



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

J. КОКОТТ

представено на 8 юни 2017 година¹

Дело C-246/16

Enzo Di Maura

срещу

Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale di Siracusa

(Преюдициално запитване, отправено от Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Данъчна юрисдикция на провинция Сиракуза, Италия)

„Преюдициално запитване — Правна уредба в областта на ДДС — Ограничаване на правото на намаляване на данъчната основа в случай на неплащане от страна на съдоговорителя (член 11, В, параграф 1, второ изречение от Директива 77/388/ЕИО, съответно член 90, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО) — Свобода на преценка на държавите членки при транспонирането — Пропорционалност на периода на предварително финансиране от страна на предприемача“

I. Въведение

1. В търговската дейност се случва клиент да не плати навреме или изобщо издадените му фактури. Това обстоятелство само по себе си наистина е неприятно за предприятието, особено когато дължимите суми достигнат определена стойност. Особено неприятно става положението, когато въпреки неплащането на фактурите се дължат данъци, чийто размер се определя въз основа на сумата, посочената във фактурата, и чийто тежест следва да понесе клиентът.

2. В основата на това положение е обстоятелството, че съгласно правната уредба в областта на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) държавата всъщност получава „своя“ данък от предприятието, въпреки че лицето, което понася неговата тежест (получателят на доставката), все още изобщо не го е платило на предприятието. Вследствие на това предприятието е принудено да финансира предварително ДДС до заплащането му и следователно да предостави на държавата безлихвен кредит. В настоящия случай става въпрос за незаплатена фактура, издадена през 2004 г.

3. С оглед на това положение най-вероятно всички държави членки предвиждат съответна корекция на размера на вече възникналото задължение за плащане на ДДС от предприятието. Досега в Италия това е било възможно едва след *приключването на производство по несъстоятелност* срещу получателя на доставката. В други държави като критерий е възприето *откриването на производството по несъстоятелност*. Самото предприятие може да повлияе и върху двата критерия само донякъде. В този смисъл напълно е възможно да изминат няколко години, преди да може да приключи предварителното финансиране.

¹ Език на оригиналния текст: немски.

4. Ето защо в настоящото, второ поред производство от Италия², Съдът е сезиран с един от най-важните въпроси на косвеното облагане с ДДС, прилагано в правовата държава. Така Съдът трябва за първи път да се произнесе³ по въпроса в продължение на какъв период от време дадено частно предприятие може да бъде задължено по пропорционален начин от държавите членки да финансира предварително за своя сметка данък, чиято икономическа тежест не следва да поема. Трябва ли едно предприятие действително да чака две, десет или повече години, за да му бъде възстановен ДДС, задължението за плащане на който е възникнало и вече е внесен в бюджета? Длъжно ли е предприятието в тази връзка да води дело, което евентуално е напълно безсмислено от икономическа гледна точка, за да може да докаже, че плащането на насрещната престация, което до този момент не е било извършено, *окончателно* няма да бъде получено?

II. Правна уредба

1. Правото на Съюза

5. Приложимата по настоящото дело уредба на Съюза се съдържа в действащия през въпросния данъчен период член 11, В, параграф 1 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 данък върху добавената стойност: единна данъчна основа⁴ (наричана по-нататък „Шеста директива“). Посочената разпоредба е идентична по съдържание с действащия понастоящем член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност⁵ (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

6. Член 90 от Директивата за ДДС (предишен член 11, В, параграф 1 от Шеста директива) предвижда промяна в данъчната основа:

„1. В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

2 Другото производство от Италия, а именно по дело C-202/15 (H3g), понастоящем е спряно неофициално, тъй като поради промяна в правната уредба запитващата юрисдикция е посочила, че възнамерява да оттегли преюдициалното запитване. Съдът е сезиран с подобен въпрос и по дело C-404/16.

3 За разлика от делата, по които са постановени решения от 3 юли 1997 г., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), от 15 май 2014 г., Almos Agrárkultúreskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), от 2 юли 2015 г., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), от 26 март 2015 г., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), от 3 септември 2014 г., GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131) и от 26 януари 2012 г., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 ОВ L 145, 1977 г., стр. 1.

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

2. Италианското право

7. Член 26, параграф 2 (в редакцията му, приложима към момента на настъпване на фактите по делото) от Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto“ (Декрет № 633 на президента на Републиката от 26 октомври 1972 г., „Въвеждане и режим на данъка върху добавената стойност“; наричан по-нататък „Декрет № 633/72“), предвижда:

„Ако сделка, за която е издадена фактура, след регистрацията съгласно членове 23 и 24, не се осъществи изцяло или частично, или ако данъчната основа на сделката бъде намалена вследствие на обявяването ѝ за нищожна или на унищожаването ѝ, вследствие на отмяна, разваляне, прекратяване и пр., или вследствие на пълно или частично неплащане поради производства по несъстоятелност или изпълнителни производства, които са били неуспешни, или вследствие на прилагането на предвидени в договор намаления или отстъпки, продавачът на стоката или доставчикът на услугата има право да приспадне съгласно член 19 данъка, съответстващ на разликата, като я регистрира съгласно член 25. Приобретателят или получателят, който вече е регистрирал сделката съгласно последния член, в такъв случай трябва да регистрира разликата в съответствие с член 23 или член 24, без да се засяга правото му на възстановяване на сумата, заплатена на продавача или доставчика като начислен от последния данък“.

8. От своя страна член 101, параграф 5 от Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Единния текст на уредбата относно подоходното облагане; наричан по-нататък „TUIR“) съдържа следната разпоредба:

„Загубите на имущество съгласно параграф 1 [...] и загубите на вземания, различни от подлежащите на приспадане съгласно [...], подлежат на приспадане, ако произтичат от безспорни и ясни доказателства и що се отнася до загубите на вземания, във всички случаи, ако срещу длъжника е открито производство по несъстоятелност или е сключил одобрено [от съда] споразумение за реструктуриране на дълговете [...]. За целите на настоящия параграф се счита, че срещу длъжника е открито производство по несъстоятелност от датата на решението за откриване на производство по несъстоятелност или на решението за принудителна административна ликвидация или [...]“.

