



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

27 юни 2018 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Право на приспадане на данъка, платен за получена доставка — Материалноправни условия за възникване на правото на приспадане — Действителна доставка на стоки“

По съединени дела C-459/17 и C-460/17

с предмет две преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Conseil d'État (Франция), с актове от 21 юли 2017 г., постъпили в Съда на 31 юли 2017 г., в рамките на производства по дела

SGI (C-459/17),

Valériane SNC (C-460/17)

срещу

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: С. G. Fernlund (докладчик), председател на състава, J.-C. Bonichot и E. Regan, съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за SGI и Valériane, от L. Boré, avocat,
- за френското правителство, от D. Colas, както и от E. de Moustier и A. Alidière, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от P. Gentili, avvocato dello Stato,
- за Европейската комисия, от N. Gossement и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

* Език на производството: френски.

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 17 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, 1977 г., стр. 1), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година (ОВ L 376, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110) (наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитванията са отправени в рамките на два спора между, съответно SGI (C-459/17) и Valérieane SNC (C-460/17), и ministre de l'Action et des Comptes publics [Министър на публичните дейности и финанси] (Франция) относно правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС) за сделки за придобиване на капиталови стоки.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2 от Шеста директива предвижда:

„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;
2. вносът на стоки“ [неофициален превод].

- 4 Съгласно член 3 от тази директива:

„1. За целите на настоящата директива:

- „територия на държава членка“ означава територията на страната по определението за всяка държава членка съгласно параграфи 2 и 3;
- „Общност“ и „територия на Общността“ означава територията на държавите членки по определението за всяка държава членка съгласно параграфи 2 и 3;

[...]

2. За целите на настоящата директива „територия на страната“ е територията на приложение на Договора за създаване на Европейската икономическа общност по определението за всяка държава членка съгласно член 227.

3. Следните територии на отделни държави членки се изключват от територията на страната:

[...]

– Френската република:

отвъдморските департаменти;

[...]“.

5 Съгласно член 5, параграф 1 от посочената директива „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.

6 Член 10, параграфи 1 и 2 от същата директива гласи:

„1. Считат се като:

а) „данъчно събитие“: събитието, с чието настъпване са изпълнени законовите условия за изискуемост на данъка.

б) „изискуемост на данъка“: ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен.

2. Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени. [...]

[...]“.

7 Член 17, параграфи 1 и 2 от Шеста директива предвижда:

„1. Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

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

а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]“.

Френското право

8 Член 199, undecies В, точка I от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) в приложимата му към споровете по главните производства редакция (наричан по-нататък „CGI“) предвижда:

„Данъкът върху доходите на данъчнозадължените лица, установени във Франция по смисъла член 4 В, може да бъде намален поради извършените от тях нови производствени инвестиции в отвъдморските департаменти, Сен Пиер и Микелон, Майот, Нова Каледония, Френска Полинезия, на островите Уолис и Футуна и във Френските южни и антарктически територии, в предприятие, извършващо селскостопанска дейност или попадаща в обхвата на член 34 производствена, търговска или занаятчийска дейност.

[...]

Разпоредбите на първа алинея се прилагат за инвестициите, извършени от дружество, за което се прилага режимът за облагане по член 8, или обединение, посочено в членове 239 quater или 239 quater C, чиито дялове се притежават [...] от данъчнозадължени лица, установени във Франция по смисъла на член 4 В. В този случай намаляването на данъка се извършва от съдружниците или членовете в съотношение, съответстващо на правата им в дружеството или обединението.

[...]

Предвиденото в настоящата точка I намаляване на данъка се прилага за производствените инвестиции, предоставени на предприятие чрез договор за наем [...]“.

9 Според член 271 от CGI:

„I. 1. Данъкът върху добавената стойност, начислен върху ценовите компоненти на облагаема сделка, се приспада от дължимия за тази сделка данък върху добавената стойност.

[...]

II. 1. Доколкото стоките и услугите се използват за целите на техните облагаеми сделки и при условие че за тези сделки те имат право на приспадане, лицата — платци на данъка, могат да приспадат следния данък:

а) Посочения във фактурите, съставени в съответствие с разпоредбите на член 289, при условие че данъкът може законосъобразно да бъде посочен в тези фактури;

[...]“.

10 Член 272, параграф 2 от CGI гласи:

„Данъкът върху добавената стойност, фактуриран при условията по член 283, параграф 4, по никакъв начин не може да бъде приспадан от получателя по фактурата“.

