



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

G. HOGAN

представено на 4 март 2021 година¹

Дело C-521/19

СВ

срещу

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

(Преюдициално запитване от Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Висш съд на Галисия, Испания))

„Преюдициално запитване — Директива 2006/112/ЕО — Обща система на данъка върху добавената стойност — Данъчна жалба по административен ред срещу задължения и санкции, наложени въз основа на данъка върху доходите на физическите лица — Нефактурирани облагаеми сделки — Данъчна основа — Включване в договорената от страните цена“

I. Въведение

1. Следва ли данъчният орган да предприеме някакви мерки и ако да, какви, когато установи, че данъчнозадължени лица (т.е. страни по сделка, които не са крайни потребители) са прикрили сделка чрез измама? Може ли също така мотивите на преходно решение на Съда от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722), да се приемат за задоволително указание в този случай? Това са някои от въпросите, които се повдигат в настоящото преюдициално запитване от Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Висш съд на Галисия, Испания) във връзка със спор между физическо лице, СВ, и Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Регионален данъчен орган за Галисия, Испания).

2. Преди да разгледаме фактите, трябва първо да очертаем приложимата правна уредба.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

3. Съображения 25, 26 и 39 от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 г. на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност² гласят:

„(25) Данъчната основа следва да бъде хармонизирана, така че прилагането на ДДС за облагаеми сделки да води до съпоставими резултати във всичките държави членки.

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

(26) За да се предотврати загубата на данъчни приходи чрез използването на свързани страни за получаване на данъчни изгоди, при конкретни ограничени обстоятелства следва да бъде възможно за държавите членки да се намесят по отношение на данъчната основа на доставката на стоки или услуги и вътреобщностното придобиване на стоки.

[...]

(39) Правилата, управляващи приспаданията, следва да бъдат хармонизирани в степента, в която засягат действителните събирани суми. Частта, подлежаща на приспадане, следва да се изчислява по еднакъв начин във всичките държави членки“.

4. Член 1 от Директива 2006/112 предвижда:

„1. Настоящата директива въвежда общата система на данък върху добавената стойност (ДДС).

2. Принципът на общата система на ДДС 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 данъка.

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

Общата система за ДДС следва да бъде приложена до и включително фазата на търговията на дребно“.

5. Член 72 от Директива 2006/112, който се намира в дял VII, озаглавен „Данъчна основа“, гласи:

„За целите на настоящата директива „пазарна стойност“ означава пълната стойност, която, за да се получат съответните стоки или услуги в този момент, в който клиентът на същия пазарен етап, на който се извършва доставката на стоките или услугите, трябва да плати при условията на лоялна конкуренция на доставчика в пряка сделка на територията на държавата членка, в която доставката е облагаема.

Когато не може да бъде установена съпоставима доставка на стоки или услуги, „пазарна стойност“ означава следното:

1. по отношение на стоките — сумата, която е не по-малка от покупната цена на стоките или на подобни стоки, или при липсата на покупна цена — себестойността, определена по времето на доставката;

2. по отношение на услугите — сумата, която е не по-малка от пълната себестойност за данъчнозадълженото лице за предоставянето на услугата“.

6. Съгласно член 73 от Директива 2006/112:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

7. Член 74 от Директива 2006/112 предвижда:

„Когато данъчнозадължено лице ползва или се разпорежда със стоки, съставляващи част от неговите стопански активи или когато стоките се задържат от данъчнозадължено лице или от неговите правоприменици, когато бъде преустановена неговата облагаема икономическа дейност, както е посочено в членове 16 и 18, данъчната основа е покупната цена на стоките или сходните стоки или при липса на покупна цена — себестойността, определена в момента на извършването на ползването, разпореждането или задържането“.

8. Съгласно член 77 от Директива 2006/112:

„По отношение на доставката от данъчнозадължено лице на услуга за целите на стопанската му дейност, както е посочено в член 27, данъчната основа е пазарната цена на доставената услуга“.

9. Член 78 от Директива 2006/112 гласи:

„Данъчната основа включва следните елементи:

- a) данъци, мита, налози и такси с изключение на самия данък върху добавената стойност;
- b) съпътстващите разходи, начислени от доставчика на клиента, като разходи за комисиона, опаковка, транспорт и застраховане.

За целите на буква б) от първи параграф, държавите членки могат да считат разходите, обхванати по отделно споразумение, за съпътстващи разходи“.

10. Според член 273 от Директива 2006/112:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Б. Испанското право

11. Член 78, параграф 1 от Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Закон 37/1992 за данъка върху добавената стойност)³ от 28 декември 1992 г. (наричан по-нататък „Закон 37/1992“) е озаглавен „Данъчна основа. Общо правило“ и предвижда следното:

„Данъчна основа е общата стойност на насрещните престации, платени по облагаемите сделки от получателя или от трети лица“.

³ ВОЕ, бр. 312 от 29 декември 1992 г., стр. 44 247.

12. Член 88 от Закон 37/1992 е озаглавен „Прехвърляне на данъчната тежест върху получателя на доставката“ и гласи следното:

„1. Данъчнозадължените лица прехвърлят цялата тежест от данъка върху лицето, за което е предназначена облагаемата доставка, като това лице е длъжно да заплати данъка, стига прехвърлянето да е извършено в съответствие с настоящия закон, независимо от съществуващите уговорки между страните.

В случай на облагаеми и неосвободени доставки на стоки или услуги, чиито получатели са публичноправни образувания, винаги трябва да се приема, че когато формулират финансовите си предложения, дори същите да са устни, данъчнозадължените лица са включили в тези предложения данъка върху добавената стойност, който обаче следва да се посочва отделно, когато това е необходимо, в документите, представяни с оглед на получаването на плащане, като уговореният цялостен размер на възнаграждението не трябва да се увеличава вследствие на прехвърлянето на данъчната тежест върху получателя.

2. Прехвърлянето на данъчната тежест се извършва чрез фактура в съответствие с определените в закона условия и изисквания. За целта данъкът се посочва отделно от данъчната основа, включително в случай на административно определени цени, като се посочва и данъчната ставка. Предходните алинеи не се прилагат спрямо доставките, определени със закон.

3. Прехвърлянето на данъчната тежест трябва да се извърши в момента на издаването и предаването на съответната фактура.

4. Правото на прехвърляне на данъчната тежест върху получателя на доставката се изгубва с изтичането на една година от настъпването на данъчното събитие.

5. Получателят на облагаемата с ДДС доставка не е длъжен да понесе данъчната тежест преди момента на изискуемост на посочения данък.

6. Счита се, че споровете, които могат да възникнат във връзка с прехвърлянето на данъчната тежест, що се отнася както до неговата законосъобразност, така и до неговия размер, имат данъчен характер за целите на обжалването по административен ред“.

13. Член 89 от Закон 37/1992, озаглавен „Корекции във връзка с прехвърлянето на данъчната тежест“, гласи следното:

„1. Данъчнозадължените лица са длъжни да извършат корекция на понесения от получателя на доставката данък, когато неговият размер е бил определен неправилно или настъпят обстоятелства, които съгласно член 80 от този закон водят до изменение на данъчната основа.

