



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

22 октомври 2015 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Шеста директива — Право на приспадане — Отказ — Продажба, извършена от субект, считан за несъществуващ“

По дело C-277/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 6 март 2014 г., постъпил в Съда на 5 юни 2014 г., в рамките на производство по дело

PPUH Stehcamp sp. J. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Т. von Danwitz (докладчик), председател на четвърти състав, изпълняващ функциите на председател на пети състав, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász и C. Vajda, съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, от P. Szczerbiak и T. Szymański, в качеството на представители,
- за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,
- за австрийското правителство, от G. Eberhard, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и M. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

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

* Език на производството: полски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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), изменена с Директива 2002/38/ЕО на Съвета от 7 май 2002 г. (ОВ L 128, стр. 41, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (наричано по-нататък „PPUH Stehcemp“) и Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (директора на Данъчна дирекция Лодз) по повод на отказа на последния да признае право на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен от PPUH Stehcemp по получени доставки, които са приети за съмнителни.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки и услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]
- 4 Член 4, параграфи 1 и 2 от тази директива гласи:
 - „1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.
 2. Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни и приравнени на тях професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен доход от него също се счита за икономическа дейност“. [неофициален превод]
- 5 Съгласно член 5, параграф 1 от посочената директива „доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.
- 6 Член 10, параграфи 1 и 2 от Шеста директива гласи:
 - „1.
 - а) „Данъчно събитие“ означава обстоятелството, с чието настъпване са изпълнени законовите условия за изискуемост на данъка;
 - б) данъкът става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето — платец на данъка, независимо от това, че плащането може да бъде отложено.
 2. Данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките или услугите са доставени. [...]“. [неофициален превод]

7 Съгласно член 17, параграф 1 от Шеста директива „[п]равото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“. [неофициален превод]

8 Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива в редакцията му съгласно член 28е, точка 1 от нея предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) [ДДС], дължим или платен в тази държава членка за стоки или услуги, които са му доставени или ще му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице“. [неофициален превод]

9 Член 18, параграф 1, буква а) от Шеста директива в редакцията му съгласно член 28е, точка 2 от нея предвижда, че за да може да упражни правото на приспадане по член 17, параграф 2, буква а) от тази директива, данъчнозадълженото лице трябва да разполага с фактура, съставена в съответствие с изискванията на член 22, параграф 3 от посочената директива.

10 Член 22, параграф 1, буква а), параграф 3, буква б), параграф 4, буква а) и параграф 5 от дял XIII от посочената директива, озаглавен „Задължения на платците“, в редакцията съгласно член 28з от Шеста директива гласи:

„1.

а) Всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице. Държавите членки позволяват и могат да изискват декларацията да се подаде по електронен път при установените от тях условия.

[...]

3. [...]

б) Освен ако не е предвидено друго в специалните разпоредби на тази директива, във фактурите, издавани по първата, втората и третата алинея от буква а), за целите на данъка върху добавената стойност е задължително да фигурират само следните реквизити:

— дата на издаване,

— пореден номер въз основа на една или повече серии, който да дава уникална идентификация на фактурата,

— идентификационният номер на данъчнозадълженото лице по данъка върху добавената стойност, посочен в параграф 1, точка в), под който то е извършило доставката на стоките или услугите,

— идентификационният номер на клиента по данъка върху добавената стойност, посочен в параграф 1, точка в), под който той е получил доставка на стоки или услуги, по отношение на които е платец на данъка, или доставка на стоки по член 28в, А,

— пълното наименование и адрес на данъчнозадълженото лице и на неговия клиент,

— количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги,

- датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги, или датата, на която е извършено плащането по сметка, посочено във втора алинея от буква а), доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на издаване на фактурата,
- данъчната основа за всяка ставка или освобождаване от данък, единичната цена без данък и всякакви отстъпки и намаления, ако същите не са включени в единичната цена,
- прилаганата ставка на ДДС,
- размер на дължимия ДДС, освен когато се прилага специален режим, според който съгласно настоящата директива, подобна информация се изключва,

[...]

4.

