

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

15 декември 2011 година*

По дело C-427/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Corte suprema di cassazione (Италия) с акт от 7 юни 2010 г., постъпил в Съда на 31 август 2010 г., в рамките на производство по дело

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, която поглъща Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA,

срещу

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-н Е. Juhász, г-н G. Arestis (докладчик), г-н Т. von Danwitz и г-н D. Šváby, съдии,

* Език на производството: италиански.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-жа A. Impellizzeri, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 юни 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, която поглъща Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA, от адв. A. Fantozzi, адв. R. Tieghi и адв. R. Esposito, avvocati,
- за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- за германското правителство, от г-н T. Henze и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-н S. Hathaway, в качеството на представител, подпомаган от г-н P. Mantle, barrister,
- за Европейската комисия, от г-жа D. Recchia и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 15 септември 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на принципите на данъчен неутралитет, на ефективност и на недопускане на дискриминация в областта на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, която поглъща Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA (наричана по-нататък „BAPV“), от една страна, и Ministero dell'Economia e delle Finanze и Agenzia delle Entrate (наричани по-нататък общо „данъчната администрация“), от друга страна, относно отказа на последната да възстанови на BAPV недължимо платения ДДС, с който се облагат предоставяните от нея услуги по събиране на налози на консорциуми.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

- 3 Член 2 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) гласи:

„С данък върху добавената стойност се облагат:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“ [неофициален превод]

- 4 Член 13 Б, буква г), точки 2 и 3 от тази директива гласи :

„Б. Други освободени доставки

Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на предвидените по-долу правила за освободени доставки и да предотвратят възможна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност

[...]

г) следните сделки:

[...]

2. договарянето или всякакви операции с кредитни гаранции или други обезпечения на парични средства и управлението на кредитните гаранции от лицето, което е отпуснало кредита;

3. сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, вземания, чекове и други търговски ефекти, с изключение на събирането на вземания.“ [неофициален превод]

5 Съгласно член 13 В, първа алинея от тази директива:

„В Клаузи за опции

Държавите членки могат да дават на данъчнозадължените лица право на избор по отношение на данъчното облагане в случаите на:

[...]

б) сделките, посочени в част Б, буква г) [...]“ [неофициален превод]

6 Член 21 от Шеста директива 77/388, озаглавен „Лица — платци на данъка върху добавената стойност“, предвижда в параграф 1, буква а):

„Платците на данъка върху добавената стойност са:

1. при вътрешната система:

- а) данъчнозадължените лица, които извършват облагаема сделка, различна от посочените в член 9, параграф 2, буква д) и осъществявани от установено в чужбина данъчнозадължено лице. Когато облагаемата сделка се извършва от данъчнозадължено лице, установено в чужбина, държавите членки могат да приемат разпоредби, съгласно които данъкът е платим от друго лице. За тази цел може да бъде посочен данъчен представител или получателят на облагаемата сделка. Държавите членки могат също да предвидят друго лице наред с данъчнозадълженото лице да носи солидарна отговорност за плащането на данъка.“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

- 7 Член 10, параграф 5 от Указ № 633 от 26 октомври 1972 г. на президента на Републиката за въвеждане и уреждане на данъка върху добавената стойност (редовна притурка към GURI № 1 от 11 ноември 1972 г., стр. 1, наричан по-нататък „Президентски указ № 633/72“) гласи:

„1. Освобождават се от облагане:

[...]

5. сделките, свързани със събирането на данъци, включително сделките, свързани с внасянето на данъци, извършвани от предприятия и кредитни институти за сметка на данъчнозадължените лица по силата на специални законови разпоредби.“

- 8 Член 21 от Законодателен декрет № 546 от 31 декември 1992 г. за приемане на разпоредби за данъчното производство, в изпълнение на делегираните на правителството правомощия с член 30 от Закон № 413 от 30 декември 1991 г. (редовна притурка на GURI № 8 от 13 януари 1993 г., стр. 1) гласи:

„1. Жалбата трябва да бъде подадена в срок от шестдесет дни от датата на съобщаване на обжалвания акт, тъй като в противен случай би била недопустима. Съобщаването на платежното нареждане е равнозначно на вписване в данъчния регистър.

