41</sup>, което прилага към възстановяването на основание Осма директива правилата за пропорционално приспадане по член 17, параграф 5 от Шеста директива.

57. По този въпрос съм съгласна с направения от италианското правителство и от Комисията извод.

58. Позоваванията в членове 2 и 5 от Осма директива на член 17 от Шеста директива са ясни от формална гледна точка. Член 2 предоставя право на възстановяване, „доколкото тези стоки и

39 — Решение от 26 септември 1996 г. (C-302/93, Recueil, стр. I-4495, точка 18).

40 — Точка 7, трети параграф, Recueil, стр. I-4500.

41 — Посочено по-горе в бележка под линия 29.

38 — Член 17, параграф 3, буква а) от Шеста директива.

услуги се използват за целите на сделките, посочени в член 17, параграф 3, буква а) [...]“ от Шеста директива. Член 5 изрично предвижда, че „правото на възстановяване на данъка се определя съгласно член 17 от [Шеста директива], така както той се прилага в държавата-членка на възстановяването.“ [неофициален превод]

59. По-нататък, ако се приложи същият буквален подход като в Решение по дело Genius Holding<sup>42</sup>, може да се отбележи, че член 17, параграф 3 от предложението на Комисията за Шеста директива се е отнасяло, както и член 17, параграф 2, буква а) от това предложение, за ДДС, „начислен на“ данъчнозадължено лице, но редакцията е променена на ДДС „посочен в параграф 2“, където „фактуриран на него“ е променено на „дължим или платен“.

60. Освен това цитираната от Комисията съдебна практика е в полза на паралелно третиране.

61. Може би все пак най-важният от всички доводи е, че по принцип е желателно да има връзка между системата на възстановяване и на приспадане, освен ако има разлика в естеството на трансграничната верига на доставки, която

изисква различно третиране. Такава обаче в случая няма.

62. Вярно е, че механизмът на възстановяване, предвиден в Осма директива, не е еднакъв с механизма на приспадане съгласно Шеста директива. Има обаче значителен паралелизъм между случаите, попадащи в обхвата на двете директиви.

63. Да предположим, че X и Y са данъчнозадължени лица, като X е доставчик по сделка, а Y е получател. В случай, ограничен до една-единствена държава-членка, X фактурира ДДС на Y, който приспада същата сума от данъка върху доставките, които той извършва, и който е длъжен да декларира.

64. Ако X е установен в държава-членка А, а Y е установен в държава-членка Б и не извършва облагаеми сделки в държава-членка А, или а) на основание Осма директива Y получава възстановяване на данъка, фактуриран в държава-членка А, а сумата на ДДС, която фактурира на своите получатели и която е декларирал пред данъчните органи в държава-членка Б, е основана на пълната нетна цена, срещу която извършва доставката, или б) когато се прилага механизмът на обратно начисляване съгласно Шеста директива, X не фактурира ДДС, а Y дължи ДДС, но може също така да приспадне данъка върху доставката в държава-членка Б. И в двата случая веригата впоследствие продължава нормално.

42 — Вж. точка 12 по-горе.

65. Ако X погрешно фактурира ДДС на Y върху сделката, ако Y плати тази фактура и ако X декларира сумата пред данъчните органи, тогава в съответствие с Решение по дело Genius Holding, ако случаят е ограничен до една-единствена държава-членка (държава-членка A):

- X трябва да плати повторно на Y неправилно фактурираната сума,
- данъчните органи трябва да възстановят сумата на X и
- Y трябва да я изключи от своето приспадане (или, ако приспадането вече е било извършено, да направи корекция на приспадането в съответствие с член 20, параграф 1, буква а) от Шеста директива).

66. Ако X и Y са в различни държави-членки, остават приложими първите две изисквания, посочени по-горе. Независимо обаче дали на основание Осма директива<sup>43</sup> или на механизма на обратно начисляване по Шеста директива<sup>44</sup>, Y никога не би могъл да приспадне фактурираното му от X ДДС, тъй като никой от двата случая не допуска приспадането

като такова. Следователно Y няма да има право на възстановяване, след което веригата ще продължи нормално.

67. В двете хипотези неутралността на ДДС се запазва<sup>45</sup> със средства, които в основни линии са паралелни (макар и, както вече отбелязах, да са по-сложни, отколкото в случаите, когато е допустимо приспадане или съответно възстановяване).