11 Член 283, параграф 4 от CGI гласи:

„Когато фактурата или документът не съответстват на доставката на стока или на изпълнението на услуга, или в тях е посочена цена, която купувачът не трябва да заплати реално, данъкът се дължи от фактуриралото го лице“.

12 Според запитващата юрисдикция от член 271 и член 272, параграф 2, както и от член 283, параграф 4 от CGI произтича, че данъчнозадължено лице няма право да приспадне дължимия от него ДДС, посочен във фактурата, издадена на негово име от лице, което не му е доставило стока или услуга.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

13 SGI и Valérieane, учредени по френското право дружества със седалище в Реюнион (Франция), извършват инвестиционна дейност, за която може да се приложи намаляването на данъка, предвидено в член 199 undecies B от CGI. В рамките на мярката по тази разпоредба посочените дружества е трябвало да придобият стоки под формата на оборудване, предназначени за отдаване под наем на оператори, установени в Реюнион.

- 14 Вследствие на счетоводни проверки данъчната администрация (Франция) оспорва правото на SGI и на Valérieane да приспадат ДДС, посочен в различни фактури за покупка на оборудване, тъй като, наред с останалото, те не съответствали на каквато и да било действителна доставка. В резултат на това данъчната администрация издава актове за установяване на допълнителни задължения за ДДС в тежест на SGI за периода, обхващащ четвъртото тримесечие на 2004 г. и първото и второто тримесечие на 2005 г., и на Valérieane — за периода, обхващащ третото тримесечие на 2004 г.
- 15 SGI и Valérieane оспорват тези актове за ДДС пред Tribunal administratif de la Réunion (Административен съд на Реюнион, Франция), който отхвърля жалбите им в две решения от 28 февруари 2013 г., потвърдени от Cour administrative d'appel de Bordeaux (Апелативен административен съд Бордо, Франция).
- 16 Що се отнася до SGI, Апелативният административен съд в Бордо, след като отбелязва, че това дружество се е позовало на своята добросъвестност, посочва, че то не оспорва нито факта, че при множество сделки не се е стигнало до реална доставка, нито факта, че е имало забавени доставки, нито пък, че някои сделки са били отменени и съответно посоченото дружество не е контролирало действителното извършване на тези стопански операции на значителна стойност. От това посоченият съд прави извода, че данъчната администрация е доказала невъзможността дружеството SGI, чиято „професионална дейност е посветена на освобождаването от данъци в отвъдморските територии“, да не знае за фиктивността на въпросните сделки или за завишеното фактуриране при някои от тях.
- 17 По отношение на Valérieane посочената юрисдикция приема, че направените от данъчната администрация проверки са позволили да се подчертае, от една страна, липсата на доставка и монтаж на разглежданото оборудване, и от друга страна, наличието на определен брой неизпълнения от страна на това дружество като например неплащане на дължимия остатък по фактурата, липсата на инкасиране на гаранцията и на наемите, предвидени по договора за наем, сключен с наемателя на оборудването, и липсата на проверка дали оборудването действително е налице, макар че договорът за наем е бил подписан още преди съставянето на фактурата и получаването на оборудването.
- 18 Тъй като смятат, че Cour administrative d'appel de Bordeaux е допуснал грешка при прилагане на правото, SGI и Valérieane подават касационна жалба пред Conseil d'État (Държавен съвет, Франция) на основание Шеста директива съгласно даденото ѝ в практиката на Съда тълкуване.
- 19 В подкрепа на жалбата си SGI поддържа, че при липсата на каквато и да било сериозна индиция за това, че спорните стопански сделки са част от измама, то не е било длъжно да проверява действителното изпълнение на сделките. Колкото до Valérieane, то изтъква, че Cour administrative d'appel de Bordeaux не е издирил дали администрацията е представила доказателство, че то е знаело или е трябвало да знае, че разглежданите сделки са част от измама с ДДС.
- 20 Според запитващата юрисдикция е вярно, че в решенията си от 31 януари 2013 г., Строй транс (C-642/11, EU:C:2013:54) и ЛВК (C-643/11, EU:C:2013:55), Съдът на ЕС е постановил, че ако поради измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или нагоре по веригата в сделката, посочена като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, правото на приспадане на ДДС може да се откаже на получателя по фактурата само ако е установено — въз основа на обективни данни и без да се изисква от последния да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че той е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, което националната юрисдикция трябва да провери.