2. Жалбата срещу мълчаливия отказ за възстановяване по член 19, параграф 1, буква г) може да бъде предявена в срок от деветдесет дни от искането за възстановяване, отправено в предвидените във всеки един от данъчните закони срокове и до погасяване по давност на правото на възстановяване. При липсата на специални разпоредби искането за възстановяване се погасява с изтичането на срок от две години, считано от датата на плащането или от датата на настъпване на факта, който дава право на възстановяване, в случай че последната дата е по-късна.“

- 9 Член 2033 от Гражданския кодекс, който урежда обективно недължимо платежното, гласи:

„Всяко лице, което е извършило недължимо плащане, има право да поиска връщането на това плащане. Освен това то има право на лихви, считано от датата на плащането, ако лицето, получило плащането, е било недобросъвестно, или ако това лице е било добросъвестно — считано от датата на искането за връщане (член 163 от Гражданския процесуалния кодекс).“

- 10 Член 2946 от Гражданския кодекс предвижда общ давностен срок:

„Освен в случаите, в които законът предвижда друго, правата се погасяват с изтичането на срок от десет години.“

- 11 Съгласно член 2935 от Гражданския кодекс давностният срок започва да тече от деня, в който правото може да бъде предявено.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 От 1984 г. до 1994 г. ВАРV предоставя услуги по събиране на налози на консорциуми, дължими от съдружниците, за сметка на три оздравителни консорциума, а именно публични образувания, регулирани от национални и местни закони и натоварени с благоустройство на публичната инфраструктура. Тъй като възнагражденията, получавани като насрещна престация за тези услуги, се облагат с ДДС, ВАРV начислява този данък на консорциумите. ВАРV заплаща редовно ДДС на данъчната администрация съгласно предвидените в закона условия, тъй като по това време данъчната администрация счита, че дейността по събиране на налози на консорциуми не попада в обхвата на предвиденото в член 10, параграф 5 от Президентски указ № 633/72 освобождаване.
- 13 С циркулярно писмо от 26 февруари 1999 г. данъчната администрация съобщава, че променя първоначалното си тълкуване на тази разпоредба, като посочва, че налозите на консорциумите имат данъчен характер и че следователно дължимите от консорциумите възнаграждения за услугите по събиране на тези налози трябва да се считат за освободени от ДДС съгласно член 10, параграф 5 от Президентски указ № 633/72.
- 14 Поради това оздравителните консорциума искат от SIFER SpA, правопреемник на ВАРV, да върне, като обективно недължимо платено по смисъла на член 2033 от Гражданския кодекс, недължимо платения ДДС върху посочените възнаграждения. В резултат на жалбата пред Tribunale civile di Ferrara, подадена от един от консорциумите, ВАРV е осъдена да възстанови посочените суми.
- 15 От своя страна, ВАРV отправя до данъчната администрация искания за възстановяване на ДДС, съответстващ на сумите, които са потърсили от нея потребителите на нейните услуги. Изправена пред противопоставения ѝ мълчалив отказ, ВАРV подава пред Commissione tributaria provinciale di Roma (провинциален

съд на Рим по данъчноправни дела) три отдели жалби, които посочената юрисдикция уважава.

- 16 Данъчната администрация обжалва постановените три решения, пред Commissione tributaria regionale del Lazio (регионален съд на Лацио по данъчноправни дела), който, след като съединява жалбите, постановява че ВАРV е изгубила правото си на възстановяване, тъй като искането ѝ за възстановяване е било направено след изтичане на специалния двегодишен давностен срок след заплащане на ДДС, предвиден в член 21, параграф 2 от Законодателен декрет № 546/92 от 31 декември 1992 г. В това отношение тази юрисдикция посочва, че циркулярното писмо от 26 февруари 1999 г. не може да се счита за юридически факт, с чието настъпване започва да тече този срок.
- 17 ВАРV подава касационна жалба пред Corte suprema di cassazione срещу това решение.
- 18 Corte suprema di cassazione изпитва съмнения относно съвместимостта с ръководните принцип в областта на ДДС на националните процесуалноправни разпоредби предвид обстоятелството, че тези разпоредби могат да доведат до положение, като разглежданото настоящия случай, което води до материално отрицание на правото на възстановяване на недължимо платения ДДС. Всъщност тази юрисдикция посочва, че ВАРV, която е платила ДДС на данъчната администрация, е длъжна, в изпълнение на решение на гражданскоправна юрисдикция, да възстанови това ДДС на лицето, което ѝ го е платило, без на свой ред да може да получи възстановяване на този ДДС от страна на данъчната администрация. Така съгласно тази юрисдикция националните процесуалноправни и материалноправни разпоредби, уреждащи възстановяването на недължимо платения данък, правят практически невъзможно упражняването на правото на възстановяване.
- 19 При тези обстоятелства Corte suprema di cassazione решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допускат ли принципите на ефективност, на недопускане на дискриминация и на данъчен неутралитет в областта на ДДС национална правна уредба или практика, които предвиждат, че правото на придобиващия/клиента на