9. Освен това запитващата юрисдикция уточнява, че макар член 26, параграф 2 от Декрет № 633/72 да е изменен със Закон № 208 от 28 ноември 2015 г. в посока на изрично допускане на възможността за приспадане на ДДС в случай на неплащане на цената, считано от датата на откриване на производството по несъстоятелност, тази разпоредба се прилага само за лица, срещу които производството по несъстоятелност е открито след 31 декември 2016 г.

III. Спорът в главното производство

10. През 2004 г. г-н Di Maura (наричан по-нататък „жалбоподателят“) издава, очевидно след извършването на съответна доставка на стоки или услуги през 2004 г., фактура за сумата от 35 000 EUR, която получателят на фактурата, дружеството Sertenko srl, не заплаща, тъй като с решение от 30 ноември 2004 г. срещу него е открито производство несъстоятелност. Като се основава на това решение, на 31 декември 2004 г. жалбоподателят намалява данъчната основа с посочената сума, като изменя първоначално издадената фактура и намалява размера на данъка в съответствие с направеното изменение.

11. При все това Agenzia delle Entrate (Агенция по приходите, Италия) издава ревизионен акт за допълнителни задължения за данък върху доходите на физическите лица, за областен данък върху производствените дейности и за данък върху добавената стойност за данъчната 2004 г., като налага и санкции. Всъщност съгласно член 26, параграф 2 от Декрет № 633/1972 при несъстоятелност на длъжника заинтересованото лице можело да си възстанови внесения в бюджета данък само ако със сигурност се установи липсата на разполагаеми суми и произтичащата от това невъзможност да събере вземането си.

12. Жалбоподателят подава до Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Данъчна юрисдикция на провинция Сиракуза, Италия) жалба за отмяна на ревизионния акт. Според жалбоподателя член 26 от Декрет № 633/72 трябва да се тълкува в смисъл, че в случай на неплащане на престации намаляването на данъчната основа е възможно още при откриването на производство по несъстоятелност, тъй като обичайната продължителност на производствата по несъстоятелност била много голяма. Освен това член 101, параграф 5 от TUIR освобождавал кредитора от доказателствената тежест относно наличието на окончателна по характер загуба, като изрично давал възможност за приспадане на предявените вземания срещу предприятията, за които е открито производство по несъстоятелност, от датата на откриването на такова производство.

13. В производството пред Данъчната юрисдикция данъчната администрация се присъединява към съображенията на жалбоподателя във връзка с данъка върху доходите на физическите лица и областния данък върху производствените дейности съгласно член 101, параграф 5 от TUIR, но не и във връзка с ДДС. Според Данъчната юрисдикция липсата на възможност за намаляване на размера на дължимия ДДС произтича от историята на член 26 от Декрет № 633/72. От нея следвало, че условието за неуспех се отнасяло до производството по несъстоятелност.

14. Доказателство за неуспеха на производствата по несъстоятелност било налице единствено с приключване на разпределението на активите и изтичане на срока за възражения по плана за разпределение или, при липса на план за разпределение, при изтичане на срока за обжалване на решението за приключване на производството по несъстоятелност. Това тълкуване на член 26 от Декрет № 633/72 било в съответствие както с практиката на данъчната администрация, така и на националните юрисдикции.

15. Данъчната юрисдикция на провинция Сиракуза решава да спре производството и да отправи преюдициално запитване.

IV. Производството пред Съда

16. Сезираната със спора Данъчна юрисдикция на провинция Сиракуза отправя до Съда следните въпроси:

„1. Като се имат предвид член 11, В, параграф 1 и член 20, параграф 1, буква б), второ предложение от Директива 77/388/ЕИО, отнасящи се до намаляването на данъчната основа и до коригирането на начисления ДДС по облагаеми сделки в случай на пълно или частично неплащане на насрещната престация, договорена между страните, в съответствие ли е с принципите на пропорционалност и ефективност, закрепени в ДФЕС, и с принципа на неутралитет, от който се ръководи прилагането на ДДС, налагането на ограничения, които правят невъзможно или прекалено трудно — включително от гледна точка на времето поради невъзможност да се предвиди продължителността на производството по несъстоятелност — за данъчнозадълженото лице да възстанови данъка върху изцяло или частично неизплатена насрещна престация?

2. При положителен отговор на първия въпрос, съвместима ли е с посочените по-горе принципи разпоредба — каквато се съдържа в член 26, параграф 2 от Декрет № 633/1972 на Президента на републиката в редакцията преди измененията с член 1, параграфи 126 и 127 от Закон № 208 от 28 декември 2015 г. — която обуславя правото на възстановяване на данъка от доказването на предшестващото безуспешно водене на производства по несъстоятелност, при това съгласно съдебната практика и практиката на данъчните власти на държава — членка на Съюза, единствено след безуспешно окончателно разпределяне на активите или, ако няма такова, след като решението за приключване на производството по несъстоятелност е станало окончателно, дори когато в разумна степен се предполага, че последните действия са икономически неизгодни поради размера на предявените вземания, поради перспективите за тяхното събиране и поради разноските в производствата по несъстоятелност, и като се има предвид, че при всички случаи посочените предпоставки могат да настъпят години след датата на откриване на производството по несъстоятелност?“.

17. В производството пред Съда писмени становища по тези въпроси представят Италианската република, Обединеното кралство и Европейската комисия.

