

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

22 май 2008 година*

По дело C-162/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание на член 234 ЕО от Corte suprema di cassazione (Италия) с акт от 30 ноември 2006 г., постъпил в Съда на 26 март 2007 г., в рамките на производство по дело

Ampliscientifica Srl,

Amplifin SpA

срещу

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

СЪДЪТ (трети състав),

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

* Език на производството: италиански.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 януари 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Ampliscientifica Srl и Amplifin SpA, от адв. M. Garavoglia, avvocato,
- за италианското правителство, от г-н I. M. Braguglia, в качеството на представител, подпомаган от г-н G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- за кипърското правителство, от г-жа E. Syméonidou, в качеството на представител,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа C. Gibbs, в качеството на представител, подпомагана от г-н I. Hutton, barrister,
- за Комисията на Европейските общности, от г-н A. Aresu и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Ampliscientifica Srl (наричано по-нататък „Ampliscientifica“) и Amplifin SpA (наричано по-нататък „Amplifin“), от една страна, и Ministero dell'Economia e delle Finanze, както и Agenzia delle Entrate, от друга страна, във връзка с изпратен до Amplifin акт за изменение на задължението по данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за 1990 г. и 1991 г.

Правна уредба

Общностна правна уредба

- 3 Член 4, параграф 1 от Шеста директива гласи:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.“ [неофициален превод]

4 Член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива гласи:

„При спазване на разпоредбата на член 29 относно консултациите всяка държава-членка може да третира като едно данъчнозадължено лице установили се на нейна територия лица, които, макар и да са юридически самостоятелни, са тясно свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки.“ [неофициален превод]

5 Член 27, параграф 1 от Шеста директива предвижда следното:

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

6 Член 29 от Шеста директива въвежда консултативен комитет по данъка върху добавената стойност.

Национална правна уредба

Указ № 633 на президента на Републиката

7 Член 73, трета алинея от Указ № 633 на президента на Републиката от 26 октомври 1972 г. относно въвеждането и регламентирането на данъка

върху добавената стойност (редовна притурка към GURI бр. 292 от 11 ноември 1972 г.), изменен с Указ № 24 на президента на Републиката от 29 януари 1979 г. (GURI бр. 30 от 31 януари 1979 г.), гласи:

„Министърът на финансите е оправомощен да издава декрети, с които се установяват подходящи правила, според които декларациите на дъщерните дружества се подават от образуванието или от дружеството майка в службата по неговото/нейното място на регистрация за данъчни цели и в същата служба се извършват плащанията [...] на общата дължима сума от образуванието или от дружеството майка и от дъщерните дружества, след приспадане на подлежащия на приспадане резултат. Декларациите, подписани и от образуванието или от дружеството майка, следва също да бъдат подадени в службите по мястото на регистрация за данъчни цели на дъщерното дружество, при спазване на останалите задължения и отговорности на посочените дружества. За дъщерно дружество се счита дружеството, повече от 50 % от акциите или дяловете на което се притежават от друго дружество от началото на предходната календарна година.“

Министерски декрет от 13 декември 1979 г.

- 8 Възможността, предвидена в посочения член 73, трета алинея, е въведена с Министерски декрет от 13 декември 1979 г. за приемане на правилата относно данъка върху добавената стойност, свързани с плащанията и декларациите на дъщерните дружества (GURI бр. 344 от 19 декември 1979 г.), изменен с Министерски декрет от 18 декември 1989 г. (GURI бр. 301 от 28 декември 1989 г., наричан по-нататък „Декретът от 1979 г.“). Декретът от 1979 г. урежда и улеснява плащането и декларирането от страна на дружествата майки и на дъщерните дружества, като позволява на дружествата майки в известна степен да действат от името на своето или своите дъщерни дружества.