Корекцията трябва да се извърши в момента, когато се установят причините за неправилното определяне на данъка или настъпят посочените в предходната алинея обстоятелства, стига да не са изтекли четири години, считано от датата на изискуемост на данъка за съответната доставка, или евентуално на настъпване на обстоятелствата, посочени в член 80.

2. Разпоредбите на предходния параграф се прилагат и когато, без да е налице прехвърляне на данъчната тежест, е издадена фактура за съответната доставка.

3. Независимо от разпоредбите на предходните параграфи не се извършват корекции на прехвърления към получателя на доставката данък в следните случаи:

1) когато корекцията не е мотивирана от основанията, предвидени в член 80 от този закон, предполага увеличение на прехвърления към получателя на доставката данък и получателят на доставката не действа в качеството на предприятие или самостоятелно заето лице, освен в случаите на законово предвидено увеличение на данъчните ставки, в който случай корекцията може да се извърши през месеца на влизане в сила на новите ставки и през следващия месец;

2) когато чрез съответните актове за установяване на данъчни задължения данъчните органи установят наличието на изискуем и непрехвърлен на получателя на доставката данък, който е по-голям от декларирания от данъчнозадълженото лице, и се докаже посредством обективни данни, че посоченото данъчнозадължено лице е замесено в измама или е знаело или е трябвало да знае, полагайки за целта дължимата грижа, че участва в сделка, представляваща част от измама“.

III. Фактите по главното производство и преюдициалният въпрос

14. СВ, жалбоподател по главното производство, е самостоятелно заето лице, което осъществява дейност като посредник за артисти — дейност, която по принцип подлежи на облагане с ДДС. В това си качество той предоставя услуги на Lito Grupo, група предприятия, собственост на едно и също лице, които отговарят за управлението на оборудването и оркестрите при провеждането на религиозни и местни фестивали на селищата в Галисия. По-конкретно, СВ се свързва с фестивалните комитети, които са неформални групи жители, организиращи празненствата, и уговаря участията на оркестрите от името на Lito Grupo.

15. В повечето случаи плащанията от фестивалните комитети за Lito Grupo в този контекст са извършвани в брой, без да се издават фактури или други счетоводни документи. Те не са декларирани за целите на облагане с корпоративен данък или ДДС. 10 % от приходите на Lito Grupo се заплащат на СВ в брой и не се декларират. СВ не води счетоводна отчетност, нито каквито и да било официални регистри, не издава и не получава фактури и следователно не подава декларации по ДДС.

16. На 14 юли 2014 г., след направена данъчна ревизия данъчните органи установяват, че сумите, получени от СВ като възнаграждение за работата му като посредник на Lito Grupo, а именно 64 414,90 EUR през 2010 г., 67 565,40 EUR през 2011 г. и 60 692,50 EUR през 2012 г., не включват ДДС. Те съответно приемат, че и ДДС, и данъкът върху дохода трябва да бъдат определени въз основа на цялата сума, получена от СВ, като облагаема основа.

17. Жалбоподателят подава жалба срещу решението на данъчния орган, която е отхвърлена с решение от 10 май 2018 г.

18. СВ обжалва това решение пред запитващата юрисдикция. Той счита, че последващо прилагане на ДДС по отношение на суми, удържани като доход, противоречи, наред с останалото, на решение на Съда от 7 ноември 2013 г. Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722), според което в случаите, когато данъчната инспекция установи наличието на сделки, които по принцип са облагаеми с ДДС, които не са декларирани и за които не са издадени фактури, данъкът върху добавената стойност следва да се счита за включен в цената, уговорена от страните по тези сделки. Ето защо СВ счита, че тъй като по силата на испанското законодателство не може да иска възстановяването на ДДС, който не е можел да начисли на клиента, защото поведението му представлява данъчно нарушение, ДДС следва да се счита за включен в цената на предоставените от него услуги.

19. Запитващата юрисдикция счита, че за да разреши спора по главното производство, трябва да установи дали националното законодателство, което предвижда, че когато икономическите оператори доброволно и съгласувано сключват сделки, водещи до плащания в брой, без да се издават фактури и без декларации по ДДС, тези плащания следва да се разглеждат като извършени с включен ДДС, е съвместимо с Директива 2006/112.

20. При тези обстоятелства Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Висш съд на Галисия) решава да спре производството и да отправи до Съда на Европейския съюз следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли с оглед на принципите на данъчна неутралност, на забрана на данъчните измами и на злоупотребата с право и на забрана на неправомерно нарушаване на конкуренцията членове 73 и 78 от [Директива 2006/112] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба и съдебната практика за нейното тълкуване, съгласно които в случаите, когато данъчните органи установят наличието на укрита облагаема сделка, за които не са издадени фактури, данъкът върху добавената стойност следва да се счита за включен в цената, уговорена от страните за тези сделки?

Следователно възможно ли е в случаите на измама, при които сделката е укрита от данъчните органи, за целите на правилното установяване на задължения и на налагането на съответните санкции да се приеме, че платените и получените суми не включват ДДС, както може да се заключи от решения на Съда на Европейския съюз от 28 юли 2016 г., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), от 5 октомври 2016 г., *Мая Маринова* (C-576/15, EU:C:2016:740), и от 7 март 2018 г., *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161)?“.

IV. Анализ

A. Предварителни бележки

21. В самото начало следва да се отбележи, че националният съд основава въпроса си на предпоставката, че националното законодателство предвижда твърдяното от жалбоподателя, а именно че когато данъчните органи открият укрита сделка, облагаема с данък върху добавената стойност, който не е бил фактуриран, ДДС трябва да се счита за включен в договорената между страните цена. Следва да се припомни обаче, че в съответствие с трайната съдебна практика⁴, директива сама по себе си не може да създава задължения за правен субект и следователно не може на нея да се прави позоваване на това основание срещу него⁵. Поради това предлагам този въпрос да бъде преформулиран като такъв: дали членове 73 и 78 от Директива 2006/112, разглеждани в светлината на принципите на данъчна неутралност, на забрана на данъчните измами и на злоупотребата с право и на забрана на неправомерното нарушаване на конкуренцията, могат да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба и

4 Вж. по-конкретно решения от 26 февруари 1986 г., *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84 т. 48), от 12 май 1987 г., *Traen* и др. (372/85—374/85, EU:C:1987:222, т. 24—26), от 14 юли 1994 г., *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, т. 20—23), от 7 януари 2004 г., *Wells* (C-201/02, EU:C:2004:12, т. 56), от 21 октомври 2010 г., *Accardo* и др. (C-227/09, EU:C:2010:624, т. 45), от 24 януари 2012 г., *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, т. 37), и от 15 януари 2015 г., *Ryanair* (C-30/14, EU:C:2015:10, т. 30).