V. Правен анализ

1. По двата преюдициални въпроса

1. Общи бележки

18. С двата си преюдициални въпроса, които следва да се разгледат заедно, всъщност запитващата юрисдикция иска да установи при какви условия държавите членки могат да се възползват от предвидената в член 11, В, параграф 1, второ изречение от Шеста директива (понастоящем член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС) възможност да дерогират разпоредбата на член 11, част В, параграф 1, първо изречение от Шеста директива (понастоящем член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС)⁶. По-конкретно запитващата юрисдикция иска да установи дали правото на Съюза допуска италианският законодател да предвиди, че корекцията на данъчната основа зависи от доказването на предшестващото неуспешно водене на производство по несъстоятелност дори когато при определени обстоятелства е възможно такова производство да продължи повече от едно десетилетие.

19. Член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС не съдържа изисквания относно условията, при които може да бъде ограничен обхватът на прилагане на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС. При това положение отговорът на постановения по-горе въпрос може да бъде изведен само от принципите на правната уредба в областта на ДДС.

20. Ето защо, най-напред, ще бъде разяснено значението на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС (вж. т. 21 и сл.). След това, ще разгледам дерогацията, предвидена в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС (вж. т. 32 и сл.). Ще изложа съображенията, поради които считам, че текстът следва да се тълкува ограничително. Що се отнася до ограничаването на възможността за корекция, следва да се вземат предвид по-специално принципът на неутралитет (по този

⁶ Като се има предвид, че разпоредбите на член 11, В, параграф 1 от Шеста директива и на член 90 от Директивата за ДДС, както и другите релевантни в случая разпоредби са идентични по съдържание, но цитирането на последните е по-удобно, по съображения за опростяване по-нататък ще се прави позоваване на актуалните разпоредби.

въпрос вж. т. 40 и сл.), положението на предприятието в правото в областта на ДДС и неговите основни права (по този въпрос вж. т. 45 и сл.). След това, ще посоча критериите за пропорционално прилагане на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС (по този въпрос вж. т. 53 и сл.).

2. Значение на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС

21. По същество, въпреки изложените от Обединеното кралство и от Италианската република становища, би следвало да е налице единодушие по отношение на отправната точка. Безспорно ДДС трябва да се плати от предприемача в качеството му на лице — платец на ДДС. Съществува обаче постоянна практика на Съда, че ДДС е косвен данък върху потреблението, който трябва да се заплати от крайния потребител⁷. Данъчнозадълженото предприятие „само“ събира данъка за сметка на държавата⁸.

22. Целта на ДДС като общ данък върху потреблението е да се обложи платежоспособността на потребителя, която се проявява в *изразходването на активи* от негова страна за получаване на потребителско благо⁹. Това обстоятелство се откроява ясно в разпоредбата на член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС („възмездна доставка“), в разпоредбата на член 65 от Директивата за ДДС (изискуемост на ДДС върху предварително получената сума) и по-специално в разпоредбата на член 73 от Директивата за ДДС. Съгласно тази разпоредба данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, *получена* от доставчика (по този въпрос вж. т. 53 и сл.).

23. Следвайки тази логика, Съдът¹⁰ многократно изрично е постановявал, че „размерът на данъчната основа на ДДС, подлежащ на събиране от данъчните органи, не може да е по-висок от размера на насрещната престация, която крайният потребител действително е платил и въз основа на която е изчислен понесеният в крайна сметка от него ДДС“. Следователно, щом крайният потребител не му плаща, *от материалноправна гледна точка* предприятието също не дължи ДДС. Липсва основание за облагане с ДДС, тъй като в крайна сметка предприемачът не е извършил *възмездна* доставка на стоки или услуги по смисъла на член 2 от Директивата за ДДС.

24. Съгласно член 63 от Директивата за ДДС обаче ДДС става изискуем още когато стоките или услугите са доставени. Без значение е обстоятелството дали получателят също е платил насрещната престация (т.нар. принцип на облагане на договорената престация). Тази техника на възникване на данъчното задължение явно се основава на презумпцията, че обикновено договорената насрещна престация също се заплаща своевременно след доставката на стоки или услуги).

7 Решения от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19) и от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34), както и определение от 9 декември 2011 г., Connoisseur Belgium (C-69/11, непубликувано, EU:C:2011:825, т. 21).

8 Решения от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25) и от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21).

9 Вж. например решения от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, т. 20 и 23) и от 11 октомври 2007 г., KÖGÁZ и др. (C-283/06 и C-312/06, EU:C:2007:598, т. 37 — „определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя“).

10 Решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19), като в подобен смисъл са и решения от 15 октомври 2002 г., Комисия/Германия (C-427/98, EU:C:2002:581, т. 30) и от 16 януари 2003 г., Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, т. 19), както и заключението на генералния адвокат Léger по дело MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, т. 69).

25. При положение обаче, че от материалноправна гледна точка с ДДС се облагат само *действителните разходи* на получателя, направени за доставката на стоки и услуги, а техниката на данъчно облагане визира *договорените разходи*, в определен момент двете системи трябва да бъдат съвместени. Това съвместяване осигурява член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, като изисква да се коригира съответно размерът на първоначално възникналото задължение за плащане на ДДС на предприятието, извършващо доставката.

26. В този смисъл съгласно постоянната практика на Съда член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС представлява израз на *основния принцип на тази директива*, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице¹¹.

27. Следователно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС представлява необходимото следствие от прилагането на закрепената в член 63 от Директивата за ДДС техника на данъчно облагане (т.нар. принцип на незабавна изискуемост на данъка върху договораната престация)¹². Тя задължава държавите членки съответно да намалят данъчната основа¹³.

28. Следвайки тази логика, в решение *Goldsmiths* Съдът постановява, че дерогацията на основния принцип по член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да бъде обоснована, за да се гарантира, че мерките, приети от държавите членки на основание член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, няма да осуетят целта за данъчна хармонизация¹⁴.