възстановяване на неоснователно платения ДДС представлява, за разлика от правото, упражнено от главния длъжник (прехвърлител или доставчик на услуги), право на възстановяване на обективно недължимо платено по общия ред и че срокът, предвиден за придобиващия/клиента, е чувствително по-дълъг от предвидения за прехвърлителя/доставчика, така че искането на първия, упражнено, когато срокът за втория е изтекъл отдавна, може да доведе до осъждане за възстановяване на последния, без същият да може повече да иска възстановяване от финансовата администрация, и то без да е предвиден какъвто и да било инструмент, който да позволи да се координират производствата, които са ангажирани или предстои да бъдат ангажирани пред различните юрисдикции, за да се предотвратят конфликтите или споровете?

- 2) Независимо от предходната хипотеза, съвместима ли е с вече посочените принципи национална съдебна или административна практика, които допускат издаването на решение за възстановяване срещу прехвърлителя/доставчика на услуги и в полза на придобиващия/клиента, когато прехвърлителят/доставчикът на услуги не е предявил иск за възстановяване пред друг съд в предоставените му срокове, позовавайки се на дадено от съдебната и последвано от административната практика тълкуване, според което сделката се облага с ДДС?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- ²⁰ С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи по същество дали принципите на данъчен неутралитет, на ефективност и на недопускане на дискриминация допускат национална правна уредба относно връщане на недължимо платено, като разглежданата в настоящия случай, която

предвижда специален давностен срок за предявяване на иск за възстановяване по данъчното право, който е по-къс от давностния срок за предявяване на иск за връщане на недължимо платено по гражданското право, така че получател на услуги, който предяви такъв иск срещу доставчик на услуги, да може да получи от този доставчик възстановяване на недължимо платения ДДС, без същият този доставчик на свой ред да може да получи възстановяване на недължимо платения ДДС от данъчната администрация.

- 21 Най-напред следва да се посочи, че по правило Съдът не разглежда принципа на данъчния неутралитет, за да определи дали правото на Съюза допуска национална правна уредба, която предвижда давностни срокове за отправяне на искане за възстановяване на ДДС (вж. в този смисъл Решение от 19 ноември 1998 г. по дело SFI, С-85/97, Recueil, стр. I-7447, точки 22—36, Решение от 11 юли 2002 г. по дело Marks & Spencer, С-62/00, Recueil, стр. I-6325, точки 22—47 и Решение от 21 януари 2010 г. по дело Alstom Power Hydro, С-472/08, Сборник, стр. I-623, точки 14—22).
- 22 В Решение от 15 март 2007 г. по дело Reemtsma Cigarettenfabriken (С-35/05, Сборник, стр. I-2425) Съдът приема, че при липсата на общностна правна уредба в областта на исканията за възстановяване на недължимо платени данъци, условията, при които такива искания могат да бъдат упражнявани, следва да се предвидят във вътрешния правов ред на всяка държава членка, като тези условия трябва да зачитат принципите на равностойност и на ефективност, т.е. не трябва да бъдат по-неблагоприятни от условията, засягащи подобни претенции, основани на разпоредби на вътрешното право, нито организирани по начин, който прави практически невъзможно упражняването на правата, предоставени от общностния правов ред (точка 37).
- 23 В точка 42 от посоченото по-горе Решение по дело Reemtsma Cigarettenfabriken Съдът постановява, че принципът на ефективност допуска национална правна уредба, съгласно която единствено прехвърлителят/доставчикът на услуги може да иска възстановяване на недължими суми ДДС, платени на данъчните органи, а получателят на услуги може да предяви срещу този прехвърлителят/доставчик на услуги граждански иск за връщане на недължимо платеното.