5 Следва да се признае, че Съдът припомня, че принципът за забрана на практиките на злоупотреба, както се прилага в областта на ДДС от съдебната практика, произтичаща от решение от 21 февруари 2006 г., *Halifax* и др., (C-255/02, EU:C:2006:121), не е правило, установено с директива, а общ правен принцип. Вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2017 г., *Cussens* и др. (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 27). В настоящото дело обаче не става въпрос за практика, съставляваща злоупотреба — понятие, което има точно значение в правото на ЕС (вж. решение от 21 февруари 2006 г., *Halifax* и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 74), за това как трябва да бъде установена облагаемата основа, след като се разкрие измама. От друга страна, трябва да се припомни, че националните съдилища са длъжни да разгледат дали с оглед на тълкувателните методи, позволени по националното право, законодателството може да се тълкува различно, да за се постигне целеният от директива резултат. Вж. в този смисъл решение от 5 октомври 2004 г., *Pfeiffer* и др. (C-397/01—C-403/01, EU:C:2004:584, т. 108—118).

съдебната практика за нейното тълкуване, според които в случаите, когато данъчните органи установят наличието на укрити облагаеми сделки, за които не са издадени фактури, данъкът върху добавената стойност следва да се счита за невключен в цената, уговорена от страните за тези сделки.

1. Представяне на общия режим на ДДС

22. Следва да припомним в самото начало, че член 73 от Директива 2006/112 определя понятието „данъчна основа“ като насрещна престация, действително получена срещу доставката на стока или услуга. Съгласно член 78 от Директива 2006/112 данъчната основа включва съпътстващи разходи, данъци, мита, налози и такси с изключение на самия данък върху добавената стойност. Това определение се прилага на всеки етап от търговската верига, за да се изчисли ДДС, който ще бъде събран от доставчика и платен от купувача. Въпреки че ДДС се събира на всеки един етап от търговската верига обаче, този данък не се поема от междинните купувачи, а в крайна сметка пада само върху крайния потребител⁶. Всъщност принципът на частично плащане не бива да се смесва с въпроса кой понася тежестта за данъка.

23. Съгласно *принципа на частично плащане*, вместо да предвижда налагането на един данък върху продажбите за крайните потребители, се налага ДДС на всеки етап от процеса на производство и дистрибуция. В съответствие с този принцип съответно ДДС се начислява пропорционално на цената, начислена от данъчнозадълженото лице, в замяна на стоките и услугите, които то е доставило и следователно независимо от броя на сделките, които са били извършени преди това. Трябва обаче да се има предвид, че доставчикът събира само данъка, който след това се връща на съответната държава членка. Купувачът е този, който плаща данъка върху добавената стойност.

24. Тъй като обаче се предполага прилагането на ДДС да е неутрално, купувачът все пак може да приспадне ДДС, който е трябвало да плати в допълнение към цената, поискана от доставчика, ако въпросната стока или услуга е предназначена да се използва за целите на облагаема дейност⁷. За да ограничи въздействието на общата система на ДДС върху паричния поток на данъчнозадължени лица, общата система на ДДС предвижда всяко данъчнозадължено лице, което извършва покупка, да възстанови на съответната държава членка разликата между ДДС, който то е събрало от собствените си облагаеми с ДДС продажби и ДДС, което подлежи на приспадане, а именно този, който то е платило за целите на облагаемите с този данък дейности⁸.

25. На следващия етап купувачът, ако е данъчнозадължено лице, ще направи същото и така нататък до последния етап, когато стоката или услугата се продават или на данъчно незадължено лице, или на данъчнозадължено лице, но за дейности, които не пораждаат право на приспадане. Следователно общият събран ДДС не зависи от броя на етапите в производствената верига, а по-скоро от крайната продажна цена. Тъй като обаче липсата на справки-декларации за ДДС на междинен етап от тази верига противоречи на тези механизми, такъв пропуск все пак се счита за незаконосъобразен⁹.

6 Вж. в този смисъл например решение от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 28).

7 Освен ако е посочено друго или става дума за крайния потребител, при споменаванията в настоящото заключение на икономически оператори се имат предвид данъчнозадължени лица.

8 Вж. членове 168 и 179 от Директива 2006/112.

9 Вж. например решение от 5 октомври 2016 г., Мая Маринова (C-576/15, EU:C:2016:740, т. 39).

2. По необходимите мерки от страна на държавите членки в отговор на нарушение на общата система на ДДС

26. Мерките, които държавите членки са приканени да предприемат в отговор на нарушение на правото на Съюза от страна на физически лица, могат да бъдат разделени на две категории, а именно санкции и мерки за възстановяване¹⁰. Санкциите имат наказателен и възпиращ характер. Мерките за възстановяване от друга страна имат за цел да възстановят положението, което би съществувало, ако това нарушение не беше възникнало. В съответствие с това те най-често са под формата на обезщетение или възстановяване.

27. По отношение на мерки, насочени към възстановяване на последиците от незаконно деяние в областта на данъчното облагане, Съдът подчертава например в решение Fontana, че квалифицирането на подобно деяние като измама поражда задължението за държавите членки да предприемат необходимите мерки, „за да възстановят положението, което би съществувало, ако данъчнозадълженото лице не беше постъпило по този начин в отсъствието на данъчната измама“, когато бъде разкрита незаконна сделка¹¹. По отношение на санкциите, в решение Menci Съдът постановява, че „член 325 ДФЕС задължава държавите членки да се борят с незаконната дейност, която засяга финансовите интереси на Европейския съюз, като приемат възпиращи и ефикасни мерки, като ги задължава по-специално да приемат същите мерки за борба с измамата, засягаща финансовите интереси на Съюза, каквито предприемат за борба с измамата, засягаща собствените им интереси“¹².

28. Въпреки че Съдът много рядко е споменавал тази разлика в данъчната материя, тя все пак е важна. Първо, независимо че и задълженията за предприемане на мерки за поправяне, и тези за налагане на санкции произтичат от предимството на правото на Съюза¹³ и са следствие от задължението за държавите членки да гарантират пълно действие на Директива 2006/112¹⁴, те не разполагат със същата свобода на преценка по отношение на всяко от тях. Наистина, по отношение на задължението да се поправи положението, доколкото то е задължение за резултат, държавите членки трябва да предприемат необходимите мерки да гарантират най-малко, че положението, което би съществувало, е възстановено¹⁵, докато по отношение на задължението за възпиране на други нарушения на правилата за ДДС, тъй като Директива 2006/112 не посочва вида на санкциите, които следва да бъдат предвидени, държавите членки са тези, които определят какви санкции по-конкретно следва да се наложат, при условие, както бе

10 Така например, за да разясни понятията „лице, обвинено в извършване на престъпление“ в член 6 от Европейската конвенция за правата на човека (наричана по-нататък „ЕКПЧ“) и „наказание“ в член 7 от ЕКПЧ, Европейският съд за правата на човека въвежда разграничение между данъчни мерки, предназначени да санкционират данъкоплатците, и такива, които имат за цел да поправят последиците от техните незаконни действия за публичните финанси. Вж. по-специално ЕСПЧ, 24 февруари 1994 г., Bendenoun *с/у* Франция (СЕ:ЕCHR:1994:0224JUD001254786, §47).

11 Вж. решение от 21 ноември 2018 г., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, т. 33 и 34).

12 Вж. в този смисъл решение от 20 март 2018 г., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, т. 19).