29. В решение *Almos Agrárkölkereskedelmi* Съдът е постановил също, че в случай на неплащане на цената данъчнозадължените лица не могат да се позовават на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС относно правото за намаляване на данъчната им основа за ДДС, ако съответната държава членка е решила да приложи предвиденото в член 90, параграф 2 от посочената директива дерогиране¹⁵.

30. Изложените от Обединеното кралство и от Италианската република становища по същество се основават на тази практика на Съда. Ако действително е възможно изцяло да се изключи възможността за корекция, това би означавало, че извършването на корекция едва след приключването на производство по несъстоятелност, продължило няколко години, е a fortiori допустимо, както посочва и Обединеното кралство. Няма обаче основание да се приеме, че с решението си по дело *Almos Agrárkölkereskedelmi* Съдът действително е искал да се дистанцира от практиката си в решение *Goldsmiths*, която по мое мнение е правилна.

31. При това положение следва да се прецени дали член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС действително предоставя на държавите членки пълна свобода неограничено да дерогират от член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС или пък дерогациите трябва да бъдат обосновани.

11 Решения от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339 т. 15), от 26 януари 2012 г., *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40 т. 27), от 15 май 2014 г., *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, т. 22), от 3 септември 2014 г., *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, т. 37) и от 2 юли 2015 г., *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440 т. 35).

12 Същата функция изпълняват членове 184 и 185 от Директивата за ДДС, които представляват следствие от приспадането на данъка по получени доставки съгласно принципа на незабавно изискуемост на данъка върху престацията, установен в членове 168 и 178 от Директивата за ДДС, като предвиждат извършването на корекции на първоначално определения прекалено голям размер на сумата за приспадане от платения по получени доставки данък. По-специално член 185, параграф 2 от Директивата за ДДС позволява да се гарантира, че окончателната сума за приспадане на платения по получени доставки данък ще бъде адаптирана към действителната тежест на ДДС. Получателят на доставката, който поради неплащането на насрещната престация не е обложен с ДДС, не трябва да бъде освобождаван и от (фиктивна) тежест посредством приспадане на начислен по получени доставки данък.

13 Така изрично и решения от 3 септември 2014 г., *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, т. 31) и от 26 януари 2012 г., *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, т. 26).

14 Решение от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, т. 18).

15 Решение от 15 май 2014 г., *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, т. 23).

3. Дерогациата разпоредба на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС

1) Общи бележки

32. Видно от текста на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, разпоредбата допуска държавите членки да дерогират от параграф 1 в случаите на пълно или частично неплащане. Това означава, че държавите членки могат да предвидят изключение от принципа на коригиране. Съгласно постоянната практика на Съда обаче изключенията подлежат на стриктно тълкуване¹⁶.

33. Макар и текстът на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС да допуска възможността за държавите членки да дерогират предвиденото в параграф 1 намаляване на данъчната основа в случаите на пълно или частично неплащане, съдържащата се в тази разпоредба формулировка не може само поради това, обратно на изтъкнатото от Обединеното кралство и от Италианската република, да допуска пълното изключване на възможността за корекция.

34. Всъщност пълното изключване на възможността за корекция е нещо различно от дерогирането на възможността за незабавно извършване на корекция и би било в противоречие с посочения по-горе принцип на облагане с данък на потреблението, въведен с член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС. Освен това тезата за пълно изключване не може да се счита за стриктно тълкуване на понятието „дерогират“.

2) Смисъл и цел на дерогацията, предвидена в параграф 2

35. Смисълът и целта на дерогацията, предвидена в параграф 2, опровергават тезата, че тази разпоредба предоставя възможност за изключване на възможността за корекция в хипотезата на пълно или частично неплащане. От текста на параграф 2 може само да се предполага какъв е бил контекстът, в който е предвидена тази възможност за дерогация. За разлика от случаите, които не попадат в обхвата на параграф 2, на анулиране, разваляне, отказ или когато цената е намалена след извършването на доставката, пълното или частичното неплащане просто е *по-несигурно*¹⁷.

36. По-конкретно, продължава да съществува правото да се претендира плащане (тоест вземане), поради което не е изключено впоследствие да бъдат извършени плащания. Поради това има смисъл държавите членки да разполагат с възможност да противодействат на посочената несигурност, като предвидят правила, дерогирани параграф 1. Съгласно тази логика обаче възможността за дерогирание на държавите членки се разпростира само по отношение на въпросната несигурност, но не и по отношение на въпроса *дали* трябва да се извърши корекция. Следователно това обстоятелство също не допуска, обратно на становището на Италианската република, държава членка да изключи възможността за корекция.

37. Не може да бъде приет доводът на Комисията, че дерогациите по параграф 2 биха могли да бъдат обосновани с цел предотвратяване на злоупотреби. От една страна, законодателят е предвидил такава възможност в член 273, а не в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС. От друга страна, мерките, които по силата на член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратяват

¹⁶ Но само при условие че с такова тълкуване се осигурява съблюдаването на целта на изключението. Междувременно установената практика на Съда в областта на правната уредба на ДДС е в този смисъл: вж. решения от 21 март 2013 г., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, т. 23), от 14 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, т. 16), от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388, т. 47) и заключението ми по дело Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, т. 41). По същество посочените формулировки, използвани от Съда, имат за цел да напомнят, че изключенията трябва да се тълкуват не ограничително, а стриктно.

¹⁷ В това отношение е релевантно решение от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, т. 25).

измамите, не трябва нито да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели, нито да поставят под въпрос неутралитета на ДДС¹⁸. Режимът на обективна отговорност на доставчика до определена крайна дата (в случая датата на приключване на производството по несъстоятелност) обаче би надхвърлил необходимото за защита на държавния бюджет¹⁹.