- 9 На основание на член 2 от Декрета от 1979 г. „за дъщерни дружества се считат само дружествата [...], повече от 50 % от акциите или дяловете в капитала на които от началото на предходната календарна година се притежават от образуванието или от дружеството майка или от друго дружество, контролирано от тях по смисъла на предишния член“.
- 10 Член 3 от Декрета от 1979 предвижда, че в декларацията на дружеството майка, „подписана и от представителите на дъщерното дружество, следва да се посочи [...] номерът по ДДС на дъщерните дружества, както и компетентната за всяка от тях служба по [ДДС]“.
- 11 Член 5, първа алинея от Декрета от 1979 г. предвижда следното:

„Образуванието или дружеството майка, което/която иска да се позове на настоящия декрет, трябва също да подаде годишните декларации на своите дъщерни дружества в службата по [ДДС] по мястото си на регистрация за данъчни цели. Тези декларации, подписани и от представителя на образуванието или дружеството майка, трябва също да бъдат подадени с приложенията към тях от дъщерните дружества в компетентната за всяко от тях служба по ДДС. В декларациите на дъщерното дружество следва да се посочи, със съответния номер по ДДС, образуванието или дружеството майка.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 Спорът по главното производство се отнася до данъчните декларации, подадени от Ampliscentifica за 1990 г. и от Amplifin за 1990 г. и 1991 г. (наричани

по-нататък „спорните декларации“), като Ampliscientifica и Amplifin са дружества по италианското право, учредени в рамките на групата Amplifon, чиято дейност е свързана с изследването и разработването на нови научни инструменти.

- 13 Повече от 50 % от капитала на Ampliscientifica, учредено през февруари 1989 г., се притежава от Amplaid SpA, като повече от 99 % от капитала на последното се притежава от Amplifin. Ampliscientifica преустановява дейността си през 1993 г. За 1990 г. Amplifin подава в службата за ДДС на Милано предвидената с Декрета от 1979 г. декларация, след като вписва в счетоводните си документи задължение по ДДС, което преди това е в тежест на Ampliscientifica. За 1991 г. то прави същото и с друго от своите дъщерни дружества, осъществяващо дейност в сектора на недвижимите имоти, а именно Ampliare Srl, учредено през ноември 1990 г., в резултат на което в полза на последното е прехвърлен данъчен кредит по ДДС в значителен размер.
- 14 Службата по ДДС на Милано счита, че Amplifin не е имало право да подаде спорните декларации, тъй като по отношение на съществуването на връзки, въз основа на които да се приложи опростеният режим за плащане на ДДС, член 2 от Декрета от 1979 г. предвижда, че връзката между образуванието или дружеството майка и дъщерните дружества трябва да съществува „от началото на календарната година“, предхождаща тази на декларирането. Ето защо тя издава актове за изменение на данъчното задължение за 1990 г. (за задълженията по ДДС на Ampliscientifica) и за 1991 г. (за данъчния кредит по ДДС на Ampliare Srl).
- 15 Ampliscientifica и Amplifin оспорват тези актове пред Commissione tributaria provinciale di Milano, която уважава тяхното искане с отделни решения от 5 ноември 1996 г.

16 Службата по ДДС на Милано подава жалба пред Commissione tributaria della Lombardia, която с решения от 31 май и 17 ноември 1999 г. уважава нейната жалба, като въз основа на Декрета от 1979 г. приема, че Amplifin не е спазило условието относно срока, през който трябва да бъде притежаван капиталът на дъщерните дружества, и че към този момент не е имало право да подава спорните декларации. Ampliscientifica и Amplifin обжалват пред Corte suprema di cassazione, който решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Трябва ли член 4, параграф 4, [втора алинея] от Шеста директива [...] да се счита за недостатъчно точна норма, която позволява на държавите-членки да прилагат предвидения в нея режим в конкретни хипотези на икономически, финансови или правни връзки между повече лица, или за достатъчно точна норма, която следователно налага, след като веднъж държавата-членка е решила да въведе такъв режим, да предвиди, че същият се прилага винаги когато са налице описаните в нея връзки?