13 Според практиката на Съда държавите членки са задължени да предвидят ефективни, пропорционални и възпиращи санкции в отговор на всяко нарушение на правото на Съюза, дори при липсата на изрична разпоредба във въпросния акт на Съюза. Вж. решения от 10 април 1984 г., von Colson and Kamann (14/83, EU:C:1984:153, т. 28), и от 21 септември 1989 г., Комисия/Гърция (68/88, EU:C:1989:339, т. 24). Вж. в този смисъл по отношение на общата система на ДДС решение от 5 декември 2017 г., M.A.S. и M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, т. 34 и 35).

14 Вярно е, че член 273 от Директива 2006/112 предвижда, че държавите членки „могат“ да предприемат други мерки и следователно трябва да се разбира в смисъл, че държавите членки имат право да предприемат някои допълнителни мерки. Задължението за държавите членки обаче да приемат мерки за борба с данъчните измами произтича от член 310, параграф 6 и член 325 ДФЕС, както и по-общо от задължението на държавите членки да гарантират пълно действие на правото на Съюза. Вж. в този смисъл решение от 5 декември 2017 г., M.A.S. и M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, т. 30), а по отношение на задължението на държавите да гарантират пълното действие на правото на Съюза в областта на ДДС вж. решение от 5 юли 2016 г., Огнянов (C-614/14, EU:C:2016:514, т. 34).

15 Вж. решение от 21 ноември 2018 г., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, т. 33 и 34).

посочено по-горе, те да са *ефективни, възпиращи и пропорционални*¹⁶. Второ, докато държавите членки са длъжни да предвидят приемането на първия вид мерки при липсата на каквато и да било вина, от тях се изисква да санкционират данъкоплатците само ако последните са проявили най-малкото небрежност¹⁷.

29. С оглед на гореизложеното според мен е важно да се има предвид по настоящото дело, че обсъжданият въпрос трябва да се разглежда като отделен от въпроса дали е необходимо да се санкционират съответните лица за нарушение на правилата на общия механизъм на ДДС. Действително въпросите пред Съда засягат мерките, които следва да се приемат в светлината на понятието „данъчна основа“, за да се възстанови положението, което би съществувало при липса на измама. Поради това ще разгледам направо тези въпроси, като оставя настрана въпроса за санкциите, които може да е необходимо да се наложат, за да се накажат и възпрат данъкоплатците, които не са изпълнили данъчните си задължения съгласно системата на ДДС¹⁸.

3. По понятието „данъчна основа“

30. Видно от съображение 25 от Директива 2006/112, една от целите ѝ е да хармонизира понятието „данъчна основа“, така че прилагането на ДДС за облагаеми сделки да води до съпоставими резултати във всичките държави членки. Съответно това понятие следва да бъде разглеждано като автономно понятие на правото на Съюза и такова, което трябва да се тълкува еднакво в целия Европейски съюз¹⁹.

31. В положение като разглежданото в решение Tulică и Plavoşin или като това по настоящото дело обаче става въпрос не за самото понятие „данъчна основа“, а за мерките, които следва да се вземат, за да се възстанови тази данъчна основа, а именно цената преди облагането с данък. Трябва да признаем, че в настоящия случай цената, платена за извършените услуги, е известна, но тъй като продължава да бъде неясно дали ДДС е събран и не е върнат, а оттам и дали ДДС е включен в тази цена, данъчната основа трябва да се счита за все още ненапълно установена.

16 Вж. в този смисъл решения от 5 декември 2017 г., M.A.S. и M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, т. 33) или от 20 март 2018 г., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, т. 20).

17 Вж. в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 47), и от 6 декември 2012 г., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 41 и 42).

18 Според мен такъв е и случаят, разглеждан в решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722), което ще разгледам по-долу.

19 Вярно е, че членове 74—82 от Директива 2006/112 предвиждат някои изключения от определението на понятието „данъчна основа“ в член 73 от Директивата, по-специално според съображение 26 от нея, с цел да се предотврати загубата на данъчни приходи чрез използването на свързани страни. Тези изключения обаче се прилагат еднакво за операциите, към които са насочени: те нямат за цел да предоставят на държавите членки свобода на преценка в това отношение, а по-скоро да предвидят алтернативни определения в някои конкретни ситуации, когато не е платена цена или платената цена може да не отговаря напълно на икономическата действителност. Хармонизиращият характер на понятието „данъчна основа“ не се поставя под въпрос и от член 273 от Директива 2006/112 който предвижда, че „[Д]ържавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждаат в търговията между държавите членки на формалности, свързани с преминаването на границите“. Курсивът е мой. Действително от формулировката на тази разпоредба следва, че тя дава право на държавите членки само да налагат допълнителни задължения. Тя обаче не позволява на държавите членки да дерогират съществуващите правила по отношение на данъчната основа. При всички случаи ми се струва ясно от контекста на член 273 от Директива 2006/112, че когато става дума за „други задължения“ в член 273, това е във връзка със задълженията, посочени в дял XI, озаглавен „Задължения на данъчнозадължените лица и някои данъчно незадължени лица“.

Б. По въпроса за относимостта на практиката на Съда, на която се позовават запитващата юрисдикция и жалбоподателят

1. Решения Astone, Dobre и Мая Маринова

32. В преюдициалното си запитване запитващата юрисдикция повдига въпроса дали от цитираните три решения, а именно Astone²⁰, Dobre²¹ и Мая Маринова²², може да се заключи, че сумите, платени и получени в хода на укрита сделка, трябва да се считат за включващи неплатения ДДС, в резултат на което по същество данъкът, който доставчикът трябва да върне според запитващата юрисдикция, следва да се изчислява на базата на облагаема данъчна основа, по-ниска от реализирания по този начин оборот.

33. Нито едно от цитираните от запитващата юрисдикция решения обаче не дава *пряк* отговор на този въпрос. Впрочем решения Astone и Dobre засягат правото на приспадане, а не определянето на данъчната основа, върху която следва при необходимост да се изчисли дължимият ДДС. Колкото до решение Мая Маринова, вярно е, че Съдът постановява, че „[ч]лен 2, параграф 1, буква а), член 9, параграф 1, член 14, параграф 1 и членове 73 и 273 от Директива [2006/112] и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба [...], по силата на която [...] данъчната администрация може да [...] определи данъчната основа за продажбите на посочените стоки на базата на фактите, които са ѝ известни, в съответствие с правила, които не са предвидени в тази директива“²³. Същевременно трябва да се отбележи, че в този случай действително платената от купувача в рамките на укритите сделки цена е останала неизвестна за данъчната администрация. Следователно Съдът не взема отношение дали в случай че цената е била известна, тя е следвало да се счита за включваща ДДС.