38. По-специално, не е ясно по какъв начин ограничаването на възможността за корекция на размера на задължението за плащане на данъка до датата на настъпване на определено събитие може да е подходящо средство за борба с измамите в областта на ДДС. Ако корекциите действително са израз на *основния принцип на Директивата за ДДС*, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице²⁰, тогава от определящо значение е единствено неплащането на насрещната престация.

39. В случай че става въпрос не за неплащане, а в действителност за безвъзмездна доставка на стоки или услуги, в правото в областта на ДДС съгласно член 16 или член 26 от Директивата за ДДС такава доставка се третира като възмездна доставка на стоки или услуги. Данъчната администрация може и е длъжна така или иначе да извърши посочената преценка. Това означава, че всъщност не е възможна злоупотреба на равнището на предприятието, извършващо доставката. Следователно злоупотреба би била възможна само на равнището на получателя на доставката, който не плаща цената, когато въпреки неплащането последният приспадне начисления по получената доставка данък. Член 185, параграф 2 от Директивата за ДДС обаче предотвратява злоупотребата, която е възможна в тази хипотеза. Съвсем логично разпоредбата допуска възможността за корекция на сумата за приспадане от предприятието, което поради липса на плащане не понася тежестта от ДДС.

3) Принципът на неутралитет в правната уредба в областта на ДДС

40. Освен това принципът на данъчен неутралитет трябва да се прилага и при тълкуването на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС. Принципът на неутралитет представлява основен принцип на ДДС, който произтича от характера му на данък върху потреблението²¹ и по същество включва две основни положения.

41. От една страна, този принцип не допуска икономически оператори, извършващи една и съща дейност, да бъдат третирани различно по отношение на облагането с ДДС²². Това основно положение придобива значение във връзка с предвидените в самата Директива за ДДС дерогации от правилото за данъчно облагане на договорената насрещна престация (по този въпрос вж. т. 56 и 57).

18 Вж. само решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 62 и цитираната съдебна практика).

19 Решения от 6 декември 2012 г., *Боник* (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 42) и от 21 юни 2012 г., *Mahagében* (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 48).

20 Решения от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339 т. 15), от 26 януари 2012 г., *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40 т. 27), от 15 май 2014 г., *Almos Agrárkúkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, т. 22), от 3 септември 2014 г., *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, т. 37) и от 2 юли 2015 г., *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440 т. 35).

21 В решение от 13 март 2014 г., *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 43) Съдът говори за принцип на тълкуване.

22 Решения от 7 септември 1999 г., *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, т. 20), от 16 октомври 2008 г., *Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, т. 30) и от 11 юни 1998 г., *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, т. 22).

42. От друга страна, принципът на неутралитет означава, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, по принцип следва да бъде освободено изцяло от тежестта на ДДС²³, при условие че самата му стопанска дейност обслужва извършването на (по принцип) облагаеми доставки²⁴.

43. Ако обаче поради техниката на данъчно облагане предприятието, извършващо доставки, е длъжно години наред да плаща ДДС, който не е могло да събере, то понася в значителна степен тежестта на това предварително финансиране. В тази хипотеза не може вече да се говори за пълен²⁵ неутралитет на ДДС.

44. Следователно принципът на неутралитет също изисква по принцип да е налице възможност за корекция в случаите на неплащане на насрещната престация. При това положение възможността за ограничаване, предвидена в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, трябва да се тълкува *ограничително* също с оглед на принципа на неутралитет и както посочва Съдът в решение *Goldsmiths*²⁶, трябва да бъде обоснована.

4) Основни права на предприемача съгласно правната уредба в областта на ДДС

45. Освен това следва да се има предвид обстоятелството, че частноправният субект (а такива са повечето данъчнозадължени лица съгласно правната уредба в областта на ДДС) е носител на основни права дори и когато дължи данъци. Задължението на даден частноправен субект да събира данък от трети лица (получатели на доставки) за сметка на държавата вместо нейната данъчна администрация, представлява намеса в неговите основни права, закрепени понастоящем в Хартата на основните права.

46. Предварителното финансиране на ДДС засяга свободата при избор на професия, свободата на стопанска инициатива и основното право на собственост (членове 15, 16 и 17 от Хартата). Съдът осигурява в еднаква степен защита на свободата при избор на професия и на свободата на стопанска инициатива в качеството им на общи правни принципи и преди влизането в сила на Хартата²⁷. Освен това възниква въпросът за разликата в третирането по смисъла на член 20 от Хартата в сравнение с предприятия, за които, съгласно член 66, буква б) от Директивата за ДДС, ДДС става изискуем едва от момента на получаването на насрещната престация (правило за облагане на действителното плащане).

47. Всяко ограничаване на посочените признати права и свободи трябва да е пропорционално, като това изискване се прилага и през периода преди приемането на член 52, параграф 1 от Хартата. Ето защо преди всичко следва да се прецени в продължение на какъв период от време намесата под формата на предварително финансиране (събиране и внасяне в бюджета на чужди данъци, без да е била получена паричната сума, която дължи лицето, понасящо данъчната тежест) е пропорционална. Комисията правилно изразява съмнения в тази връзка по отношение на продължителността на приключило производство по несъстоятелност в Италия.

23 Решения от 13 март 2008 г., *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25) и от 1 април 2004 г., *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 39).

24 Решения от 13 март 2014 г., *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41), от 21 април 2005 г., *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, т. 57), от 15 декември 2005 г., *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 51) и заключението ми по дело *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, т. 25).

25 В този смисъл и решение от 24 октомври 1996 г., *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 23).

26 Решение от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, т. 18).

27 Решение от 14 май 1974 г., *Nold/Комисия* (4/73, EU:C:1974:51, т. 14).

48. Принципът на пропорционалност, който е сред общите принципи на правото на Съюза, изисква по отношение на намесата на публичната власт дадена ограничителна мярка да бъде „годна да осъществи преследваната от нея цел, необходима и пропорционална“^{28а 29}.