- 2) Независимо от отговора на предходния въпрос, непропорционално ли е, с оглед на целите на посочената директива и спазването на принципа за забрана на злоупотребата с право, да се предвиди условие за срок, в смисъл че връзката трябва да съществува от значителен период от време, като условие за прилагане на режима, без заинтересованите лица да могат да докажат съществуването на надлежно икономическо основание за създаването на връзката? Следва ли тази уредба във всички хипотези да се счита за противоречаща на принципа на неутралност на ДДС?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 17 Първият въпрос се основава на предварителното условие, според което Декретът от 1979 г., въз основа на който са издадени разглежданите в главното производство актове за изменение на задължението по ДДС, представлява въвеждане на признатата с член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива възможност всяка държава-членка да третира повече лица, които са установени на нейна територия и са юридически самостоятелни, като едно данъчнозадължено лице за целите на облагане с ДДС, когато тези лица са тясно свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки. С други думи, Декретът от 1979 г. е, или поне отчасти е, мярка за транспониране на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива.
- 18 В това отношение трябва да се подчертае на първо място, че видно от самия текст на тази разпоредба, тя може да се приложи едва след консултация с консултативния комитет по ДДС. Безспорно е обаче, че в случая с Декрета от 1979 г. Италианската република не пристъпва към посочената консултация.
- 19 На второ място е необходимо да се отбележи, че прилагането на режима, предвиден в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, предполага, че приетата въз основа на тази норма национална уредба позволява лицата, и по-специално дружествата, които са свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки, вече да се считат не за отделни данъчнозадължени лица по ДДС, а за едно данъчнозадължено лице. По този начин, когато дадена държава-членка прилага посочената разпоредба, контролираното лице или лица по смисъла на същата разпоредба не може да се счита(т) за данъчнозадължено лице/данъчнозадължени лица по смисъла на член 4,

параграф 1 от Шеста директива (вж. в този смисъл Решение от 18 октомври 2007 г. по дело *van der Steen*, C-355/06, Сборник, стр. I-8863, точка 20). От това следва, че приравняването към едно данъчнозадължено лице изключва възможността посочените контролирани лица да продължат да подават отделно декларации за ДДС и да бъдат определяни във и извън тяхната група като данъчнозадължени лица, при положение че само едното данъчнозадължено лице има право да подаде посочените декларации.

- 20 Следователно когато тази разпоредба се прилага от държава-членка, член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива непременно изисква транспониращата национална уредба да предвиди, че за групата ще се предоставят статут на едно данъчнозадължено лице и един номер по ДДС. В това отношение следва да се отбележи, че обстоятелството, че в Шеста директива е направено изрично позоваване на индивидуалния идентификационен номер по ДДС едва след въвеждането на член 28з от посочената директива, от който се извежда новият член 22, параграф 1, букви в)—д) от същата, с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110), т.е. преди данъчните години, разглеждани в главното производство, не може да окаже влияние върху предходното съображение, тъй като използването на такъв номер произтича от необходимостта както за икономическите оператори, така и за данъчните служби на държавите-членки, да определят със сигурност участниците в сделките, предмет на облагане с ДДС. Ето защо уточненията, произтичащи от този член 28з, само потвърждават едно вече съществуващо правило, което е присъщо на правилното функциониране на общата система на ДДС.

- 21 Следователно транспонирането на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива трябва да се разграничава от въвеждането на механизъм за опростено деклариране и плащане на ДДС, който позволява по-специално на дружествата от една и съща група да останат отделни данъчнозадължени лица, дори ако ДДС може да бъде консолидиран в отчета на дружеството майка.

22 С оглед на тези съображения и на становището, изразено от италианското правителство по време на съдебното заседание, както и в писмото от 24 юли 2003 г., адресирано до Комисията в рамките на процедурата за нарушение № 2002/5456, според което Декретът от 1979 г. не представлява мярка за транспониране на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, преразглеждащата юрисдикция трябва да определи дали приложимата по отношение на спорните декларации национална уредба отговаря на припомнените в точки 19 и 20 от настоящото решение критерии, като следва да се подчертае, че в такъв случай това би било транспониране, извършено в нарушение на процесуалното изискване, установено в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, а именно консултацията с консултативния комитет по ДДС.