- а) Всяко данъчнозадължено лице подава данъчна декларация в срока, определен от държавите членки. Крайният срок не може да бъде повече от два месеца след края на всеки данъчен период. Държавите членки определят данъчен период от едни, два или три месеца. Те могат да определят друга продължителност на данъчния период, при условие че тя не превишава една година. Държавите членки позволяват и дори изискват данъчната декларация да бъде подадена от данъчнозадълженото лице по електронен път при установените от тях условия.[...]

5. Всяко данъчнозадължено лице внася нетния размер на данъка върху добавената стойност при подаване на редовната декларация. Въпреки това държавите членки могат да определят различна дата за плащането на тази сума или да изискат извършването на междинни плащания“. [неофициален превод]

Полското право

- 11 Член 5, параграф 1, точка 1 от Закона за данъка върху стоките и услугите (Ustawa r. o podatku od towarów i usług) от 11 март 2004 г. (Dz. U. бр. 54, позиция 535, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда, че с данък върху стоките и услугите се облагат възмездните доставки на стоки и услуги на територията на страната.
- 12 Според член 7, параграф 1 от този закон „доставка на стоки“ по смисъла на член 5, параграф 1, точка 1 е прехвърлянето на правото на разпореждане със стоките като собственик.
- 13 Член 15, параграфи 1 и 2 от посочения закон гласи:

„1. Данъчнозадължени лица са юридическите лица, неперсонифицираните дружества и физическите лица, които извършват независима икономическа дейност по смисъла на параграф 2, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическа дейност е всяка дейност на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейностите в областта на минното дело и селското стопанство и упражняването на свободни професии, дори когато е извършена еднократно, но обстоятелствата сочат намерение да бъде осъществявана редовно. Икономическа дейност е и трайното използване на материално или нематериално имущество с цел получаване на доход“.

- 14 Според член 19, параграф 1 от Закона за ДДС данъчното задължение възниква в момента на предаването на стоката или извършването на услугата.
- 15 Съгласно член 86, параграф 1 от този закон, доколкото използват стоките и услугите за извършването на облагаеми доставки, данъчнозадължените лица по член 15 от посочения закон имат право да приспадат сумата на данъка по получени доставки от сумата на дължимия от тях данък. Параграф 2 от този член 86 гласи, че сумата на данъка по получени доставки е равна на общия размер на ДДС, посочен във фактурите, издадени на данъчнозадълженото лице във връзка с придобиването на стоки и получаването на услуги.
- 16 Член 14, параграф 2, точка 1, буква а) от Наредба на министъра на финансите от 27 април 2004 г. за прилагането на някои разпоредби от Закона за данъка върху стоките и услугите (Dz. U. бр. 97, позиция 970) в редакцията, приложима към фактите в главното производство (наричана по-нататък „наредбата от 27 април 2004 г.“), предвижда, че ако продажбата на стоките или услугите е документирана с фактури или коригиращи фактури, издадени от несъществуващо лице или от лице, което няма право да издава фактури или коригиращи фактури (наричано по-нататък „несъществуващо лице“), тези фактури и съответните митнически документи не са основание за намаляване на дължимия данък, нито за възстановяване на данъчната разлика или възстановяване на данъка по получените доставки.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 17 През 2004 г. PPUH Stehcemp неколkokратно закупува дизелово гориво, което използва в своята икономическа дейност. Фактурите за тези покупки на гориво са издадени от Finnet sp. z o.o. (наричано по-нататък „Finnet“). PPUH Stehcemp приспада ДДС, платен във връзка с покупките на гориво.
- 18 След като извършва проверка, с решение от 5 април 2012 г. данъчната администрация отказва да му признае право на приспадане на този ДДС, с мотива че фактурите за посочените покупки на гориво са издадени от несъществуващо лице.
- 19 С решение от 29 май 2012 г. Директорът на Данъчна дирекция Лодз потвърждава това решение, с мотива че от гледна точка на критериите, предвидени с наредбата от 27 април 2004 г., Finnet трябва да се счита за несъществуващо лице, което не може да извършва доставки на стоки. Констатацията, че Finnet е несъществуващо лице, се основава на съвкупност от обстоятелства, и по-специално на това, че дружеството не е регистрирано за целите на ДДС, не е подало данъчна декларация и не е платило данък. Освен това посоченото дружество не публикувало годишния си финансов отчет и не притежавало концесия за продажба на течни горива. Сградата, където се намирал вписаният в търговския регистър адрес на управление, била в лошо състояние и негодна за извършване на каквато и да било икономическа дейност. Накрая, всички опити за установяване на контакт с Finnet или с лицето, вписано като негов директор в търговския регистър, се оказали неуспешни.
- 20 PPUH Stehcemp подава жалба пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Административен съд, воеводство Лодз) срещу решението на Директора на Данъчна дирекция Лодз от 29 май 2012 г. Тази жалба е отхвърлена, с мотива че към момента на извършване на сделките, разглеждани в главното производство, Finnet е несъществуващо лице и че като не е проверило дали сделките не са част от измама, PPUH Stehcemp не е положило грижата, която е можело да се очаква от него.
- 21 PPUH Stehcemp подава касационна жалба пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд), като твърди, че е нарушен член 86, параграф 1 и параграф 2, точка 1, буква а) от Закона за ДДС във връзка с член 17, параграф 2 от Шеста директива.