- 21 Запитващата юрисдикция обаче отбелязва, че тези две решения са постановени в различни от разглежданите в делата по главните производства хипотези, при които данъчната администрация се е позовала на извършените нередности от издателя на фактурата или от някои от неговите доставчици, и в които преюдициалните въпроси се отнасят до последиците за упражняването на правото на приспадане от получателя по фактура, произтичащи от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС.
- 22 Обратно, в делата по главните производства правото на приспадане е отказано, защото въпросните стоки не са били действително доставени на разглежданите по главните производства дружества. Запитващата юрисдикция се пита дали за да се откаже на данъчнозадължено лице правото на приспадане на ДДС в подобно положение, е достатъчно да се установи, че стоките или услугите не са му били действително доставени, или е необходимо да се установи и че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че съответната сделка е част от измама с ДДС.
- 23 При тези условия запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:
- „Трябва ли разпоредбите на член 17 от [Шеста директива], които по същество са възпроизведени в член 168 от Директива [2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31)], да се тълкуват в смисъл, че за да се откаже на данъчнозадължено лице правото от [ДДС], който то дължи поради извършените от самото него сделки, да приспадне данъка, посочен във фактури за стоки или услуги — за които данъчната администрация установява, че не са му били действително доставени — във всички случаи следва да се провери дали е установено, че лицето е знаело или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с [ДДС], независимо дали измамата е извършена по инициатива на издателя на фактурата, нейния получател или трето лице?“
- 24 С определение на председателя на Съда от 23 август 2017 г. дела C-459/17 и C-460/17 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производство и на съдебното решение.

По преюдициалния въпрос

По допустимостта

- 25 Трябва да се отбележи, че разглежданите по главните производства факти са настъпили във френски отвъдморски департамент, разположен извън приложното поле на Шеста директива по силата на член 3, параграф 3 от същата.
- 26 В това отношение следва да се припомни, че Съдът е обявявал за допустими преюдициални запитвания и в случаите, в които фактите по главното производство не попадат пряко в приложното поле на правото на Съюза, но разпоредбите на това право са станали приложими по силата на националното право, в което възприетото при положения, които не са в приложното поле на правото на Съюза, е в съответствие с възприетото в правото на Съюза (вж. в този смисъл решение от 22 март 2018 г., Jacob и Lassus, C-327/16 и C-421/16, EU:C:2018:210, т. 33, както и цитираната съдебна практика).

- 27 Всъщност в подобни случаи е налице несъмнен интерес на Съюза от еднакво тълкуване на възприетите въз основа на правото на Съюза разпоредби или понятия независимо от изискванията за прилагането им, за да се избегнат последващи различия в тълкуването (решение от 22 март 2018 г., Jacob и Lassus, C-327/16 и C-421/16, EU:C:2018:210, т. 34).
- 28 В конкретния случай от предоставената на Съда преписка е видно, че член 17 от Шеста директива, който е приложим по силата на френското право по пряк и безусловен начин и в разглеждания по главните производства френски отвъдморски департамент. Поради това е налице несъмнен интерес на Съюза да бъде даден отговор на поставения въпрос.
- 29 Следователно преюдициалният въпрос е допустим.

По същество

- 30 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 17 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице — адресат на фактура, правото да приспадне ДДС, посочен в тази фактура, е достатъчно администрацията да установи, че сделките, на които тази фактура съответства, не са били действително извършени, или тази администрация трябва да установи също така липсата на добросъвестност у това данъчнозадължено лице.
- 31 В самото начало трябва да се отбележи, първо, че Директива 2006/112, влязла в сила на 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива, без обаче да въвежда съществени промени спрямо нея. Тъй като приложимите разпоредби от Шеста директива са по същество идентични на тези от Директива 2006/112, практиката на Съда по последната директива е приложима и към Шеста директива.
- 32 Второ, от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че в конкретния случай не се спори, че SGI и Valériane, както и доставчиците на съответните стоки имат качеството на данъчнозадължени лица по смисъла на Шеста директива.
- 33 Трето, поставеният въпрос е основан на предпоставката, че разглежданите по главните производства стоки, за които се отнася ДДС за получени доставки, не са били действително доставени.
- 34 Член 17, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Такъв е случаят по силата на член 10, параграф 2 от тази Директива, когато доставката на стоката или на услугите е извършена.
- 35 От това следва, че в системата на ДДС правото на приспадане е свързано с действителното извършване на доставката на разглежданите стоки или услуги (вж. по аналогия определение на председателя на Съда от 4 юли 2013 г., Мениджърски бизнес решения, C-572/11, непубликувано, EU:C:2013:456, т. 19 и цитираната съдебна практика).
- 36 Обратно, когато действителното извършване на доставката на стоки или услуги липсва, не може да възникне право на приспадане.
- 37 От тази гледна точка Съдът вече е уточнил, че упражняването на правото на приспадане не обхваща данък, който се дължи изключително поради това че е посочен във фактура (определение на председателя на Съда от 4 юли 2013 г., Мениджърски бизнес решения, C-572/11, непубликувано, EU:C:2013:456, т. 20 и цитираната съдебна практика).