68. Освен това може да се отбележи, че националните правни разпоредби, разгледани в Решение по дело Genius Holding, също налагат механизъм на обратно начисляване, макар да е по-скоро разрешението от Съвета на основание член 27 от Шеста директива, отколкото този по Осма директива<sup>46</sup>. Би било странно основният принцип от това съдебно решение да се приложи към единия вид механизъм на обратно начисляване, но не и към другия.

69. На мнение съм следователно, че възприетият от Съда в Решение по дело Genius Holding подход по отношение на приспаданията на основание Шеста директива трябва да бъде приложен и за възстановяванията съгласно Осма директива.

43 — За доставки, чието място на доставка е държава-членка А.

44 — За доставки, чието място на доставка се счита държава-членка В.

45 — Защото X плаща повторно на Y и тогава самият той иска възстановяване на сумата от данъчните органи на държава-членка А.

46 — Вж. параграф 5 от решението.



*По втория въпрос*

70. Ако получател в положението на Reemtsma (т.е. в положението на Y в примера ми по-горе) няма право на възстановяване в съответствие с член 17, параграфи 3 и 4 от Шеста директива и с разпоредбите на Осма директива, националният съд запитва по същество дали е достатъчно да има право да иска възстановяване от доставчика (X в моя пример), който е фактурирал данъка и който би могъл на свой ред да иска възстановяване от събралия данъка данъчен орган, или трябва да му се предостави право да иска възстановяване пряко от данъчния орган.

стойност или липса на дискриминация) национално право, което *не* предоставя на получателя правото да иска възстановяване от данъчния орган в случаите, когато недължим ДДС е бил фактуриран и платен?

- в) Има ли значение, че други национални правила (в областта на прякото данъчно облагане) позволяват на двете страни съвместно да предявят претенциите си срещу данъчния орган при сравними обстоятелства?

71. Този въпрос се поставя, както посочват италианското правителство и Комисията, в три части, които може да се обобщят по следния начин:

72. Ще разгледам последователно тези три части.

- а) Може ли получателят да се счита общо за лице — платец на ДДС върху сделка?

Може ли получателят да се счита общо за лице — платец на ДДС върху сделка?

- б) Съвместимо ли е с общностната система на ДДС (и с принципите на неутралност, ефективност и равно-

73. Както отбелязва Reemtsma, член 21, параграф 1, буква а) от Шеста дирек-

тива<sup>47</sup> позволява на държавите-членки да предвидят, че наред с доставчика, „лице, различно от данъчнозадълженото лице, носи солидарна отговорност за плащането на данъка“. Член 22, параграф 8<sup>48</sup> допуска държавите-членки да налагат „други задължения, които считат за необходими за правилното налагане и събиране на данъка, както и за предотвратяването на измами“. [неофициален превод] Следователно е съвместимо с Шеста директива получателят да бъде едно от лицата — платци на ДДС.

74. От друга страна, както отбелязва италианското правителство, дори ако общностното право допуска получателят да носи солидарна отговорност за плащането на данъка, италианският закон не е съдържал подобна разпоредба през 1994 г. (макар че сега съдържа такава разпоредба).

75. По-нататък, както Комисията правилно отбелязва, член 21, параграф 1, буква а) от Шеста директива установява общото правило, че по принцип доставчикът е лице — платец на ДДС, и данъчнозадължено лице. Единствените изключения са тези, посочени в останалите разпоредби на член 21, параграф 1 (по-конкретно механизмът на обратно начисляване при трансгранични сделки), или разрешения от Съвета на основание член 27 от Шеста директива (включващ в подобни случаи механизъм на обратно

начисляване при особени обстоятелства в рамките на държавата-членка<sup>49</sup>).

76. Следователно съм съгласна с италианското правителство и с Комисията. Reemtsma основателно посочва, че при определени обстоятелства държавите-членки *могат* да решат получателят да носи солидарна отговорност наред с доставчика и в случаите, когато се прилага механизма на обратно начисляване, доставчикът да бъде единственото лице платец. Това обаче са изключения от общото правило, че доставчикът трябва да декларира ДДС върху сделки. Вследствие на това по принцип само доставчикът има право да иска възстановяване от данъчните органи за възстановяване на погрешно платен данък.

77. Вярно е, че когато механизмът на обратно начисляване се прилага на каквото и да е основание, получателят е лице — платец на ДДС върху сделката. Получателят следователно ще има право по принцип да иска възстановяване<sup>50</sup> на погрешно платен данък от данъчния орган. По-нататък изглежда, че механизмът на обратно начисляване по член 9, параграф 2, буква д) е приложен в спора по главното производство, така че Reemtsma би трябвало както да дължи

47 — В редакцията, приложима към 1994 г.