49. При всички положения събирането на данък от предприемача *преди* получаването на насрещната престация не е необходимо, за да се постигне законодателната цел. Тя е облагането на потребителя, когато за него се извършва *възмездна* доставка на стоки или услуги (член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС). По-малко ограничителното и по-просто, но също толкова ефективно средство за постигането на тази цел е облагането с данък на съответните действително получени насрещни престации.

50. Нещо повече, принципът на пропорционалност налага от дадено предприятие, което „събира данъка за сметка на държавата“, да не може да се изисква повече от това, което то действително е в състояние да престира. В случаите на облагане с косвен данък върху потреблението по принцип (платежният) капацитет на предприятието се изчерпва с това, което то фактически е било в състояние да събере от действителния платец на ДДС. Всичко онова, което не е било в състояние да събере, ще трябва да бъде финансирано предварително от собственото му имущество. ДДС обаче няма за цел данъчно облагане на имуществото на данъчнозадълженото лице.

51. В този контекст считам за задължително в случаите на облагане с косвен данък задължението за плащане на данъка да бъде обвързано с *получаването на посочените разходи от доставчика*, тъй като само в тази хипотеза доставчикът действително е обективно в състояние да изпълни данъчното си задължение и да внесе този (събран) ДДС. Данъчното облагане на база само на договорената престация (т.нар. принцип на облагане на договорената престация) се отклонява от посоченото изискване и ако не съществуваше разпоредбата на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, щеше да е в разрез с принципа на пропорционалност.

52. Това също е причина член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС задължително да се тълкува ограничително. Безспорно държавите членки могат да дерогират *незабавната* корекция, предвидена в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС в случаите на пълно или частично неплащане. Съгласно решение *Goldsmiths*³⁰ обаче те могат да направят това само по *пропорционален начин*, който зачита характера на данък върху потреблението на ДДС, принципа на неутралитет и основните права на предприятието.

28 Относно формулировката вж. заключението ми по дело *G4S Secure Solutions* (C-157/15, EU:C:2016:382, т. 98), в което се позовавам на практиката на френския Conseil constitutionnel (Конституционен съвет), решения № 2015-527 QPC от 22 декември 2015 г. (FR:CC:2015:2015.527.QPC, т. 4 и 12) и № 2016-536 QPC от 19 февруари 2016 г. (FR:CC:2016:2016.536.QPC, т. 3 и 10); също в сходен смисъл и френския Conseil d'État (Държавен съвет), решение № 317827 от 26 октомври 2011 г. (FR:CEASS:2011:317827.20111026); вж. също германския Bundesverfassungsgericht (Федерален конституционен съд), BVerfGE 120, 274, 318 и 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, т. 218).

29 Вж. например решение от 4 май 2016 г., *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, т. 48 и цитираната съдебна практика), в същия смисъл в областта на данъка върху добавената стойност: решения от 2 септември 2015 г., *CGIL и INCA* (C-309/14, EU:C:2015:523, т. 24), от 26 април 2012 г., *Комисия/Нидерландия* (C-508/10, EU:C:2012:243, т. 75) и от 26 март 2015 г., *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, т. 48 и сл.).

30 Решение от 3 юли 1997 г., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339).

4. Обосновка на дерогацията по смисъла на член 90, параграф 2

1) Самостоятелно тълкуване на хипотезите на корекция

53. Следователно от решаващо значение не е въпросът дали дадена държава членка може да изключи възможността за корекция в случай на неплащане. С оглед на изложеното тя не може да направи това. Напротив, от определящо значение е въпросът до кой момент дерогирането на корекцията по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС е *обосновано* или обратно, от кой момент най-късно в случай на пълно или частично неплащане на данъчнозадълженото лице следва да се предостави възможност за корекция съгласно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

54. В настоящия случай това зависи от изясняването въпроса дали италианският законодател има право да не допуска извършването на корекция до момента, в който загубата на вземането е (*окончателно*) установена с приключването на производството по несъстоятелност (което при определени обстоятелства може да продължи повече от 10 години), или пък извършването на корекция следва да бъде предвидено още в момента, когато *по всяка вероятност* вече не може да се очаква (своевременно) плащане.

55. Въпросът подлежи на преценка изцяло с оглед на правната уредба в областта на ДДС, която следва да се извърши без оглед на други видове данъчни или пък счетоводноправни съображения. От гледна точка на правната уредба в областта на ДДС няма основание за прилагането по аналогия на италианското право в областта на подоходното облагане. Следователно дерогационният режим, предвиден в италианското право в областта на подоходното облагане, е ирелевантен. При все това както финансовата администрация, така и данъчнозадълженото лице трябва да могат да преценят при пълна правна сигурност от кой момент най-късно следва да се извърши корекция на размера на възникналото задължение за плащане на ДДС по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

2) Равно третиране на всички предприятия

56. При тълкуването на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС трябва да се вземат предвид също член 66, буква б), както и член 194 и следващите във връзка с принципа на равно третиране (понастоящем закрепен по-специално в член 20 от Хартата на основните права). Това изисква възможността да се извърши *своевременно* корекция.

57. Съгласно член 66, буква б) от Директивата за ДДС държавите членки могат да предвидят по отношение на дадена категория данъчнозадължени лица изискуемост на задължението за плащане на ДДС от „момента на получаването на плащането“ („правило за облагане на действителното плащане“). В определени случаи държавите членки са се възползвали частично от тази възможност. Също следва да се имат предвид доставките, по отношение на които Директивата за ДДС предвижда или допуска прехвърляне на получателя на доставката на качеството платец на данъка (вж. член 194 и следващите от Директивата за ДДС). Предприятия, извършващи такива доставки, например на услуги на установени в чужбина предприятия, не са длъжни да финансират предварително ДДС.