2. Решение Tulică и Plavoşin

34. От своя страна жалбоподателят се позовава на решение Tulică и Plavoşin²⁴, в което става въпрос за две физически лица, които са сключили редица договори за продажбата на земя и недвижими имоти, по отношение на които първоначално не е начислен ДДС²⁵. Впоследствие данъчните органи установяват, че упражняваната от физическите лица дейност има характеристиките на стопанска дейност, поради което тези сделки подлежат на облагане с ДДС. Данъчните органи им издават актове за установяване на данъчни задължения, с които изискват заплащане на ДДС, изчислен, като се вземе уговорената от страните по договора цена, плюс лихва за забава, за данъчна основа. В този контекст поставеният от запитващата юрисдикция въпрос по същество е дали членове 73 и 78 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че когато цената на стока е определена от страните, без изобщо да се споменава ДДС, и доставчикът на тази стока е данъчнозадълженото лице, уговорената цена трябва да се счита за цена с вече включен ДДС, или пък трябва да се приеме, че това е цената без ДДС, който трябва да се добави към нея.

20 Решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

21 Решение от 7 март 2018 г., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

22 Решение от 5 октомври 2016 г., Мая Маринова (C-576/15, EU:C:2016:740).

23 Точка 50 от това решение.

24 Решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, наричано по-нататък „решение Tulică и Plavoşin“).

25 Този факт се споменава и в двете преюдициални запитвания.

35. В решението си по тези съединени дела Съдът постановява, че членове 73 и 78 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че когато цената на стока е определена от страните, без изобщо да се споменава данъкът върху добавената стойност, и доставчикът на тази стока е лицето — платец на дължимия за обложената сделка данък върху добавената стойност, уговорената цена — в положение, в което този доставчик не е в състояние да получи от клиента изисквания от данъчната администрация ДДС — трябва да се счита за цена с вече включен ДДС.

36. Тези мотиви обаче се нуждаят от допълнително разглеждане и навярно от допълнителни пояснения. Като оставим настрана тези точки от решението, където се възпроизвеждат някои основни принципи във връзка с ДДС, може да се каже, че Съдът подчертава само две съображения в подкрепа на извода си: първото е развито в точки 34 и 35, а второто — в точка 36.

37. Според *първото съображение* начислената цена трябва да се счита за включваща ДДС, така че начисленият ДДС трябва да натоварва доставчика възможно най-малко, в съответствие с принципа, че ДДС трябва да се понася само от крайния потребител.

38. Според *второто съображение*, ако данъчните органи приемат, че начислената цена не включва ДДС, то това би било в противоречие „с правилото, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице“.

39. Въпреки че използваният от Съда израз „размер, [...] получен от данъчнозадълженото лице“ би могъл да е двусмислен, тъй като може да се разбира като отнасящ се както до размера на сумата, платена като насрещна престация за съответните стоки — възнагаждението, така и до ДДС, платен от купувача, все пак считам, че изразът „размер“ тук следва ясно да се разбира като отнасящ се до начисления ДДС²⁶. Следователно споменатото правило трябва да се разбира в този смисъл: данъчната администрация не може да събира от доставчика ДДС в размер, по-голям от ДДС, който доставчикът правилно е начислил и фактурирал на купувача. Съответно това съображение е сходно с първото съображение, споменато от Съда, отнасящо се до данъчната неутралност, схващана в този контекст в нейното „вертикално измерение“²⁷. Действително и в двата случая идеята е ДДС да не бъде в тежест на икономическите оператори.

40. В това отношение такова решение би било озадачаващо, ако постигнатото решение трябва да се прилага във всички случаи, в които сделките не съответстват на правилата за ДДС, каквото впечатление може да се създаде поради липсата на изрична препратка към обстоятелствата по случая, и по-конкретно по случаи, в които, подобно на настоящото дело, две данъчнозадължени лица се договорят да укриват сделките си от данъчните органи. В такава ситуация логическата последица от факта на укриване на сделката е, че те не са взели предвид какъвто и да е ДДС. Тъй като и двамата знаят, че сделката няма да бъде обложена с ДДС и следователно купувачът няма да може да приспадне какъвто и да е ДДС върху платената цена, последната логично съответства, от страна на купувача, на разходите, които иначе би направил, с изключение на ДДС, който по принцип би предплатил, а от страна на доставчика — на възнагаждението, без

²⁶ Вж. в този смисъл по-конкретно решения от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, т. 15), и от 26 април 2012 г., „Болкан енд Сий пропъртис“ АД СИЦ и „Провадинвест“ ООД (C-621/10 и C-129/11, EU:C:2012:248, т. 44), на които Съдът се позовава в решение *Tulică и Plavoşin*. В текста на английски език на решение *Tulică и Plavoşin* използваният израз е: „the amount paid by the taxable person“, докато в текста на румънски език се използва изразът „superioară celei primite de persoana impozabilă“, а на френски език — „que l'assujetti a reçu“, което всъщност се равнява на „платен на данъчнозадълженото лице“.

²⁷ Изразът „принцип на неутралност“ действително може в контекста на ДДС да се отнася и до приложението на принципа за недопускане на дискриминация във връзка с ДДС. Вж. в това отношение решение от 15 ноември 2012 г., *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 48).

ДДС, което обичайно би събрал и внесъл²⁸. Всъщност, когато две данъчнозадължени лица се споразумеят да укриват сделка помежду си, извършена за целите на облагаема дейност, по принцип целта им е просто да избегнат данъка върху доходите, а не самия ДДС, тъй като именно поради принципа на неутралност ДДС по дефиниция е неутрален по отношение на тях. Причината да не подават справки-декларации за ДДС е просто, че искат да избегнат формалното вписване на сделката за целите на определяне на общите приходи (включително данъка върху доходите).

41. Положението е различно, когато купувачът не знае, че доставчикът няма да плати ДДС. Всъщност в такъв случай купувачът по принцип ще иска да плати цена, която съответства на цената, която би платил за подобна стока или услуга с включен ДДС, тъй като купувачът или е краен потребител, в който случай ще очаква да поеме тежестта на ДДС, или е данъчнозадължено лице, в който случай той очаква да е в състояние впоследствие да приспадне този ДДС²⁹.

42. Отбелязвам обаче, че дори и в това положение икономическата рационалност подкрепя при определени обстоятелства платената цена да не включва какъвто и да е било ДДС. Наистина доставчикът може да реши да върне ДДС именно с цел да избегне намаляване на продажната си цена, без да намалява маржа си, и по този начин бързо да продаде големи количества стоки или услуги (най-често преди да изчезне).

43. Според мен има и друга хипотеза, при която възприетият в решение Tulică и Plavoşin подход няма да е задължително приложим, и това е, когато данъчната администрация не разполага с данни за платената цена. В зависимост от използвания метод да се проследи цената, и по-специално при сравнение ще се приеме, че ДДС трябва или не трябва да се счита за включен в така установената цена. Всичко зависи от използвания критерий за сравнение³⁰.

44. Всичко това показва, че от гледна точка на мерките, предприети за възстановяване на положението, такова, каквото то би било в отсъствието на каквато и да било незаконосъобразност, не съществува общоприет и уеднаквен метод, който да е приложим във всички ситуации³¹. В частност подходът, възприет от Съда в решение Tulică и Plavoşin,

28 Когато доставчикът не е регистриран по ДДС, а купувачът не възнамерява да приспадне какъвто и да е ДДС, последният логично закупува стоките на цената, която би платил без приложимия ДДС, ако сделката е облагаема, тъй като може да се предположи, че купувачът е знаел, че в този случай може да приспадне всички платени данъци. Ето защо в професионалната делова практика цените в търговските предложения се посочват без включен данък, тъй като купувачът се интересува именно от тази цена.

