Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

4 юни 2020 година*

„Преюдициално запитване — Принципи на правото на Съюза — Зачитане на правото на защита — Данъчно производство —Упражняване на право на приспадане във връзка с данъка върху добавената стойност (ДДС) — Отказ да се признае право на приспадане поради твърдяно неправомерно поведение на доставчици на данъчнозадълженото лице — Административен акт, издаден от националните данъчни органи, без на съответното данъчнозадължено лице да се предостави достъп до информацията и до документите, въз основа на които е издаден този акт — Подозрение за данъчна измама — Национална практика, която обуславя упражняването на правото на приспадане от притежаването на други удостоверителни документи, освен данъчната фактура — Допустимост“

По дело C-430/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul Cluj (Районен съд Клуж, Румъния) с акт от 15 май 2019 г., постъпил в Съда на 3 юни 2019 г., в рамките на производство по дело

**SC C.F. SRL**

срещу

**A.J.F.P.M.,**

**D.G.R.F.P.C,**

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: M. Safjan (докладчик), председател на състава, L. Bay Larsen и C. Toader, съдии,

генерален адвокат: H. Saugmandsgaard Øe,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за SC C.F. SRL, от T. D. Vidrean-Căpuşan и D. F. Paşcu, avocați,

– за румънското правителство, първоначално от E. Gane, A. Rotăreanu и C.-R. Canțăr, а впоследствие от E. Gane и A. Rotăreanu, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

– за Европейската комисия, от A. Armenia и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

## Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на общия принцип на правото на Съюза на зачитане на правото на защита и на принципите, които уреждат прилагането от държавите членки на общия режим на данъка върху добавената стойност (ДДС).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между SC C.F. SRL (наричано по-нататък „CF“), от една страна, Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Окръжна администрация на публичните финанси на M., Румъния, наричана по-нататък „окръжната администрация“) и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Главна регионална дирекция на публичните финанси на C., Румъния, наричана по-нататък „регионалната дирекция“), от друга страна, по повода искане за отмяна на данъчни административни актове, с които на CF се налагат допълнителни данъчни задължения във връзка с ДДС и с корпоративния данък.

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

3 Член 178, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година 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), изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директива 2006/112“), гласи:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, то трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6“.

### *Румънското право*

4 Член 11, параграф 1 от Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (Закон № 227/2015 за Данъчния кодекс) от 8 септември 2015 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, бр. 688 от 10 септември 2015 г., наричан по нататък „Данъчният кодекс“) гласи, че при определянето на размера на данък, такса или задължителна социалноосигурителна вноска данъчните органи могат да не вземат предвид сделка с нестопанска цел, адаптирайки нейните последици за целите на данъчното облагане, или да преквалифицират дадена сделка или дейност, така че да се отчете нейното икономическо съдържание.

5 Член 25, параграф 1 от Данъчния кодекс предвижда, че за целите на определяне на данъчния резултат за подлежащи на приспадане разходи се считат разходите за осъществяване на стопанска дейност, включително уредените в действащите нормативни актове, както и таксите за вписване, квотите и вноските, платени на търговско-промишлените камери, на организациите на работодателите и на синдикатите.

6 Член 299, параграф 1, буква а) от посочения кодекс предвижда задължението на данъчнозадълженото за целите на ДДС лице да притежава фактура, а в някои точно определени случаи — доказателство за плащане на ДДС, платен или дължим по получени доставки.