58. Всъщност предприятие, което попада под действието на принципа на облагане на договорената насрещна престация, т.е. в хипотезата на възникване на данъчното задължение независимо от получаване на плащането, което е длъжно да финансира авансово данъци в продължение на дълъг период от време, би се намирало в явно по-неблагоприятно конкурентно положение в сравнение с предприятие, попадащо под действието на правилото за облагане на действителното плащане, което е длъжно да внесе само данъка, съответстващ на получените

плащания. Същото важи за предприятия, извършващи само сделки, при които качеството платец на данъка се прехвърля на получателя на доставката. Това неизгодно положение може да бъде обосновано само ако периодът на предварително финансиране на данъка не е твърде продължителен.

3) За сравнение: корекция при липса на доставка

59. Тезата за необходимост от наличие на възможност за своевременно извършване на корекция при липса на плащане на насрещната престация се подкрепя и от съпоставянето с възможността за корекция на размера на данъчното задължение в случаите, когато изцяло липсват доставка и насрещна престация. В тази хипотеза от практиката на Съда³¹ следва, че е възможно да се коригира и размерът на задължение за плащане на ДДС, начислен в неправилно изготвена фактура (член 203 от Директивата за ДДС), например когато във фактурата е посочена възмездна доставка, която в действителност не е била извършена.

60. С оглед единствено на риска от загуба на данъчни приходи, възникнал в резултат от издаването на сгрешена фактура, Съдът приема, че данъчното задължение на издателя на фактурата е съвместимо със системата на ДДС, ако съществува *възможност за корекцията на отговорността за този риск*³². От посочената възможност се ползва дори недобросъвестният издател на фактура, при условие че рискът от загуба на данъчни приходи е отстранен³³.

61. Същото следва да важи а fortiori в хипотезата, в която е налице редовна фактура, но извършената доставка не е заплатена и освен това не съществува риск от загуба на данъчни приходи. В тази хипотеза съществуването на риск е изключено, от една страна, докато действителният платец на ДДС все още не е платил, поради което от материалноправна гледна точка все още не се дължи ДДС (вж. т. 23). От друга страна, изключено е да се породят риск от неправомерно приспадане на ДДС от страна на получателя на доставката, който не е платил, тъй като съгласно член 185, параграф 2, второ изречение от Директивата за ДДС държавите членки могат да изискват от него да извърши корекция на извършеното приспадане на ДДС по получената доставка.

4) Дерогации по член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС

62. Следователно е необходимо още да се изяснят „само“ конкретните условия, при които са разрешени дерогации по член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС. Наистина в решение Goldsmiths³⁴ Съдът напомня за необходимостта те да бъдат обосновани, но не посочва каквото и да било конкретно изискване в това отношение.

63. Член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС предвижда дерогации от предвиденото в параграф 1 намаляване на данъчната основа, но само за да бъде взета предвид несигурността по отношение на „окончателния“ характер на неплащането (по този въпрос вж. т. 35 и сл.). В случаите на пълно или частично неплащане тази несигурност обаче може да бъде взета предвид и като се извърши последващо увеличение на данъчната основа, в случай че все пак бъде извършено плащане.

31 Решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 58 и сл.).

32 Решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 57 и сл.).

33 Решения от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 60 и 63), което впоследствие се потвърждава и в решения от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 35) и от 6 ноември 2003 г., Karageorgou и др. (C-78/02—C-80/02, EU:C:2003:604, т. 50).

34 Решение от 3 юли 1997 г., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, т. 18).

64. Ако впоследствие (например в хода или след приключване на производството по несъстоятелност) в крайна сметка бъде получено плащане в полза на предприятието, в този момент размерът на данъчното задължение следва да бъде съответно увеличен. Това изискване следва от самия текст на член 73 от Директивата за ДДС, съгласно който данъчната основа включва всичко, платено от получателя във връзка с доставките. Същото важи за свързаната с такова увеличение корекция на подлежащия на приспадане от получателя данък, предвидена в член 185 от Директивата за ДДС.

65. Намаляването на данъчната основа, освен ако не бъде увеличена, в случай че все пак бъде извършено плащане, представлява с оглед на правилното облагане с данък на крайния потребител също толкова ефективно, но по-малко ограничително средство в сравнение с дългогодишното задължение на събиращото данъка лице³⁵ за предварително финансиране до датата на откриване или дори до датата на приключване на производство по несъстоятелност.

66. В този смисъл нито текстът, нито смисълът и целта на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС допускат тълкуване, съгласно което е възможно да се изключи възможността за корекция до момента, в който е почти сигурно, т.е. едва след датата на откриване или на приключване на производството по несъстоятелност, че вече няма да бъде извършено плащане. Всъщност, обратно на изтъкнатото от Комисията, а всъщност и от Обединеното кралство, разграничението между вземания, за които окончателно е установено че няма да бъдат платени, и вземания, при които това не е така, е ирелевантно в правната уредба в областта на ДДС.

67. Това произтича от обстоятелството, че не може да има „окончателно“ неплащане по смисъла на уредбата в областта на ДДС. Самият текст на член 73 от Директивата за ДДС изключва тази възможност. Съгласно тази разпоредба данъчната основа включва и *плащанията от трети лица*, от което следва, че тя не зависи от платежоспособността или съществуването на длъжника³⁶. Освен това уредбата в областта на ДДС не визира като критерий наличието на изискуемо вземане, видно от облагането на получен бакшиш³⁷, на извършени по погрешка надплащания или на плащане по силата на морално задължение³⁸.