- 22 В подкрепа на касационната си жалба PPUH Stehcemp изтъква, че лишаването на добросъвестно данъчнозадължено лице от право на приспадане би било в противоречие с принципа на неутралност. То било получило от Finnet документи за регистрация, доказващи, че дейността на това дружество е законна, а именно извлечение от търговския регистър, акт за предоставяне на данъчен идентификационен номер и удостоверение за предоставяне на статистически идентификационен номер.
- 23 Запитващата юрисдикция си задава въпроса какво е значението, което се отдава в практиката на Съда на добросъвестността на данъчнозадълженото лице в контекста на правото на приспадане на ДДС (вж. по-специално решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). Тя счита, че добросъвестността на данъчнозадълженото лице не би могла да му даде право на приспадане на ДДС, ако не са налице материалноправните предпоставки за това. Пита се по-специално дали придобиването на стоки може да се квалифицира като доставка на стоки, когато във фактурите за тази сделка е посочено несъществуващо лице и не е възможно да се установи кой е действителният доставчик на разглежданите стоки. Всъщност несъществуващо лице не би могло нито да прехвърли правото на разпореждане със стоките като собственик, нито да получи плащане. При тези обстоятелства данъчните власти не биха имали изискуемо данъчно вземане и следователно не би имало дължим данък.
- 24 По тези съображения Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли член 2, параграф 1, член 4, параграфи 1 и 2, член 5, параграф 1 и член 10, параграфи 1 и 2 от Шеста директива [...] да се тълкуват в смисъл, че дейността, извършвана при обстоятелства като разглежданите по главното производство, при които нито данъчнозадълженото лице, нито данъчните органи са в състояние да установят кой е действителният доставчик на стоката, представлява доставка на стоки?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос: трябва ли член 17, параграф 2, буква а), член 18, параграф 1, буква а) и член 22, параграф 3 от Шеста директива да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, въз основа на която при обстоятелства като разглежданите по делото пред националния съд данъчнозадълженото лице не може да си приспадне данъка, тъй като фактурата е издадена от лице, което не е действителният доставчик на стоката, а няма възможност да се установи кой е действителният доставчик и той да бъде задължен да плати данъка, нито да се определи лицето, което дължи данъка като издател на фактурата съгласно член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива?“.

По преюдициалните въпроси

- 25 С въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази по главното производство, която не признава на данъчнозадълженото лице право да приспадне ДДС, дължим или платен по получени от него доставки на стоки, когато фактурата е издадена от лице, което с оглед на предвидените от тази правна уредба критерии следва да се счита за несъществуващо, и не може да се установи кой е действителният доставчик на стоките.
- 26 Според трайната съдебна практика правото на приспадане, предвидено в член 17 и сл. от Шеста директива, е основен принцип на общата система на ДДС, който по правило не може да се ограничава и се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени

доставки (вж. в този смисъл решения Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 37 и 38, както и цитираната съдебна практика, Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 25 и 26, както и Petroma Transports и др., C-271/12, EU:C:2013:297, т. 22).