23 Следователно на първия въпрос трябва да се отговори, че член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива е правна норма, чието прилагане от държава-членка предполага предварителна консултация от страна на последната с консултативния комитет по ДДС и приемане на национална уредба, която позволява лицата, и по-специално дружествата, които са установени на нейна територия и са юридически самостоятелни, но са тясно свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки, вече да се считат не за отделни данъчнозадължени лица по ДДС, а за едно данъчнозадължено лице, единствен притежател на индивидуален идентификационен номер за посочения данък и следователно единствено оправомощено да подава декларации за ДДС. Националният съд следва да проверява дали национална уредба като разглежданата в главното производство изпълнява тези критерии, като следва да се уточни, че при липсата на предварителна консултация с консултативния комитет по ДДС национална уредба, която отговаря на посочените критерии, би представлявала транспониране, извършено в нарушение на процесуалното изискване, установено в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива.

По втория въпрос

24 Вторият въпрос се отнася по същество до това дали срокът, предвиден в Декрета от 1979 г., с цел да се позволи на образуването или на дружеството

майка да подаде декларация и да заплати ДДС съгласно въведените в него опростени условия, е в противоречие с принципа на пропорционалност, принципа за забрана на злоупотребата с право и принципа на данъчен неутралитет. За да има право да се ползва от този механизъм, образуването или дружеството майка трябва да притежава повече от 50 % от акциите или дяловете на контролираните лица, каквито са дъщерните дружества, най-късно от началото на календарната година, предхождаща тази на декларирането.

25 На първо място, по отношение на принципа на данъчен неутралитет следва да се напомни, че той представлява основен принцип на общата система на ДДС (вж. по-конкретно Решение от 19 септември 2000 г. по дело *Schmeink & Cofreth* и *Strobel*, C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точка 59), който, от една страна, не допуска сходни стоки, които следователно се намират в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС (Решение от 11 юни 1998 г. по дело *Fischer*, C-283/95, Recueil, стр. I-3369, точки 21 и 27, както и Решение от 3 май 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-481/98, Recueil, стр. I-3369, точка 22), а от друга страна, сходни икономически дейности, които следователно се намират в конкуренция помежду си, да бъдат третирани различно от гледна точка на ДДС (Решение от 23 октомври 2003 г. по дело Комисия/Германия, C-109/02, Recueil, стр. I-12691, точка 20, Решение от 16 септември 2004 г. по дело *Cimber Air*, C-382/02, Recueil, стр. I-8379, точка 24 и Решение от 18 октомври 2007 г. по дело *Navicon*, C-97/06, Сборник, стр. I-8755, точка 21).

26 Все пак дадена национална уредба, свеждаща се до различно третиране на данъчнозадължените лица, които искат да изберат механизъм за опростено деклариране и плащане на ДДС, според това дали въпросните лица имат конкретна капиталова връзка с по-малка или по-голяма продължителност от посочената в точка 24 от настоящото решение, би се прилагала еднакво за всички икономически оператори, независимо дали последните, с оглед на дейността или стоките си, са в конкурентни отношения помежду си. Принципът на данъчен неутралитет допуска такава уредба, която въвежда обективно оправдано разграничение, за да се провери икономическата обоснованост на дадена правна сделка, позволяваща да се пристъпи към опростено деклариране и плащане на ДДС. Както се напомня в точка 22 от настоящото

решение, препращащата юрисдикция трябва да определи дали приложимата по отношение на спорните декларации национална уредба предвижда такъв механизъм.

- 27 Освен това по отношение на принципа за забрана на злоупотребата с право следва да се напомни, че целта му, по-конкретно в областта на ДДС, е да гарантира, че общностната уредба не обхваща дейностите, свързани със злоупотреба от страна на икономическите оператори, т.е. дейностите, които се извършват не във връзка с обичайните търговски сделки, а само с оглед на неправомерното използване на предимствата, предвидени в общностното право (Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точки 69 и 70).
- 28 Така този принцип води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени единствено с цел получаване на данъчно предимство (вж. в този смисъл Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 55).
- 29 По-нататък следва да се подчертае, че борбата с измамите, избягването на данъци и възможните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Шеста директива (Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 71).
- 30 В това отношение се налага изводът, че принципът за забрана на злоупотребата с право допуска национална уредба като разглежданата в главното производство, която изисква икономическите оператори да докажат, посредством определена продължителност на своята дейност и сделки, че използването на механизъм на опростено деклариране и плащане на ДДС не произтича единствено от намерението да се получи данъчно предимство, по-конкретно като се впише в отчета на образуването или дружеството майка задължение или данъчен