7 Съгласно член 6, параграфи 1 и 2 от Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (Закон № 207 за Данъчно-процесуалния кодекс) от 20 юли 2015 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, бр. 547 от 23 юли 2015 г.), в редакцията му в сила към датата на настъпване на фактите по главното производство (наричан по-нататък „Данъчно-процесуалният кодекс“):

„1. В границите на своите правомощия и компетенции данъчният орган има право да преценява релевантността на данъчните факти, като използва предвидените в закона доказателствени средства, и да предприеме необходимите действия в съответствие със законовите разпоредби и при пълно установяване на всички обстоятелства по случая към момента на приемане на решението. При упражняване на правото си на преценка данъчният орган трябва да вземе предвид писменото становище, изпратено от компетентния данъчен орган на съответното данъчнозадължено лице в рамките на дейността по оказване на съдействие и предоставяне на насоки на данъчнозадължените лица, както и разрешението, възприето от данъчен орган в данъчен административен акт или от юрисдикция в предходно влязло в сила решение при аналогична фактическа обстановка във връзка с същото данъчнозадължено лице. В случай че установи разлики между данъчното положение на данъчнозадълженото лице и информацията, която е била взета предвид във връзка със същото данъчнозадължено лице в писмено становище или в данъчен административен акт, данъчният орган има право да извършва констатации в съответствие с реалното данъчно положение и с данъчното законодателство и трябва да посочи писмено мотивите, поради които не взема предвид предварителното становище.

2. Данъчният орган упражнява правото си на преценка в рамките на разумното и справедливото, като осигурява справедлив баланс между преследваната цел и използваните за постигането ѝ средства“.

8 Член 9 от Данъчно-процесуалния кодекс, озаглавен „Право на изслушване“, предвижда в параграф 1:

„Преди да вземе решение, данъчният орган е длъжен да осигури възможност на данъчнозадълженото лице да изрази становището си по релевантните за вземането на решението факти и обстоятелства“.

9 Член 46 от този кодекс, озаглавен „Съдържание и мотиви на данъчния административен акт“, предвижда в параграф 2:

„Данъчен административен акт, съставен на хартиен носител, съдържа следните елементи:

[…]

j) информация за изслушването на данъчнозадълженото лице“.

10 Член 49 от посочения кодекс, озаглавен „Нищожност на данъчния административен акт“, гласи:

„1. Данъчният административен акт е нищожен в следните случай:

a) когато е приет в нарушение на законовите разпоредби относно компетентността;

b) когато не съдържа някой от следните реквизити: име, фамилия и качество на представителя на данъчния орган, име и фамилия или наименование на данъчнозадълженото лице, предмет на административния акт или подпис на представителя на данъчния орган, с предвиденото в член 46, параграф 6 изключение, както и издаващия данъчен орган;

c) когато е допусната сериозна и явна грешка. Данъчният административен акт е опорочен от сериозна и явна грешка, когато основанията за приемането му страдат от толкова тежък порок, че ако не бяха взети предвид преди или при приемането на акта, същият нямаше да бъде приет.

2. Нищожността може да бъде установена, по искане или служебно, от компетентния данъчен орган или от органа, натоварен с разглеждането на административната жалба. Когато нищожността е установена от компетентния данъчен орган, той издава решение, което се съобщава на данъчнозадълженото лице.

3. Данъчните административни актове, които нарушават правни разпоредби, различни от посочените в параграф 1, могат да бъдат отменени. Разпоредбите на член 50 се прилагат mutatis mutandis“.

11 Съгласно член 278, параграф 1 от същия кодекс:

„Подаването на жалба по административен ред не спира изпълнението на данъчния административен акт“.

**Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

12 CF е румънско търговско дружество, учредено през 2008 г., с основен предмет на дейност експлоатация на горски ресурси. В периода от 29 август 2016 г. до 13 април 2017 г. окръжната администрация извършва данъчна ревизия на това дружество, която има за предмет, от една страна, корпоративния данък за периода от 1°януари 2011 г. до 31 декември 2016 г., и от друга страна, ДДС за периода от 1 март 2014 г. до 31 декември 2016 г.

13 Данъчната ревизия е спряна за срок от шест месеца, за да се позволи на регионалната дирекция за борбата с измамите да проведе разследване с участието на прокуратурата към Tribunalul Cluj (Районен съд Клуж, Румъния). Наказателното разследване приключва с решение за прекратяване на наказателното производство.