29 Не бива да се забравя обаче, че за да запази правото на приспадане в случай на измама, купувачът най-малкото не трябва да е проявил небрежност. Действително Съдът многократно се е произнасял, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Вж. например решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, т. 34 и цитираната съдебна практика). Ако случаят е такъв при извършване на измама от страна на самото данъчнозадължено лице, такъв е и случаят, когато данъчнозадължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС. Вж. решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 46). По отношение на нивото на дължима грижа от страна на стопански субект, който иска да упражни правото си на приспадане, според Съда той трябва да предприеме всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да гарантира, че осъществяваната от него доставка не го води до участие в данъчна измама. Вж. в този смисъл решение от 19 октомври 2017 г., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, т. 52). По-специално, когато са налице данни за евентуални нарушения или измама, от добрия търговец би могло да се изисква, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да закупува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност. Вж. в този смисъл решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 60).

30 В този смисъл разбирам подхода, който Съдът възприема в решение Fontana, където по същество постановява, че е възможно в случаите, когато не са спазени задълженията за докладване, да се използва като данъчна основа оборотът на предприятието, определен по индуктивен метод, при който се изхожда от секторни проучвания, одобрени с декрет на министъра, без да се позовава на подхода, възприет в решение Tulică и Plavoşin. Вж. решение от 21 ноември 2018 г., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, т. 36).

31 По аналогия отбелязвам по отношение на определянето на мерки, които европейска институция, чието решение е отменено, трябва да предприеме, за да възстанови жалбоподателя в положението, в което той би се намирал в отсъствието на допуснатата незаконосъобразност, че това определяне изисква подробно разглеждане на съответното положение. Вж. решения от 31 март 1971 г., Комисия/Съвет (22/70, EU:C:1971:32, т. 60), от 6 март 1979 г., Simmenthal/Комисия (92/78, EU:C:1979:53, т. 32), от 17 февруари 1987 г., Samara/Комисия (21/86, EU:C:1987:88, т. 7), и по-експлицитно, но за Общия съд, решение от 23 април 2002 г., Campolargo/Комисия (T-372/00, EU:T:2002:103, т. 109).

изглежда, е валиден само когато сделката е извършена с купувачи, за които разумно може да се очаква, че не са знаели, че извършените сделки са подлежали на облагане с ДДС. Действително само в тази ситуация може разумно да се приеме, че платената цена би била същата като тази, която би била платена, ако сделката беше облагаема.

45. Съответно според мен подходът, възприет в решение Tulică и Plavoşin, трябва да се разбира в смисъл, че е приложим единствено в тази ситуация, и дори в тази ситуация само като установяващ презумпция, която може да бъде оборена от данъчните органи, ако се окаже например, че реализираната цена е по-близо до цената без ДДС за сходни стоки или продукти³².

3. По това какъв подход да се използва за определяне на мерките, които следва да се предприемат

46. Някой може да се изкуши и да отиде още по-далеч, като приеме, че когато данъчнозадължени лица (т.е. страни по сделка, които не са крайни потребители) са укрили сделка с цел измама, не трябва да се плаща ДДС. Наистина, от икономическа гледна точка, като се вземе предвид цялата търговска верига, логическото следствие от аргумента, основан на принципа на данъчна неутралност, би било, че при определени обстоятелства може изобщо да не е необходимо възстановяване на ДДС на съответната държава членка, за да се възстанови положението, както е трябвало да бъде³³.

47. По-специално, когато сделката се извършва между две данъчнозадължени лица, както в настоящия случай (в решение Tulică и Plavoşin не се уточнява дали купувачите са данъчнозадължени лица или не за целите на облагане с ДДС), е вярно, че ако сделката е била извършена, както е трябвало, купувачът е щял да плати ДДС на доставчика, който на свой ред е щял да го възстанови на съответната държава членка. Купувачът обаче също е щял да приспадне този ДДС от данъка, който е щял да събере върху собствените си продажби (или е щял да получи възстановяване на надвнесен ДДС)³⁴. Съответно, както бе обяснено по-горе, окончателно събраният от дадена държава членка ДДС би останал в същия размер като ДДС,

32 В това отношение отбелязвам, че пазарната цена представлява метод за коригиране на ценови аномалии, предвиден в самата Директива 2006/112. Действително член 80 от Директива 2006/112, който попада в същия дял като членове 73 и 78 от тази директива, предвижда възможността, в случай че страните са свързани и следователно за тях е вероятно платената цена да не отразява реалната икономическа стойност на доставката, държавите членки да определят данъчната основа на операцията, като използват нормалната пазарна цена вместо платената цена. Вж. също съображение 26 и член 77 от Директива 2006/112.

33 Трябва да се признае, че в точка 28 от решение от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), Съдът приема, че „[к]огато издателят на фактурата своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралност на ДДС изисква неоснователно фактурираният ДДС да може да се коригира“. Аз обаче не считам, че като е посочил наличието на загуба на данъчни приходи, Съдът наистина е имал за цел да направи глобален преглед на общите последици от нарушаването на правилата за ДДС.

34 Според практиката на Съда правото на приспадане на ДДС на данъчнозадължено лице, което извършва такива сделки, не може да бъде засегнато от факта, че във веригата на доставки, от която тези сделки са част, друга предходна или последваща сделка е опорочена от измама с ДДС, без това данъчнозадължено лице да знае или да разполага с каквито и да било средства да узнае. Вж. решение от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 45).

събран на етапа на окончателната сделка, а именно тази, по която участва купувач, който няма да използва стоките или услугите за нуждите на облагаемите си сделки³⁵. Ето защо, както подчертава практиката на Съда, ДДС, който е косвен данък върху потреблението, в крайна сметка се поема единствено от потребителя³⁶.

48. При тези условия, ако държава членка претендира плащане на ДДС от доставчик, който a priori не е включил ДДС в продажната цена и следователно ДДС впоследствие не е бил приспадан от купувача, първо, купувачът може в крайна сметка да събере ДДС в по-голям размер в сравнение с данъка, който би събрал в отсъствието на измама. Второ, такова изискване задължително ще намали печалбата на доставчика, ако той не може да прехвърли този данък на купувача, което изглежда в противоречие с принципа на неутралност, очертан в точка 38 от настоящото заключение³⁷.

49. Наистина в решение Tulică и Plavoşin Съдът приема, че въпросът какви мерки следва да се предприемат, за да се поправи положението, може да зависи от това дали доставчикът има право купувачът да му възстанови ДДС, претендиран от данъчните органи, именно за да гарантира тази неутралност. Наличието на такава възможност обаче не решава проблема, а по-скоро може да го прехвърли на купувача, който може да е действал добросъвестно. В действителност купувачът може напълно законно да не е знаел например, че доставчикът не е включил ДДС в цената или че го е включил, но с намерение да не го внася. Следователно купувачът може да е платил същата цена, която би платил и ако сделката беше изначално облагаема с ДДС и съответно вече е упражнил правото си на приспадане на упоменатия в издадената фактура ДДС, когато доставчикът ще поиска връщането на ДДС, изискван от данъчните органи³⁸.