- 24 Съдът е приел също, че определянето на разумни преклузивни срокове в интерес на правната сигурност, защитаваща както данъчнозадълженото лице, така и съответната администрация, е съвместимо с правото на Съюза. В действителност такива срокове не могат да направят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правовия ред на Съюза (вж. в този смисъл Решение от 17 ноември 1998 г. по дело *Aprile*, C-228/96, *Recueil*, стр. I-7141, точка 19 и Решение от 30 юни 2011 г. по дело *Meilicke* и др., C-262/09, *Сборник*, стр. I-5669, точка 56).
- 25 Същият извод се налага и по отношение на двегодишен давностен срок, тъй като този срок по принцип е от естество да позволи на всяко полагащо обичайната дължима грижа данъчнозадължено лице да защити надлежно правата, които черпи от правовия ред на Съюза (вж. в този смисъл Решение по дело *Alstom Power Hydro*, посочено по-горе, точки 20 и 21). Същият извод важи и по отношение на двегодишен давностен срок във връзка с право на възстановяване на недължимо платен на данъчната администрация ДДС.
- 26 Съдът е приел също, че принципът на ефективност не е нарушен в случай на национален давностен срок, който евентуално е по-изгоден за данъчната администрация от приложимия за частноправните субекти давностен срок (Решение от 8 септември 2011 г. по дело *Q-Beef* и *Bosschaer*, C-89/10 и C-96/10, *Сборник*, стр. I-7819, точка 42).
- 27 Следователно само по себе си предвиждането на специален двегодишен давностен срок, в който данъчнозадълженото лице да може да поиска от данъчната администрация да му възстанови недължимо платения ДДС, при положение че давностният срок за предявяване на искиове за връщане на обективно недължимо платено между частноправни субекти е десет години, не противоречи на принципа на ефективност.
- 28 Съдът обаче вече е приел, че когато възстановяването на ДДС стане невъзможно или прекомерно трудно, за да спазят принципа на ефективност, държавите членки трябва да предвидят необходимите процесуалните средства, за да може получателят на услуги да си върне недължимо фактурирания данък (Решение по дело *Reemtsma Cigarettenfabriken*, посочено по-горе, точка 42).

- 29 Същите тези съображения се налагат и когато невъзможността или прекомерната трудност за възстановяване на недължимо платения ДДС засяга не получателя на услугата, а нейния доставчик.
- 30 От съдебната практика следва също, че принципът на ефективност би бил нарушен в хипотезата, при която данъчнозадълженото лице няма нито право да получи възстановяване на съответния данък — в рамките на срока, с който разполага, за да предяви иск срещу данъчната администрация, — нито възможност, след като след изтичане на този срок срещу него е бил предявен иск за връщане на недължимо платено от неговите клиенти, да предяви претенциите си срещу данъчната администрация, така че последиците от недължимите плащания на ДДС, за които отговорност носи държавата, да бъдат понесени единствено от данъчнозадълженото по ДДС лице (вж. по аналогия Решение по дело Q-Beef и Bosschaert, посочено по-горе, точка 43).
- 31 Прието е също така, че национален орган не може да се позове на изтичането на разумен давностен срок, ако поведението на националните органи, съчетано с действието на давностен срок, е лишило напълно дадено лице от възможността да защити своите права пред националните юрисдикции (вж. по аналогия Решение по дело Q-Beef и Bosschaert, посочено по-горе, точка 51).
- 32 Що се отнася до делото по главното производство, най-напред трябва да се подчертае, че както посочва Европейската комисия по време на съдебното заседание, е било невъзможно или поне прекомерно трудно за VAPV да получи — посредством предявен в двегодишния давностен срок иск — възстановяване на платения в периода от 1984 г. до 1994 г. ДДС предвид по-специално позицията на данъчната администрация, която според предоставената от запитващата юрисдикция информация се потвърждава от националната съдебна практика, която изключва предоставяните от VAPV услуги от приложното поле на освобождаванията, предвидени в член 10, точка 5 от Президентски указ № 633/72.
- 33 По-нататък, като придава обратно действие на циркулярното писмо от 26 февруари 1999 г., тълкуването, дадено от запитващата юрисдикция и от съдебното решение, посочено в точка 16 от настоящото решение, води до определяне на

началния момент, в който са могли да бъдат предявени исковете за връщане на недължимо платеното, с обратна дата, а именно датата на заплащане на ДДС, нещо, което — предвид двегодишния давностен срок на иска за връщане на недължимо платено, с който разполага доставчикът на услугата спрямо данъчната администрация — лишава напълно този доставчик от възможността да си върне недължимо платения данък.