14 В ревизионния доклад окръжната администрация посочва, че търговските сделки между CF и двама от неговите доставчици са фиктивни, тъй като тези двама доставчици — микропредприятия, за които данъчната ставка е 3 % от оборота, докато данъчната ставка на CF е 16 % — не разполагат с технически и логистичен капацитет да предоставят услугите, които са фактурирали на CF.

15 Законният представител на CF е поканен в седалището на окръжната администрация, за да получи копие от този ревизионен доклад.

16 CF оспорва посочения ревизионен доклад и иска да получи достъп до цялата административна преписка. То посочва, че при извършване на данъчната ревизия не е било уведомено за начина, по който наказателното разследване може да повлияе на проверката на данъчните органи.

17 След като данъчните органи отхвърлят жалбата му по административен ред, CF подава жалба пред запитващата юрисдикция, а именно Tribunalul Cluj (Районен съд Клуж).

18 Запитващата юрисдикция посочва, че според румънските данъчни органи отговорността на CF е ангажирана заради неправомерното данъчно поведение на неговите доставчици. Според тези органи за фиктивния характер на търговските сделки между CF и посочените доставчици свидетелства това, че CF не може да представи други удостоверителни документи освен данъчната фактура. Съгласно румънската правна уредба обаче единственият удостоверителен документ, който данъчнозадълженото лице е длъжно да представи, за да упражни правото на приспадане както във връзка с ДДС, така и с корпоративния данък, е данъчната фактура.

19 Запитващата юрисдикция констатира, че е невъзможно да се определи по какъв начин проведеното от регионалната дирекция за борбата с измамите разследване е повлияло на извършената от окръжната администрация данъчна ревизия. Освен това посочената юрисдикция не била запозната с косвените доказателства, които са накарали данъчните органи да приемат, че търговските сделки, сключени между CF и неговите доставчици, са фиктивни.

20 При тези обстоятелства Tribunalul Cluj (Районен съд Клуж) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли и трябва ли — в светлината на принципа на зачитане на правото на защита, както е очертан понастоящем в практиката на Съда […] — да се счита за недействителен данъчно-административен акт, издаден по отношение на частноправен субект, когато на този субект не е бил предоставен достъп до информацията, въз основа на която е бил издаден актът, въпреки че актът се позовава на данни от административната преписка?

2) Допускат ли принципите на неутралитет, пропорционалност и равностойност упражняването на правото на приспадане на ДДС и на корпоративен данък от дружество с безупречно данъчно поведение, на което е била отказана възможността да упражни право на приспадане на корпоративен данък поради данъчното поведение на неговите доставчици, за което се твърди, че е неправомерно въз основа на фактори, като липса на човешки ресурси или липса на транспортни средства, при положение че освен това данъчният орган не е представил доказателства за каквато и да било дейност, която да поражда данъчна или наказателна отговорност на тези доставчици?

3) Съвместима ли е с правото на Съюза национална практика, която обуславя упражняването на правото на приспадане на ДДС и на корпоративен данък от наличието на допълнителни удостоверителни документи, наред с данъчната фактура, които не са определени точно и ясно от националната данъчна правна уредба, като например прогнозна оценка на разходите и информация за напредъка на работата?

4) Може ли в светлината на решение [от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832)] да се счете, че е налице данъчна измама, когато едно данъчнозадължено лице купува стоки и услуги от друго данъчнозадължено лице, което се ползва от данъчен режим, различен от този на първото?

## По преюдициалните въпроси

### *По допустимостта*

21 Румънското правителство оспорва допустимостта на преюдициалното запитване както от гледна точка на член 94 от Процедурния правилник на Съда, така и поради липсата на релевантна правна уредба на правото на Съюза по отношение на въпроса по главното производство, който се отнася до корпоративния данък.