50. Разбира се, може да се разгледа и обратният вариант, където на купувача следва да се позволи да приспадне ДДС, който по някакъв начин е платен втори път, така че да остане неутрален за този купувач. Това обаче ще доведе до санкции за съответната държава членка, тъй като купувачът би приспаднал по-голяма сума от внесения ДДС³⁹. Според мен нито купувачите, нито държавите членки (и следователно косвено техните данъкоплатци) трябва да бъдат засегнати от последиците на допуснатата, макар и добросъвестно, незаконосъобразност от доставчиците. В този контекст, ако се приеме, че в крайна сметка ДДС трябва да се понесе от

35 Нека вземем за пример стандартна търговска верига на доставка по отношение на стока, която включва трима посредници, всеки от които реализира марж на печалба в размер на 10,00 EUR. Нека също така да предположим, че всяка сделка подлежи на облагане с ДДС в размер на 20%. В съответствие с това първият път стоката ще бъде продадена за 12,00 EUR (с включен ДДС), което означава, че събраният и впоследствие възстановен на съответната държава членка ДДС е 2,00 EUR. Вторият път стоката ще бъде продадена повторно за 24,00 EUR (с включен ДДС), като събраният ДДС ще бъде в размер на 4,00 EUR, но възстановеният ДДС ще бъде само 2,00 EUR, тъй като платените предварително 2,00 EUR ДДС подлежат на приспадане. При третата продажба на краен потребител на цена 36,00 EUR (с включен ДДС) събраният данък ще бъде в размер на 6,00 EUR, но възстановеният ДДС ще бъде едва 2,00 EUR (събран ДДС в размер на 6,00 EUR минус предварително платения данък в размер на 4,00 EUR). Така накрая общият размер на събрания данък ще бъде 6,00 EUR, точно същият размер, както ако стоката беше продадена директно от първото данъчнозадължено лице на крайния потребител за 36,00 EUR (с включен ДДС).

36 Вж. например решение от 3 октомври 2006 г., Vanca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 28).

37 От тази гледна точка, стига плащането на ДДС в някакъв размер да не е необходимо за възстановяването на публичните финанси, всяко такова задължение трябва да се счита за санкция, а не за мярка, целяща възстановяване на положението.

38 Всъщност според практиката на Съда данъчната администрация не може да откаже да признае на данъчнозадължено лице правото да приспадне ДДС, начислен за покупки на стоки, които са му били доставени, по съображения за недостоверност на фактурите, които удостоверяват тези покупки. Вж. определение от 3 септември 2020 г., Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, т. 66).

39 Защото ДДС ще бъде внесен само веднъж, а ще бъде приспадан два пъти.

потребителите, както изисква принципът на неутралност, за да се възстанови положението, което щеше да е налице в отсъствието на незаконосъобразност, е необходимо първо да се направи оценка дали ДДС трябва да се възстанови с оглед на етапа от производството, на който е извършено нарушението, както и на вида на извършеното нарушение⁴⁰.

51. Същевременно, въпреки че този подход е последователен от чисто икономическа гледна точка — която би била фокусирана върху търговската верига като цяло и теоретичните основи на цялата система на ДДС — считам, че такава гледна точка трябва да отстъпи пред практическите реалности на системата, която на свой ред трябва да се фокусира върху задълженията, които носи всяко данъчнозадължено лице.

52. Действително, от *правна гледна точка* въпросът какви мерки следва да се предприемат, за да се поправи положението, трябва да се преценява само в светлината на задълженията, които въпросното лице не е спазило⁴¹. Не е необходимо да се преценява дали ДДС е щял да бъде приспаднал впоследствие и дали в крайна сметка държавата членка ще получи ДДС в по-голям размер от този, който би бил събран в отсъствието на измама. Единственият относим въпрос е дали в случай на укрити сделки данъкът, свързан с тези сделки, трябва да се изчисли, като се приеме, че ДДС е включен в събраните от доставчика суми по тези сделки.

53. По същество, тъй като всяко данъчнозадължено лице следва да спазва правилата за ДДС, когато то не е обложило сделките с ДДС, възстановяването на положението предполага изискване лицето да върне съответния ДДС. В този контекст понятието за задължението да се възстанови положението не е предназначено да неутрализира последиците от незаконосъобразното поведение, а чисто и просто да задължи данъчнозадълженото лице да спазва правната уредба за ДДС, без оглед на каквито и да е съображения, свързани с връщането на данъка или с неутралност по отношение на конкуренцията.

54. Въпреки че този въпрос никога не е бил ясно повдиган пред Съда, би било доста радикална промяна в съществуващата съдебна практика да се приеме, че мерките, приети с цел възстановяване на въпросното положение, трябва да се преценяват в светлината на въздействието на измамата за събрания в рамките на цялата верига от търговци ДДС. Всъщност, дори ако приемем, че съгласно практиката на Съда отчитането на действителното икономическо и търговско положение представлява основен критерий при прилагане на общата

40 Погледнато от тази чисто икономическа гледна точка, фактът, че задължението да се поправи положението може в някои случаи да не изисква възстановяване на ДДС, не се поставя под въпрос от това, че системата на ДДС се основава на принципа на частично плащане. В действителност, както бе пояснено по-горе, механизмът, по който се прилага този принцип, не засяга връщането на този данък, а преследва други цели. От една страна, той има за цел да ограничи риска от загуби от данъчни приходи в случай на несъстоятелност на посредник. От друга страна, такава система има за цел да осигури на данъчната администрация обща картина на оборота, реализиран от данъчнозадълженото лице и неговото междинно потребление, което позволява на данъчната администрация да прави кръстосани препратки към декларации за други данъци. Когато обаче вече е осъществена препродажба на крайни потребители и тази препродажба е облагаема, в резултат на което държавата членка е събрала дължимия ДДС, както е в разглеждания случай, първата цел губи своя смисъл спрямо мерките, които следва да се предприемат за възстановяване на положението. От тази гледна точка обаче тя запазва функцията си по отношение на санкциите, които следва да се наложат на лицата, които неправомерно са укрили някои сделки, тъй като целта на санкциите трябва да бъде възпирането на други лица от такова поведение. Що се отнася до втората цел, тъй като тя не е пряко свързана със самия принцип на ДДС, той по принцип може да е релевантен само в контекста на определяне на санкцията, която трябва да се предвиди.

41 При подобен правен подход разграничението между мерки, насочени към възстановяване на положението, и мерки, които представляват санкция, не зависи от това дали съответната мярка надхвърля възстановяването на щетите, претърпени от съответната държава членка, а единствено от целта, преследвана от въпросната мярка, а именно борба с избягване на плащането на ДДС: санкция е това, което администрацията изисква от съответното лице, поради факта че е нарушило правилата за ДДС, в допълнение към плащането на дължимия ДДС, независимо дали това плащане надхвърля стриктно необходимото за компенсиране на настъпилата загуба на ДДС.