68. Впрочем след приключване на производството по несъстоятелност, когато изглежда Комисията счита, че вземането е отпаднало окончателно, също не е изключена възможността трето лице (съзнателно или по погрешка) все пак да плати на предприятието доставчик. В тази хипотеза би възникнало съответно задължение за плащане на ДДС. Наличието на такава възможност също потвърждава факта, че от гледна точка на правната уредба в областта на ДДС не е възможно да има окончателна сигурност, че повече няма да бъде извършено плащане. Винаги съществува само *известна вероятност*, която по-специално нараства с течение на времето, през което е налице неплащане.

69. Считаю, че с оглед на основните права на предприятието, на принципа на пропорционалност и на принципа на неутралитет няма основание за предварително финансиране на ДДС в продължение на *години*. От определящо значение е само въпросът дали дадено вземане няма да може да бъде събрано през продължителен период от време. Невъзможност за събиране може да е налице и в хипотезата на сериозен и окончателен отказ за плащане от страна на длъжника. Ако например длъжникът изрично оспорва съществуването на самото вземане или неговия размер, вече съществува повишена вероятност вземането да не може да бъде събрано или пък да не може да бъде събрано в пълен размер или през дълъг период от време.

35 Никой не би очаквал от държавен служител в данъчната администрация предварително да финансира със собствени средства събираните от него и дължими от данъчнозадължени лица данъчни задължения.

36 Например е имало случай, в който банка изплаща вземанията на занаятчий, чиито клиенти са изпаднали в неплатежоспособност, за да предотврати накърняването на репутацията си, вж. решение на ВФН от 19 октомври 2001 г., V R 75/98, UR 2002, 217.

37 Решение от 29 март 2001 г., Комисия/Франция (C-404/99, EU:C:2001:192, т. 40 и сл.).

38 Решение от 17 септември 2002 г., Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, т. 21 и сл.).

70. От друга страна, при косвеното данъчно облагане държавата е в положение на зависимост от „събирането“ на ДДС от предприемача. Чрез избора на своя съдоговорител и договарянето на авансово плащане предприемачът до известна степен е в състояние да повлияе върху риска от неплащане. Освен това данъчното задължение на предприятието към държавата не може да зависи от (подлежащото на субективна преценка) качество на оспорването от страна на длъжника, а само от *обективни критерии*. От своя страна обаче такива критерии могат да бъдат в крайна сметка само мерки, които зависят от данъчнозадълженото лице и които трябва да се изискват от него.

71. Какви мерки могат разумно да се изискват от едно предприятие във всяка държава членка, преди то да може да коригира размера на данъчното си задължение поради неплащане на насрещната престация, зависи от обстоятелствата в тази държава и такива мерки не е възможно да бъдат абстрактно определени предварително от Съда. Напротив, запитващата юрисдикция трябва да прецени предвидената в националното право дерогация на съществуващото по принцип задължение за корекция във всеки отделен случай в рамките на цялостна преценка или да приложи тази дерогация в съответствие с Директивата. Съдът обаче може да предостави насоки за това на запитващата юрисдикция.

72. Така например е пропорционално държавата членка да изисква доказателства за вероятно по-продължително неплащане. Откриването на производство по несъстоятелност би било такова доказателство. Възможно е обаче също много преди това да е налице неплащане, което следва да бъде взето предвид съгласно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, например в случаите, когато длъжникът оспорва вземането по дело, насочено към неговото събиране. Пропорционално би било и определянето на разумен срок за неплащането (например 6 месеца, считано от датата на издаване на фактурата), след изтичането на който може да се счита, че е налице неплащане по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

73. Въпросът дали от данъчнозадълженото лице може да се изисква да води дело за събиране на вземането, зависи по-специално от произтичащите от това разходи. По принцип задължение да се води дело за събирането на вземания в полза на държавата, които вероятно са без стойност, водещо до *значителни разходи*, не е съвместимо нито с принципа на неутралитет, нито с принципа на пропорционалност. Както счита и Комисията, това се отнася преди всичко (но не само) до вземания с малък размер. В този случай по-пропорционално средство несъмнено би била възможността за прехвърляне на вземането на държавата вместо изпълнение.

74. За разлика от това прилагането на опростена и евтина публична процедура за събиране на вземания под формата на заповедно производство преди извършването на корекция на данъчната основа като цяло изглежда пропорционално. При всички положения това важи по принцип, стига да няма основания да се счита, че посоченото производство и без това би било безуспешно или икономически неизгодно. Изискването обаче да е приключило производството по несъстоятелност при всички положения е непропорционално поради неговата продължителност и поради факта, че данъчнозадълженото лице няма или почти няма влияние върху него.

2. Резултат

75. От изложеното следва, че член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС допуска държавите членки да вземат предвид особеностите на положението на несигурност при неплащане, като само при определени обстоятелства (например след изтичането на даден срок или след предприемането на определени неуспешни мерки от страна на данъчнозадълженото лице) може да се презумира с достатъчна сигурност, че е налице неплащане в продължение на дълъг период от време. Няма обаче основание за изключване на корекцията на данъчната основа.

76. В това отношение основните права на данъчнозадълженото лице, принципът на пропорционалност, естеството на ДДС, и по-специално принципът на неутралитет, не допускат ограничение на корекцията на данъчната основа, обвързано със събития, върху които, както например върху приключването или откриването на производство по несъстоятелност, данъчнозадълженото лице няма възможност самостоятелно да влияе.

VI. Заключение

77. Поради това предлагам Съдът да отговори общо на двата преюдициални въпроса, отправени от Данъчната юрисдикция на провинция Сиракуза (Италия), по следния начин:

„Член 11, В, параграф 1, второ изречение от Шеста директива 77/388 не допуска непропорционално ограничаване на възможността за корекция на данъчната основа. Разпоредбата обаче допуска държавите членки да вземат предвид особеностите на положението на несигурност при неплащане, като от данъчнозадълженото лице могат да бъдат изисквани определени разумни мерки. Изискването да е приключило производството по несъстоятелност срещу получателя на доставка обаче представлява непропорционално ограничение“.