22 В това отношение, от една страна, трябва да се припомни че съгласно постоянната практика на Съда въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси, както и да разбере защо националната юрисдикция смята, че се нуждае от отговорите на тези въпроси, за да реши висящия пред нея спор (решение от 12 декември 2019 г., Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, т. 24 и цитираната съдебна практика).

23 Все пак, след като актът за преюдициално запитване е основание за производството за преюдициално запитване пред Съда на основание член 267 ДФЕС, в този акт националната юрисдикция трябва ясно да посочи фактическата обстановка и правната уредба в основата на спора в главното производство и да даде минимум обяснения за причините да избере разпоредбите от правото на Съюза, които иска да бъдат тълкувани, както и връзката, която прави между тези разпоредби и приложимото към спора, с който е сезирана, национално законодателство. Тези кумулативни изисквания относно акта за преюдициално запитване са изрично посочени в член 94 от Процедурния правилник (решение от 12 декември 2019 г., Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, т. 25 и цитираната съдебна практика).

24 Що се отнася по-конкретно до изискванията по член 94 от Процедурния правилник, следва да се констатира, че в акта за преюдициално запитване са посочени основните фактически обстоятелства и съдържанието на разпоредбите както на правото на Съюза, така и на националното право, които са приложими в случая по главното производство.

25 От друга страна, що се отнася до въпроса по главното производство, свързан с корпоративния данък, трябва да се припомни, че когато при решаването на положения от чисто вътрешен характер дадено национално законодателство се съобразява с решенията, възприети от правото на Съюза, с цел например избягване на проявите на дискриминация спрямо гражданите на съответната държава или на евентуални нарушения на конкуренцията, или с цел осигуряване на едно-единствено производство в сходни положения, Съюзът определено има интерес от това, с оглед на избягване на бъдещите различия в тълкуването, възприетите от правото на Съюза разпоредби или понятия да се тълкуват еднакво, независимо от условията, при които следва да се прилагат (решение от 24 октомври 2019 г., Belgische Staat, C-469/18 и C-470/18, EU:C:2019:895, т. 22 и цитираната съдебна практика).

26 Ето защо тълкуване от Съда на разпоредби на правото на Съюза, когато са налице положения от чисто вътрешен характер, е обосновано, когато националното право е направило тези разпоредби пряко и безусловно приложими към такива положения, за да се осигури еднакво

третиране на вътрешните положения и на положенията, попадащи в обхвата на правото на Съюза (решение от 24 октомври 2019 г., Belgische Staat, C-469/18 и C-470/18, EU:C:2019:895, т. 23).

27 Тъй като запитващата юрисдикция е посочила ясно, че в случая по главното производство това е така, що се отнася до корпоративния данък, с оглед на изложените по-горе съображения трябва да се приеме, че преюдициалното запитване по настоящото дело е допустимо.

***По първия въпрос***

28 С първия въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали общият принцип на правото на Съюза на зачитане на правото на защита трябва да се тълкува в смисъл, че ако в рамките на национални административни производства за извършване на ревизия и за определяне на данъчната основа на ДДС едно данъчнозадължено лице не е получило достъп до информацията, която се съдържа в административното му досие и която е била взета предвид при приемането на административно решение, с което му се налагат допълнителни данъчни задължения, този принцип изисква посоченото решение да бъде отменено.

29 В това отношение следва да се припомни, че зачитането на правото на защита представлява основен принцип на правото на Съюза, който се прилага, когато административен орган възнамерява да издаде спрямо определено лице увреждащ за него акт. Посоченият общ принцип се прилага при обстоятелства, при които, за да гарантира събирането на целия дължим на територията на съответната държава членка ДДС или за борба с данъчните измами, административният орган прилага данъчно ревизионно производство по отношение на данъчнозадължени лица (вж. в този смисъл решения от 9 ноември 2017 г., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, т. 26 и 27 и от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 40).