система на ДДС⁴², според мен възприетият от Съда подход, поне що се отнася до плащането на този данък, винаги е бил имплицитно да приема, че определянето на мерките с цел възстановяване на положението трябва да се преценява за всяко отделно данъчнозадължено лице и следователно на всеки етап в търговската верига⁴³.

55. Противопоставянето обаче между икономически и глобален подход по отношение на мерките, които следва да се предприемат, от една страна, и правен подход, основаващ се на индивидуалното положение на всяко данъчнозадължено лице, от друга страна, показва, поради изтъкнатите по-горе причини, че възприетият в решение Tulică и Plavoşin подход не може да бъде обоснован с принципа на неутралност. Всъщност, ако се приеме, че мерките, които следва да се предприемат, трябва да бъдат преценявани за всяко отделно данъчнозадължено лице, да се определя дали като цяло измамата е имала последици за приходите от ДДС, така възприетите решения по необходимост няма да бъдат икономически неутрални.

56. Това е особено очевидно, що се отнася до разграничението, направено в това решение, в зависимост от обстоятелството дали националното законодателство позволява на доставчика да възстанови от купувача претендирания от данъчните органи ДДС, тъй като е трудно да се разбере как фактът, че доставчикът може да възстанови от купувача претендирания от данъчните органи ДДС може да изключи възможността този доставчик да събере ДДС, но да не го върне и следователно той да е включен в цената, но да не бъде върнат. Изглежда трудно също така да се обоснове решението, прието само въз основа на принципа на неутралност, тъй като Съдът не се опитва да определи какви последици ще настъпят за купувача, който може да е действал добросъвестно, от факта, че доставчикът би могъл да има право да възстанови от купувача ДДС, претендиран от данъчните органи⁴⁴.

57. Считаю, че единственият начин да се спази напълно принципът на неутралност в смисъла, който Съдът му придава в решение Tulică и Plavoşin, би бил от държавите членки да се изисква да предвиждат, първо, че доставчикът може да възстанови изисквания от данъчните органи ДДС от купувача, но само ако може разумно да се предположи от обстоятелствата по случая, че този данък не е включен в цената, и второ, че купувачът може, когато разумно би могло да се допусне, че не е знаел за измамата, да приспадне *разликата* между вече приспаднатия ДДС, изчислен въз основа на платената цена, и ДДС, изискан впоследствие. Тъй като обаче този въпрос не възниква пряко в разглеждания случай, не е необходимо да се разглежда по-нататък.

58. Въпреки това, като че ли се налага изводът, че най-практичният подход, който следва да се възприеме на индивидуално ниво в случай на измама, е дали е очевидно, че платената цена не е включвала ДДС, тъй като е щяло да бъде безпредметно търговците да го включват. От тази гледна точка подходът, възприет в Tulică и Plavoşin, следва да се схваща като основан на предположението, че купувачът не е бил информиран за незаконосъобразното деяние, извършено от доставчика.

42 Вж. например решения от 22 ноември 2018 г., МЕО — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, т. 43) или от 11 юни 2020 г., Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, т. 40).

43 Всъщност, въпреки че в областта на ДДС Съдът отчита икономическите последици от поведението на данъчнозадължените лица, от общия прочит на съдебната практика в тази област изглежда, че Съдът все пак придава по-съществено значение на спазването на нормата, която е била нарушена, за да се възстанови положението. Вж. например решение от 5 октомври 2016 г., Мая Маринова (C-576/15, EU:C:2016:740, т. 48), където Съдът изтъква „всички относими към съответното лице обстоятелства“.

44 Още по-трудно е да се разбере това разграничение, тъй като, както бе обяснено по-горе, задължението за държавите членки да предприемат необходимите мерки за възстановяване на положението произтича от задължението за същите тези държави членки да гарантират пълното действие на Директива 2006/112 и следователно националното право на държавите членки не може да възпрепятства това задължение. В това отношение отбелязвам, че според някои решения Съдът се е произнесъл, че държавите членки не могат да попречат на продавача да коригира издадените фактури (които представляват доказателство за търговска сделка, а не за плащането на начислената цена), когато рискът от загуба на данъчни приходи е отстранен. Вж. решение от 2 юли 2020 г., Terracult, (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 28). В този контекст, като се има предвид, че Съдът приема, че това задължение трябва да се претегли спрямо принципа на правна сигурност, по принцип Съдът решава в кои случаи този принцип задължава държавите членки да откажат на продавачите правото да прехвърлят данъка върху купувачите. Вж. по аналогия в този смисъл решение от 9 юни 2016 г., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, т. 53 и 54).

59. Следователно мотивите на Съда в решение Tulică и Plavoşin следва да се разбират в смисъл, че засягат единствено положение, при което купувачът няма основания да подозира, че доставчикът няма да върне ДДС и че в това конкретно положение въвеждат презумпция, за да улеснят данъчните органи⁴⁵. Тази презумпция обаче трябва да се счита за оборима в смисъл, че ако може да бъде представено доказателство, с препратка към пазарните цени, които обичайно са начисляват за въпросната стока или услуга, че цената е без включен ДДС, презумпцията, че договорената между страните цена е с включен ДДС, ще бъде оборена.

60. Като се има предвид че, както бе обяснено по-горе, в настоящия случай от преписката, с която Съдът разполага, е видно, че страните са се споразумели да укрят сделките си, установената в решение Tulică и Plavoşin презумпция не е приложима. При тези обстоятелства по-скоро трябва да се презумира, че платената цена не е включвала ДДС, освен ако например страните могат да докажат, че тази цена е близка до цената, която щеше да бъде платена, ако сделката беше облагаема. В този случай, ако СВ може да докаже, че общият размер на възнаграждението, което е получил за тези услуги, съответства по същество на преобладаващата към референтния момент за такива услуги на съответния пазар пазарна цена (с включен ДДС), тогава данъчните органи ще трябва да действат, като приемат, че тази сума задължително включва ДДС.

V. Заключение

61. При тези обстоятелства предлагам на преюдициалния въпрос на Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Висш съд на Галисия, Испания) да се отговори в смисъл, че членове 73 и 78 от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, разглеждани в светлината на принципите на данъчна неутралност, на забрана на данъчните измами и на злоупотребата с право и на забрана за неправомерно нарушаване на конкуренцията, допускат национално законодателство, според което в обстоятелствата на разглежданото по главното производство дело (а именно укрита сделка, извършена между две данъчнозадължени лица в хода на стопанската им дейност, която поражда право на приспадане) дължимият ДДС се изчислява, като се изхожда от презумпцията, че той не е включен в начислената цена. При тези обстоятелства обаче националното законодателство трябва също така да предвижда възможност тази презумпция да бъде оборена от данъкоплатеца чрез представяне на доказателства за обратното, в частност като се сравни платената цена с преобладаващите цени (с включен ДДС) за подобни стоки или услуги.

⁴⁵ Вж. в този смисъл съображение 5 от Директива 2006/112.