- 38 Добросъвестността или недобросъвестността на данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, е без въздействие върху въпроса дали доставката е извършена, по смисъла на член 10, параграф 2 от Шеста директива. Действително, съобразно целта на тази директива, която е да се установи обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки, понятието „доставка на стоки“ по член 5, параграф 1 от посочената директива е обективно по характер и трябва да се тълкува независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва ревизии, за да установява намерението на данъчнозадълженото лице или за да вземе предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (вж. в този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, т. 19 и 21, както и цитираната съдебна практика).
- 39 В този контекст трябва да се припомни, че този, който иска приспадането на ДДС, трябва да докаже, че отговаря на условията, за да се ползва от него (решение от 26 септември 1996 г., *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, т. 24).
- 40 От това следва, че съществуването на право на приспадане на ДДС е обусловено от действителното извършване на съответните сделки.
- 41 Впрочем нито принципите на правна сигурност и на равно третиране, на които се позовават SGI и Valériane, нито съдебната практика, произтичаща от решенията от 31 януари 2013 г., *Строй транс* (C-642/11, EU:C:2013:54) и *ЛВК* (C-643/11, EU:C:2013:55), могат да доведат до различен извод.
- 42 Най-напред, що се отнася до принципа на правна сигурност, той изисква действието на правните норми да е ясно, точно и предвидимо, за да могат заинтересованите лица да се ориентират в правни положения и отношения, свързани с правния ред на Съюза (решение от 31 януари 2013 г., *ЛВК*, C-643/11, EU:C:2013:55, т. 51).
- 43 Що се отнася до разглежданите по главните производства данъчни разпоредби обаче, не съществува каквото и да било основание да се предположи, че жалбоподателите по главните производства не са били в състояние да се ориентират надлежно във връзка с прилагането им.
- 44 По-нататък, що се отнася до принципа на данъчен неутралитет, който е израз на общия принцип на равно третиране, той изисква да не се третират по различен начин по отношение на ДДС икономическите оператори, които извършват същите сделки, освен ако диференциацията не е обективно оправдана (вж. в този смисъл решение от 31 януари 2013 г., *ЛВК*, C-643/11, EU:C:2013:55, т. 55). Данъчнозадължено лице, на което е отказано право на приспадане поради липсата на облагаема сделка, обаче не се намира в сходно положение с това на данъчнозадължено лице, на което е предоставено право на приспадане поради съществуването на действително извършена облагаема сделка.
- 45 Накрая, трябва да се уточни, че решенията от 31 януари 2013 г., *Строй транс* (C-642/11, EU:C:2013:54) и *ЛВК* (C-643/11, EU:C:2013:55), са постановени при фактически обстоятелства, коренно различни от тези по делата в главните производства. Всъщност в контекст, в който не е установено, че доставките на стоки, на които се основава правото на приспадане на засегнатите данъчнозадължени лица, в действителност не са извършени, тези две решения се отнасят до въпроса дали, от една страна, данъчната администрация е могла да направи извод за липсата на облагаеми доставки само поради това че доставчиците не са представили документ за извършването на разглежданите доставки, и от друга страна, дали данъчнозадължените лица — адресати на тези фактури, са могли да се основават на липсата на корекции от страна на данъчната администрация по отношение на издателите на спорни фактури, за да поддържат, че разглежданите сделки са били действително извършени.

- 46 В делата по главните производства обаче, както бе изложено в точка 33 от настоящото решение, поставеният въпрос се основава на предпоставката, че стоките, за които се отнася ДДС, платен по получени доставки, не са били действително доставени.
- 47 Предвид гореизложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 17 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице — адресат на фактура, правото да приспадне ДДС, посочен във фактурата, е достатъчно администрацията да установи, че сделките, на които съответства тази фактура, не са били действително извършени.

По съдебните разноски

- 48 С оглед на обстоятелството, че за страните по главните производства 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 (шести състав) реши:

Член 17 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, изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г., трябва да се тълкува в смисъл, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице — адресат на фактура, правото да приспадне ДДС, посочен във фактурата, е достатъчно администрацията да установи, че сделките, на които съответства тази фактура, не са били действително извършени.

Подписи