30 Неразделна част от зачитането на правото на защита е правото на изслушване, което гарантира на всяко лице възможността да изрази надлежно и ефективно становището си в хода на административното производство и преди приемането на всяко решение, което може да засегне неблагоприятно интересите му. Съгласно практиката на Съда правилото, че на адресата на увреждащо решение трябва да бъде предоставена възможност да изложи своето становище, преди решението да бъде прието, има за цел компетентният орган да бъде в състояние да отчете надлежно всички релевантни елементи. За да се осигури ефективна защита на съответното лице, това правило има за цел по-конкретно да му даде възможност да поправи грешка или да изтъкне свързани с личното му положение обстоятелства, които могат да са основания за това решението да бъде прието, да не бъде прието или да има определено съдържание (вж. в този смисъл решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 41 и цитираната съдебна практика).

31 Макар националните данъчни органи да нямат общо задължение да предоставят пълен достъп до преписката, с която разполагат, нито служебно да предоставят документите и информацията, на която се основава бъдещото решение, в административните производства за извършване на ревизия и за определяне на данъчната основа за облагане с ДДС, частноправният субект трябва да разполага с възможността при поискване от негова страна да му бъдат представени информацията и документите, съдържащи се в административната преписка, които са взети предвид от публичния орган при издаването на неговия акт, освен ако цели от общ интерес не оправдават ограничаването на достъпа до посочената информация и до посочените документи (решение на 9 ноември 2017 г., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, т. 32 и 39).

32 В случая запитващата юрисдикция посочва, че националните данъчни органи са отказали да предоставят на данъчнозадълженото лице релевантната информация, която то е поискало своевременно, и не са посочили никаква цел от общ интерес, за да обосноват този отказ.

33 В този контекст запитващата юрисдикция иска да се установи дали трябва да констатира автоматично нищожността на административното решение за налагане на допълнителни данъчни задължения на посоченото данъчнозадължено лице.

34 В това отношение следва да се припомни, че когато в правото на Съюза не са определени нито условията, при които трябва да се гарантира правото на защита, нито последствията от нарушаването на това право, тези условия и последствия се уреждат от националното право, доколкото приетите във връзка с това разпоредби са от същия порядък като разпоредбите, които са в сила за частноправните субекти в сходни случаи, регулирани от националното право (принцип на равностойност), и не правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективност) (решение от 3 юли 2014 г., Kamino International Logistics и Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 и C-130/13, EU:C:2014:2041, т. 75).

35 Що се отнася по-специално до принципа на ефективност, Съдът е постановил, че този принцип не изисква оспорвано решение, прието в нарушение на правото на защита, да се отменя винаги във всички случаи. Всъщност нарушение на правото на защита налага отмяна на взетото в съответното административно производство решение само ако при липсата на това нарушение производството би довело до друг резултат (вж. в този смисъл решение от 3 юли 2014 г., Kamino International Logistics и Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 и C-130/13, EU:C:2014:2041, т. 78 и 79).

36 Задача на запитващата юрисдикция е да прецени до каква степен ревизионното производство е могло да доведе до различен резултат, ако CF бе получило достъп до преписката по време на посоченото административно производство.

37 С оглед на гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че общият принцип на правото на Съюза на зачитане на правото на защита трябва да се тълкува в смисъл, че ако в рамките на национални административни производства за извършване на ревизия и за определяне на данъчната основа на ДДС едно данъчнозадължено лице не е получило достъп до информацията, която се съдържа в административното му досие и която е била взета предвид при приемането на административно решение, с което му се налагат допълнителни данъчни задължения, и сезираната юрисдикция установи, че при липсата на това нарушение производството би могло да доведе до различен резултат, този принцип изисква посоченото решение да бъде отменено.