кредит по ДДС, което в първия случай би довело до намаляване на облагаемия финансов резултат, а във втория случай — до възникването на непосредствено вземане по отношение на данъчната администрация, а е резултат от по-дългосрочен икономически избор.

31 Накрая, във връзка с принципа на пропорционалност следва да се приеме, че дадена национална уредба, която подобно на Декрета от 1979 г. определя срок между една и две години, за да могат данъчнозадължените лица да декларират и заплащат ДДС съгласно опростени условия, съблюдава принципа на пропорционалност с оглед на борбата с измамите и фиктивните правни конструкции. В това отношение следва да се отбележи, че липсата на срок, напротив, е можела да позволи осъществяването на конкретни действия, оправдаващи учредяването *ad hoc* на определена правна структура. Такава национална уредба впрочем може да насърчи злоупотребите и измамите, чието предотвратяване е именно една от преследваните от общностното право цели (вж. в този смисъл Решение от 15 юни 2006 г. по дело *Heintz van Landewijck*, С-494/04, *Recueil*, стр. I-5381, точки 42 и 43, както и Решение от 13 декември 2007 г. по дело *BATIG*, С-374/06, *Сборник*, стр. I-11271, точка 39).

32 Следователно на втория въпрос трябва да се отговори, че принципът на данъчен неутралитет допуска национална уредба, която се свежда до различно третиране на данъчнозадължените лица, които искат да изберат механизъм за опростено деклариране и плащане на ДДС, според това дали образуването или дружеството майка притежава повече от 50 % от акциите или дяловете на контролираните лица, най-късно от началото на календарната година, предлагаща тази на декларирането, или напротив — изпълнява тези условия едва след тази дата. Националният съд следва да провери дали национална уредба като разглежданата в главното производство предвижда такъв механизъм. Освен това подобна уредба не противоречи нито на принципа за забрана на злоупотребата с право, нито на принципа на пропорционалност.

По съдебните разноси

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

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

- 1) Член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа е правна норма, чието прилагане от държава-членка предполага предварителна консултация от страна на последната с консултативния комитет по данъка върху добавената стойност и приемане на национална уредба, която позволява лицата, и по-специално дружествата, които са установени на нейна територия и са юридически самостоятелни, но са тясно свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки, вече да се считат не за отделни данъчнозадължени лица по данъка върху добавената стойност, а за едно данъчнозадължено лице, единствен притежател на индивидуален идентификационен номер за посочения данък и следователно единствено оправомощено да подава декларации за данъка върху добавената стойност. Националният съд следва да проверява дали национална уредба като разглежданата в главното производство изпълнява тези критерии, като следва да се уточни, че при липсата на предварителна консултация с консултативния комитет по данъка върху добавената стойност национална уредба, която отговаря на посочените критерии, би представлявала транспониране, извършено в нарушение на процесуалното изискване, установено в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива 77/388.

- 2) **Принципът на данъчен неутралитет допуска национална уредба, която се свежда до различно третиране на данъчнозадължените лица, които искат да изберат механизъм за опростено деклариране и плащане на данъка върху добавената стойност, според това дали образуването или дружеството майка притежава повече от 50 % от акциите или дяловете на контролираните лица, най-късно от началото на календарната година, предхождаща тази на декларирането, или напротив — изпълнява тези условия едва след тази дата. Националният съд следва да провери дали национална уредба като разглежданата в главното производство предвижда такъв механизъм. Освен това подобна уредба не противоречи нито на принципа за забрана на злоупотребата с право, нито на принципа на пропорционалност.**

Подписи