48 — В член 28з.

49 — Както националното правило по дело Genius Holding.

50 — Използвам тук думата „връщане“ в общ смисъл, за да я разгранича от случая на специфичната процедура за „възстановяване“ по Осма директива.

данъка, така и да има право да иска възстановяване на погрешно платен данък. Трябва обаче да се припомни, че отношенията на Reemtsma съгласно този механизъм са с данъчните органи на неговата собствена държава-членка, т.е. Германия, а не с тези на държавата-членка, в която доставчикът погрешно е фактурирал и деклариал ДДС, т.е. Италия.

78. Следователно на първата част от втория въпрос отговарям, че по принцип само доставчикът трябва да се счита за лице — платец на ДДС върху сделка, пред данъчния орган и вследствие на това за лице, което има право да иска възстановяване на погрешно платен данък. Когато по изключение друго лице отговаря за плащането на данъка на основание на общностни или на разрешени национални разпоредби, това лице може да иска възстановяване на погрешно платен от него данък от данъчния орган, пред който то е данъчнозадължено лице.

Съвместимо ли е с общностната система на ДДС (и с принципите на неутралност, ефективност и равностойност или липса на дискриминация) национално право, което *не* предоставя на получателя право да иска възстановяване от данъчните органи в случаите, когато недължим ДДС е бил фактуриран и платен?

79. В Италия в случаите, когато не е допустимо нито приспадане на основание Шеста директива, нито възстановяване

съгласно Осма директива, е възможно доставчикът, който погрешно е фактурирал и събрал ДДС върху сделка и го е платил на данъчния орган, да иска възстановяване на сумата от този орган, а получателят по същата сделка — да може да иска възстановяване на тази сума само от доставчика по исков ред.

80. Съмненията на националния съд относно тази система от правни средства засягат изискванията за равностойност (или липса на дискриминация) и ефективност в общностното право. Най-скорошното посочване на тези изисквания е в Решение по дело *MutTravel*<sup>51</sup>: „При липсата на общностни правила за искове за възстановяване на данъци всяка държава-членка предвижда във вътрешния си правов ред условията, при които те може да бъдат подадени; тези условия трябва да зачитат принципите на равностойност и ефективност, т.е. трябва да бъдат не помалко благоприятни от онези, свързани с подобни искове, основани на разпоредби на вътрешното право, или да бъдат уредени по такъв начин, че да не правят невъзможно упражняването на правата, предоставени от общностния правов ред“.

81. Reemtsma счита, че за спазването на принципа на ефективност е необходимо предоставянето на получателя на право да

51 — Решение от 6 октомври 2005 г. (C-291/03, Recueil, стр. I-8477, точка 17).

иска възстановяване пряко от данъчния орган. В противен случай може да възникнат най-малко две потенциални противоречия с този принцип: доставчикът може да се окаже неплатежоспособен към момента на предявяване на иск срещу него от получателя или доставчикът може да бъде осъден от гражданския съд да възстанови сумата на получателя, но искът му срещу данъчния орган да бъде отхвърлен от данъчните юрисдикции.

82. Комисията припомня решенията на Съда, и по-конкретно Решение по дело *Schmeink & Cofreth*, в смисъл че държавите-членки трябва да осигурят начин за поправка на грешки при фактуриране на ДДС, включително поправка на фактурата и възстановяване на погрешно платен данък. Тя твърди, че това задължение произтича от принципа на неутралност и от забраната за неоснователно обогатяване (тук, от страна на данъчния орган). Държавите-членки могат да изберат всяка подходяща процедура, при условие че е спазен принципът на ефективност. По принцип е приемливо положение, в което е нормално само доставчикът като лице — платец на данъка, да може да иска възстановяване от данъчния орган, а получателят да иска възстановяване от доставчика по гражданскоправен ред. Въпреки това и при условие че всеки риск от загуба на данъчни постъпления е изцяло отстранен, принципът на ефективност може да изисква получателят да има право на иск за възстановяване от данъчния орган, ако съгласно нормалната процедура възстановяването се окаже „практически невъзможно или изключително трудно“ (например в случая на *Reemtsma*, ако италианският доставчик на дружеството е престанал да съществува). Накрая, принципът на липса на дискрими-

нация изисква всяка държава-членка, която предоставя право на получател, установен на нейната територия, да иска възстановяване от данъчния орган, да предостави същото право на иск на получател, установен в друга държава-членка.