***По втория, третия и четвъртия въпрос***

38 С втория, третия и четвъртия въпрос, които трябва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали при наличието само на недоказани подозрения на националната данъчна администрация относно реалното осъществяване на търговските сделки, за които е издадена данъчна фактура, принципите, които уреждат прилагането от държавите членки на общия режим на ДДС, и по-специално принципите на данъчен неутралитет и на правна сигурност, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат на данъчнозадълженото лице, адресат на тази фактура, да бъде отказано правото на приспадане на ДДС, ако то не може да представи, освен тази фактура, и други доказателства за реалното осъществяване на търговските сделки.

39 Най-напред трябва да се уточни, че единствено запитващата юрисдикция е компетентна да прецени въздействието, което предоставеното от Съда тълкуване на тези въпроси оказва върху въпроса по главното производство, който се отнася до корпоративния данък.

40 Според постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, използвани за целите на техните облагаеми доставки, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Както Съдът многократно е постановявал, предвиденото в член 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава (решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 33 и цитираната съдебна практика).

41 Така общата система на ДДС гарантира пълен 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 (решение от 3 юли 2019 г., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, т. 22 и цитираната съдебна практика).

42 С оглед на това борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС, и Съдът многократно се е произнасял, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 34).

43 Ако това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва измама, то случаят ще е същият и когато данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, която е част от измама с ДДС. Следователно на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги (решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 35).

44 Националната данъчната администрация 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 решение от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 50).

45 Тъй като правото на Съюза не предвижда правила относно реда и условията за събиране на доказателства в областта на измамите с ДДС, тези обективни данни трябва да бъдат установени от компетентната национална данъчна администрация в съответствие с правилата за доказване, предвидени в националното право. Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза и трябва да зачитат правата, гарантирани от това право, и по-специално от Хартата на основните права на Европейския съюз (решение то 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, т. 37 и цитираната съдебна практика).

46 В това отношение трябва да се припомни, че 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 (решение от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 51).

47 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, компетентната национална данъчна 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 декларираме и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са допуснали нередности или извършили измами, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (решение от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 52).

48 Тъй като представянето на такива допълнителни документи не е предвидено в член 178, буква а) от Директивата за ДДС и може да засегне непропорционално упражняването на правото на приспадане, а следователно и принципа на неутралитет, компетентната национална данъчна администрация по принцип не може да изисква представянето на такива документи.

49 При тези обстоятелства на втория, третия и четвъртия въпрос трябва да се отговори, че принципите, които уреждат прилагането от държавите членки на общия режим на ДДС, и по-специално принципите на данъчен неутралитет и на правна сигурност, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат, при наличието само на недоказани подозрения на националната данъчна администрация относно реалното осъществяване на търговските сделки, за които е издадена данъчна фактура, на данъчнозадълженото лице, адресат на тази фактура, да бъде отказано правото на приспадане на ДДС, ако то не може да представи, освен тази фактура, и други доказателства за реалното осъществяване на търговските сделки.

**По съдебните разноски**

50 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 (шести състав) реши:

1) **Общият принцип на правото на Съюза на зачитане на правото на защита трябва да се тълкува в смисъл, че ако в рамките на национални административни производства за извършване на ревизия и за определяне на данъчната основа на данък върху добавената стойност едно данъчнозадължено лице не е получило достъп до информацията, която се съдържа в административното му досие и която е била взета предвид при приемането на административно решение, с което му се налагат допълнителни данъчни задължения, и сезираната юрисдикция установи, че при липсата на това нарушение, производството би могло да доведе до различен резултат, този принцип изисква посоченото решение да бъде отменено.**

2) **Принципите, които уреждат прилагането от държавите членки на общия режим на данъка върху добавената стойност (ДДС), и по-специално принципите на данъчен неутралитет и на правна сигурност, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат, при наличието само на недоказани подозрения на националната данъчна администрация относно реалното осъществяване на търговските сделки, за които е издадена данъчна фактура, на данъчнозадълженото лице, адресат на тази фактура, да бъде отказано правото на приспадане на ДДС, ако то не може да представи, освен тази фактура, и други доказателства за реалното осъществяване на търговските сделки.**

Подписи