- 34 Накрая, безспорно е, че консорциумите са предявили иска за връщане на недължимо платеното след изтичане на специалния двегодишен давностен срок, с който разполага ВАРV, за да поиска от данъчната администрация да възстанови недължимо платения ДДС, който срок съгласно горепосоченото тълкуване, дадено от съдебната практика, започва да тече, считано от датата плащана на ДДС.
- 35 Всъщност посочените консорциуми предявяват иска за връщане на недължимо платеното след публикуването на циркулярното писмо от 26 февруари 1999 г., с което данъчната администрация променя тълкуването си относно естеството на разглежданите в делото по главното производство сделки, които за в бъдеще ще се считат за освободени от ДДС сделки.
- 36 Следователно трябва да се отбележи, че в положение като разглежданото в главното производство самата ВАРV заплаща недължимия ДДС, без да има възможност да поиска неговото възстановяване от данъчната администрация поради изтичането на специалния двегодишен давностен срок, въпреки че тя не носи отговорност за това положение, което се дължи на факта, че с оглед на посоченото циркулярно писмо получателите на услугите са предявили срещу ВАРV иск за връщане на недължимо платеното след изтичането на посочения срок.
- 37 Всъщност нищо в предоставената от запитващата юрисдикция преписка не дава основание да се предположи, че ВАРV няма да постъпи като внимателен и съобразителен икономически оператор, като предоставя услугите по събиране на налози на консорциумите срещу заплащане на цена с включен ДДС и като плаща това ДДС на данъчната администрация.

- 38 В това отношение от акта за преюдициално запитване следва, че ВАРV добросъвестно е начислявала ДДС върху предоставяните от нея услуги по събиране на налози на консорциумите и добросъвестно е плащала този данък на данъчната администрация в съответствие с практиката, следвана от тази администрация към момента на фактуриране на посочените услуги.
- 39 Италианското правителство посочва обаче, че от известно време съществува спор относно статута на тези услуги по отношение на ДДС, така че едни внимателен и съобразителен икономически оператор не можел да има легитимни правни очаквания, че тези услуги ще продължат да се облагат с ДДС.
- 40 Въпреки това следва да се отбележи, че едва с циркулярното писмо от 26 февруари 1999 г. става ясно, че данъчната администрация, която трябва да осигури прилагането на въпросното законодателство, приема изрично, че налозите на консорциумите имат данъчен характер и че дължимите от консорциумите възнаграждения трябва да се считат за освободени от ДДС по смисъла на член 10, параграф 5 от Президентски указ № 633/72. Следователно това циркулярно писмо поставя под въпрос облагането с ДДС на услугите по събиране на тези налози с обратен ефект.
- 41 При това положение посочената администрация трябва да отчита конкретното положение на икономическите оператори и при необходимост да адаптира прилагането на новата си правна преценка към посочените оператори (вж. в този смисъл Решение от 10 септември 2009 г. по дело Plantanol, C-201/08, Сборник, стр. I-8343, точка 49).
- 42 Така от гореизложените съображения следва, че принципът на ефективност допуска национална правна уредба относно връщане на недължимо платено, която предвижда по-дълъг давностен срок за предявяване на иск за връщане на недължимо платено по гражданското право, предявен от получателя на услуги срещу доставчика на тези услуги, които се облагат с ДДС, отколкото специалния

давностен срок за предявяване на иск за възстановяване по данъчното право, предявен от този доставчик срещу данъчната администрация, за да може това данъчнозадължено лице действително да поиска възстановяването на този данък от данъчната администрация. Последното условие не е изпълнено, когато прилагането на такава правна уредба лишава напълно данъчнозадълженото лице от правото да получи от данъчната администрация възстановяване на недължимо платения ДДС, който то самото е трябвало да върне на получателя на предоставяните от него услуги.

По втория въпрос

- 43 Предвид дадения отговор на първия въпрос не следва да се дава отговор на втория въпрос.

По съдебните разноси

- 44 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата 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:

Принципът на ефективност допуска национална правна уредба относно връщане на недължимо платено, която предвижда по-дълъг давностен срок за предявяване на иск за връщане на недължимо платено по гражданското

право, предявен от получателя на услуги срещу доставчика на тези услуги, които се облагат с данък върху добавената стойност, отколкото специалния давностен срок за предявяване на иск за възстановяване по данъчното право, предявен от този доставчик срещу данъчната администрация, за да може това данъчнозадължено лице действително да поиска възстановяването на този данък от данъчната администрация. Последното условие не е изпълнено, когато прилагането на такава правна уредба лишава напълно данъчнозадълженото лице от правото да получи от данъчната администрация възстановяване на недължимо платения данък върху добавената стойност, който то самото е трябвало да върне на получателя на предоставяните от него услуги.

Подписи