83. Италианското правителство е съгласно с Комисията, доколкото тя приема легитимността на системата в Италия. То не е съгласно с възгледа на Комисията, че получателят трябва да има право да иска възстановяване пряко от данъчния орган, ако неговият граждански иск срещу доставчика не може да бъде уважен по някаква причина.

84. Въпреки това намирам анализа на Комисията за убедителен като цяло.

85. На първо място, системата от правни средства, описана като приложима в Италия, е по принцип съвместима с правната уредба и със съдебната практика относно общностната система на ДДС. Ако е възможно за доставчик, който погрешно е фактурирал и събрал ДДС върху сделка и го е платил на данъчния орган, да иска възстановяване на сумата от този орган, и за получателя по същата сделка — да си възстанови сумата от

доставчика по исков ред, то принципите на неутралност на ДДС и на ефективност по искове за възстановяване на погрешно платен данък са спазени.

на получателя, поел тежестта на погрешно фактурирания ДДС, право да иска възстановяване пряко от данъчния орган, който би се обогатил неоснователно, ако задържи подобен данък.

86. На второ място, подобна система е по принцип достатъчна. Във всички случаи, когато тя може да доведе до постигане на желанния резултат — пълно възстановяване на лицето, което е поело тежестта на погрешно платения данък, не е необходимо да се предвижда допълнително правно средство за получателя срещу данъчния орган. Следователно не е необходимо на получателя да се предоставя право да иска възстановяване пряко от данъчния орган, каквото Reemtsma се е опитвало да предяви, *освен ако* основната система от правни средства не е била използвана, но поради фактически обстоятелства, несвързани със съществуването на иска<sup>52</sup>, не е могла да доведе до постигане на нормалния резултат.

88. В това отношение два въпроса са обсъдени на съдебното заседание.

89. От една страна, Комисията твърди, че подобни случаи са изключително редки и е малко вероятно да засегнат в значителна степен основната система от правни средства, докато италианското правителство заявява, че те най-вероятно ще се срещат все по-често. По мое мнение обаче честотата на подобни случаи не е от значение. Това, което има значение, е такива случаи да се уреждат в съответствие с изискванията за неутралност и ефективност.

87. На трето място, може да има случаи, в които е налице подобна невъзможност. В тези случаи трябва да има друго решение, ако трябва да се спазят изискванията за неутралност и ефективност на ДДС. Изглежда трудно да се предвиди друго подобно решение, освен да се предостави

90. От друга страна италианското правителство твърди, че трябва да има правно средство за предотвратяване на неоснователното обогатяване от страна на данъчния орган в случаи на погрешно платен ДДС само ако съществува съответно правно средство за предотвратяване на неоснователно обедняване на

52 — Например неплатежоспособност на доставчика.

държавния бюджет в случай на неплащане на дължим ДДС. Доводът е, че в противен случай би имало някаква форма на неоснователно обогатяване в полза на получателя. Подобен довод по мое мнение е неоснователен. Ако доставчикът е фактурирал и начислил ДДС на получателя и го е събрал, но е пропуснал да го декларира пред данъчния орган, не е налице неоснователно обогатяване от страна на получателя (макар че може в действителност да има неоснователно обогатяване и/или измама от страна на доставчика). Ако доставчикът нито е фактурирал, нито е събрал ДДС от получателя върху облагаема сделка, тогава ако самият получател е данъчнозадължено лице, той няма ДДС за приспадане и следователно не се е обогатил неоснователно и/или когато той е получател или краен потребител, може самият той да участва в уговорка за измама на данъчния орган. В последния случай е оправдано националното право да предвижда както наказателна отговорност, така и принудително събиране на въпросната сума.

91. Съгласна съм в крайна сметка с Комисията, че принципът на равностойност изисква всяка държава-членка, която предоставя на получател, установен на нейната територия, право да иска възстановяване пряко от данъчния орган, да предостави същото право да иска възстановяване на получател, установен в друга държава-членка. Съдът обаче не разполага с информация дали е такъв случаят в Италия.