- 27 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. решения Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, т. 24, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 25, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, т. 27 и Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 25).
- 28 Що се отнася до материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане, от текста на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива следва, че за да може съответното лице да се ползва от това право, трябва, от една страна, то да е данъчнозадължено по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да се използват от него за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решения Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, т. 52, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 29, както и определение Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 27).
- 29 По отношение на формалните предпоставки за упражняване на правото на приспадане член 18, параграф 1, буква а) от Шеста директива предвижда данъчнозадълженото лице да разполага с фактура, издадена съгласно член 22, параграф 3 от тази директива. Според този член 22, параграф 3, буква б) във фактурата трябва ясно да са посочени идентификационният номер за целите на ДДС, под който данъчнозадълженото лице е извършило доставката на стоките или услугите, пълното наименование и адресът на това лице, както и количеството и естеството на доставените стоки.
- 30 Що се отнася до главното производство, от акта за преюдициално запитване следва, че PPUH Stehemp, което желае да упражни право на приспадане, има качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива, действително е получило и платило съответните стоки, посочени в издадените от Finnet фактури, а именно гориво, и впоследствие е използвало тези стоки за нуждите на сключените от него облагаеми сделки.
- 31 Въпреки това запитващата юрисдикция изхожда от схващането, че сделката, посочена в разглежданата в главното производство фактура, не може да породи право на приспадане на ДДС, платен по получени доставки, тъй като, макар да е вписано в търговския регистър, от гледна точка на критериите, предвидени в правната уредба по главното производство, към датата на доставките на гориво Finnet трябва да се счита за несъществуващо лице. Според посочената юрисдикция това следва по-специално от обстоятелството, че Finnet не е регистрирано за целите на ДДС, не е подало данъчна декларация, не е платило данък и не притежава концесия за продажба на течни горива. Освен това лошото състояние на сградата, посочена като адрес на управление, прави невъзможна каквато и да било икономическа дейност.
- 32 Като счита, че такова несъществуващо лице не може нито да извърши доставка на стоки, нито да издаде фактура за такава доставка в съответствие с релевантните разпоредби на Шеста директива, запитващата юрисдикция заключава, че липсва доставка на стоки по смисъла на тази директива, след като не може да се установи кой е истинският доставчик на стоките.
- 33 В това отношение следва да се посочи най-напред, че изводеният от правната уредба по главното производство, съгласно тълкуването ѝ от националната юрисдикция, критерий, според който доставчикът на стоките трябва да е съществуващо лице и да има право да издава фактури,

не е сред предпоставките на правото на възстановяване, посочени в точки 28 и 29 от настоящото решение. За сметка на това член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива предвижда, че доставчикът трябва да е данъчнозадължено лице по смисъла на член 4, параграфи 1 и 2 от тази директива. Предвидените от националната правна уредба по главното производство, съгласно тълкуването ѝ от запитващата юрисдикция, критерии, с оглед на които трябва да се преценява дали доставчикът е съществуващо лице и дали има право да издава фактури, не трябва да противоречат на изискванията, произтичащи от качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на тези разпоредби.