92. Вследствие на това съм на мнение, че когато ДДС, който не е дължим, е бил фактуриран и платен на данъчния орган

от доставчик по сделка, който би бил лице — платец на този данък, ако той беше дължим, е по принцип достатъчно, в съответствие с принципите на неутралност на ДДС и на ефективност на националните правила за възстановяване на данъци, събрани в противоречие с общностното право, да има национални процедури, които позволяват на този доставчик да иска възстановяване на сумата от тези органи, и на получателя по същата сделка — да си възстанови тази сума от доставчика по исков ред. Когато обаче успехът на подобен граждански иск е възпрепятстван от фактически обстоятелства, които нямат връзка със съществуването на иска, националното право трябва да осигури в съответствие с принципа на неутралност на ДДС, с принципа на ефективност и забраната за неоснователно обогатяване от страна на данъчния орган правно средство, чрез което получателят, поел тежестта на погрешно начисления данък, да може да си възстанови тази сума от данъчния орган. Във всеки случай, ако получателят по подобна сделка, който е установен във въпросната държава-членка, има право да иска възстановяване, такава право трябва да се предостави и на получателя, установен в друга държава-членка.

Има ли значение, че други национални правила (в областта на прякото данъчно облагане) позволяват съвместен иск от двете страни срещу данъчния орган при сравними обстоятелства?

93. Когато подоходен данък е бил погрешно удържан при източника от работодател и платен на данъчния орган, италианският закон позволява и на рабо-

тодателя, и на работника да искат възстановяване от данъчния орган. Препращащият съд е загрижен, че съществуването на подобно общо или алтернативно правно средство в подобни случаи, заедно с липсата както за доставчика, така и за получателя в случаите, засягащи ДДС, подобни на случая, предмет на спора по главното производство, би могло да наруши принципа на равностойност или недискриминация, наложен от общностното право.

в тази област са несравними с тези в областта на ДДС. В последните по принцип само доставчикът е в пряко правоотношение с данъчния орган. Действително цялата система на пряко данъчно облагане е отделна от тази на облагане с ДДС. Тъй като принципът на липса на дискриминация засяга само сравними случаи, той следователно е неприложим в настоящия случай.

94. Отбелязвайки, че Съдът не е бил напълно запознат с италианските правила в областта на прякото данъчно облагане, Комисията счита по принцип, че случаите

95. В това отношение съм напълно съгласна с Комисията.

## Заключение

96. В светлината на изложените съображения съм на мнение, че на поставените от Corte Suprema di Cassazione въпроси трябва да се отговори по следния начин:

„1) Членове 2 и 5 от Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета трябва да се тълкуват в смисъл, че ДДС, който се дължи единствено поради това че е посочен във фактурата, не отговаря на условията за възстановяване, посочени в тази директива.

- 2) По принцип само доставчикът трябва да се счита за лице — платец на ДДС по сделка към данъчния орган, и вследствие на това за имащ право да иска възстановяване на погрешно платения данък. Когато по изключение друго лице носи отговорност за плащането на данъка на основание на общностни или на разрешени национални разпоредби, това лице има право да иска възстановяване от данъчния орган, на който дължи данъка, на всяка погрешно платена от него сума.
  
- 3) Когато ДДС, който не е бил дължим по сделка, е фактуриран и платен на данъчния орган от доставчик, който би бил лице — платец на този данък, ако той беше дължим, е по принцип достатъчно, в съответствие с принципите на неутралност на ДДС и на ефективност на националните правила за възстановяването на данъци, събрани в противоречие с общностното право, да има национални процедури, които позволяват на този доставчик да иска възстановяване на сумата от тези органи и на получателя по същата сделка — да си възстанови тази сума от доставчика по исков ред. Когато обаче успехът на подобен граждански иск е възпрепятстван от фактически обстоятелства, които нямат връзка със съществуването на иска, националното право трябва да осигури в съответствие с принципа на неутралност на ДДС, с принципа на ефективност и забраната за неоснователно обогатяване от страна на данъчния орган правно средство, чрез което получателят, поел тежестта на погрешно фактурирания данък, да може да си възстанови тази сума от данъчния орган. Във всеки случай, ако получателят по подобна сделка, който е установен във въпросната държава-членка, има право да иска възстановяване, такова право трябва да се предостави и на получателя, установен в друга държава-членка.
  
- 4) Фактът, че по националното право е предоставено право да иска възстановяване от данъчния орган на сума на погрешно удържан и платен пряк данък, както на удържашата данъка страна, така и на страната, от която е удържана сумата на данъка, е по принцип без значение при оценката на съвместимостта с принципа на равностойност в случай, когато само доставчикът, а не получателят по сделка, има право да иска възстановяване от данъчния орган на погрешно фактурирана и платена сума на ДДС.“