- 34 Съгласно член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива за данъчнозадължено се счита всяко лице, което извършва независима икономическа дейност като производител, търговец или лице, предоставящо услуги, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност. Следователно на понятието „данъчнозадължено лице“ е дадена широка дефиниция, основана на фактически обстоятелства (вж. решение *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 30).
- 35 Що се отнася до *Finnet*, обстоятелствата около доставките на гориво по главното производство не изключват такава икономическа дейност. Този извод не се разколебава от изтъкнатото от запитващата юрисдикция обстоятелство, че лошото състояние на сградата, където се намира адресът на управление на *Finnet*, не позволява извършването на каквато и да било икономическа дейност, тъй като тази констатация не изключва извършването на тази дейност на места, различни от адреса на управление. По-специално, когато разглежданата икономическа дейност се състои в доставки на стоки, извършени във връзка с няколко последователни продажби, първият приобретател на стоките, който ги препродава, може просто да нареди на първия продавач да ги превози направо до втория приобретател (вж. определения *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, т. 34 и *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 32), без самият той да разполага с необходимите за извършване на доставка на съответните стоки възможности за складиране и превоз.
- 36 Също така, обстоятелството, че в рамките на административното производство не е могло да се осъществи контакт с *Finnet* или с лицето, вписано като негов директор в търговския регистър, не позволява автоматично да се направи извод, че към датата на доставките по главното производство е липсвала икономическа дейност, тъй като опитите за осъществяване на контакт са извършени през период, който предхожда или следва тези доставки.
- 37 Освен това от член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива не следва, че качеството данъчнозадължено лице зависи от някакво разрешение или лицензия, издадено или издадена от административни органи за упражняването на икономическа дейност (вж. в този смисъл решение *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 30).
- 38 Несъмнено член 22, параграф 1, буква а) от тази Директива предвижда, че всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице. Независимо обаче от значението на такава декларация за доброто функциониране на системата на ДДС, тя не би могла да представлява допълнително изискване за признаване на качеството данъчнозадължено лице по смисъла на член 4 от същата директива, като се има предвид, че посоченият член 22 се намира в дял XIII от Директивата, озаглавен „Задължения на платците“ (вж. в този смисъл решение *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 31).
- 39 Следователно това качество не би могло да зависи и от спазването на произтичащите от посочения член 22, параграфи 4 и 5 задължения на данъчнозадълженото лице за подаване на данъчна декларация и плащане на ДДС. Още по-малко признаването на качеството данъчнозадължено лице може да зависи от изпълнението на задължението за публикуване на годишния финансов отчет или за притежаване на концесия за продажба на гориво, тъй като тези задължения не са предвидени в Шеста директива.

- 40 В този контекст Съдът също така е приел, че евентуалното неизпълнение от страна на доставчика на стоки на задължението да декларира започването на облагаема дейност не може да постави под въпрос правото на получателя на доставените стоки на приспадане на платения за тях ДДС. Ето защо този получател има право на приспадане дори ако доставчикът на стоките е данъчнозадължено лице, което не е регистрирано за целите на ДДС, стига фактурите за доставените стоки да съдържат цялата изискуема информация по член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива, и в частност информацията, която е необходима, за да се установи кое е лицето, издало посочените фактури, и какво е естеството на посочените стоки (вж. в този смисъл решения Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, т. 33, 36 и 38 и Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 32).
- 41 Въз основа на това Съдът стига до извода, че данъчните органи не могат да откажат да признаят право на приспадане, с мотива че издателят на фактурата вече не разполага с лиценз за индивидуален предприемач и при това положение вече няма право да използва своя данъчен идентификационен номер, ако тази фактура съдържа цялата информация, предвидена посочения член 22, параграф 3, буква б) (вж. в този смисъл решение Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 33).
- 42 В случая от представената на Съда преписка следва, че в съответствие с тази разпоредба във фактурите за разглежданите в главното производство сделки са посочени по-специално естеството на доставените стоки и размерът на дължимия ДДС, както и наименованието на дружеството Finnet, данъчният му идентификационен номер и адресът му на управление. Така изложените от запитващата юрисдикция и обобщени в точка 31 от настоящото решение обстоятелства не позволяват да се направи изводът, че Finnet няма качеството данъчно задължено лице, и следователно не позволяват да се откаже да се признае на PPUH Stehcemp право на приспадане.
- 43 На второ място, следва да се добави, че що се отнася до разглежданите в главното производство доставки на гориво, са изпълнени и останалите посочени в точка 28 от настоящото решение материалноправни предпоставки за възникване на право на приспадане, независимо от обстоятелството, че Finnet евентуално е несъществуващо лице от гледна точка на наредбата от 27 април 2004 г.
- 44 Всъщност, след като понятието „доставка на стоки“ по член 5, параграф 1 от Шеста директива обхваща не прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а всяка сделка, с която едната страна прехвърля на другата материално имущество, като я овластява фактически да се разпорежда с това имущество като собственик (вж. по-специално решения Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, т. 7 и Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, т. 20 и цитираната съдебна практика), това, че Finnet евентуално не е имало правото юридически да се разпорежда с разглежданите по главното производство стоки, не би могло да изключи, че тези стоки са доставени по смисъла на тази разпоредба, след като действително са предадени на PPUH Stehcemp, което ги е използвало за нуждите на своите облагаеми сделки.
- 45 Освен това от данните в представената на Съда преписка също така следва, че ДДС, който PPUH Stehcemp действително е платило във връзка с разглежданите в главното производство доставки на гориво, е бил „дължим или платен“ по смисъла на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива. Всъщност според постоянната съдебна практика ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство или разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи на цената (вж. по-специално решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 54, Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 49, както и Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 28). При това положение въпросът дали дължимият за тези продажби ДДС е внесен или не в държавния бюджет от доставчика на стоките, разглеждани в главното производство, е без значение за правото на

данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС (вж. в този смисъл решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 54 и Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, т. 25).

- 46 От преюдициалното запитване обаче следва, че запитващата юрисдикция счита, с оглед на обстоятелствата по главното производство, че разглежданите в това производство сделки са изпълнени не от Finnet, а от друг стопански субект, чиято самоличност не е могла да бъде установена, поради което данъчните власти не са успели да съберат данъка, дължим във връзка с тези сделки.
- 47 В това отношение следва да се напомни, че борбата с данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Шеста директива. Поради това националните административни и съдебни органи трябва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че позоваването на това право се прави с цел измама или злоупотреба (вж. решения Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 35 и 37, както и цитираната съдебна практика, и Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 26).
- 48 Това е така не само когато самото данъчнозадължено лице е извършило данъчна измама, но и когато то е знаело или е трябвало да знае, че с покупката участва в сделка, която е част от измама с ДДС. При такива обстоятелства за целите на Шеста директива данъчнозадълженото лице трябва да се счита за участник в такава измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на облагаемите сделки, извършени от него впоследствие (вж. решения Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 38 и 39, както и цитираната съдебна практика, и Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 27).
- 49 За сметка на това, когато са налице предвидените от Шеста директива материалноправни и формални предпоставки за възникването и упражняването на правото на приспадане, е несъвместимо с установения с Директивата режим на това право да бъде санкционирано, чрез отказ да се признае право на приспадане, данъчнозадължено лице, което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата на доставките преди или след тази на данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС (вж. в този смисъл решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16; т. 51, 52 и 55, Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 44—46 и 60, както и Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 44, 45 и 47).
- 50 Когато данъчната администрация констатира, че издателят на фактурата е извършил измама или е допуснал нередности, тя е тази, която трябва въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя на фактурата да е извършил проверки, които не са негова задача, да установи, че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от измама с ДДС, като запитващата юрисдикция следва да провери дали администрацията е направила това (вж. в този смисъл решения Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 45 и LVK — 56, C-643/11, EU:C:2013:55, т. 64).
- 51 Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 59, както и определение Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37).
- 52 Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да

се увери в неговата надеждност, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата по веригата не са допуснали нередности или извършили измами, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решенията *Mahagében* и *Dávid*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 60 и 61, *Строй транс*, C-642/11, EU:C:2013:54, т. 49, както и определение *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 38 и 39).

- 53 По изложените съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази по главното производство, която не признава на данъчнозадълженото лице право да приспадне ДДС, дължим или платен по получени от него доставки на стоки, когато фактурата е издадена от лице, което с оглед на предвидените от тази правна уредба критерии следва да се счита за несъществуващо, и не може да се установи кой е действителният доставчик на стоките, освен ако въз основа на обективни данни и без да се изисква от данъчнозадълженото лице да е извършило проверки, които не са негова задача, е било установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената доставка е част от измама с ДДС, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

По съдебните разноски

- 54 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 разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Разпоредбите на 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, изменена с Директива 2002/38/ЕО на Съвета от 7 май 2002 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази по главното производство, която не признава на данъчнозадълженото лице право да приспадне данъка върху добавената стойност, дължим или платен по получени от него доставки на стоки, когато фактурата е издадена от лице, което с оглед на предвидените от тази правна уредба критерии следва да се счита за несъществуващо, и не може да се установи кой е действителният доставчик на стоките, освен ако въз основа на обективни данни и без да се изисква от данъчнозадълженото лице да е извършило проверки, които не са негова задача, е било установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената доставка е част от измама с данъка върху добавената стойност, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

Подписи