



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

18 декември 2014 година *

„Преюдициални запитвания — ДДС — Шеста директива — Преходен режим на търговията между държавите членки — Стоки, изпратени или превозени в рамките на Общността — Данъчна измама, извършена в държавата членка на пристигане — Вземане предвид на данъчната измама в държавата членка на изпращане — Отказ да се признаят правата на приспадане, на освобождаване или на възстановяване — Липса на разпоредби на националното право“

По съединени дела C-131/13, C-163/13 и C-164/13

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с актове от 22 февруари и 8 март 2013 г., постъпили в Съда на 18 март и на 2 април 2013 г., в рамките на производства по дела

Staatssecretaris van Financiën

срещу

Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (C-131/13)

и

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13)

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: A. Tizzano, председател на състава, S. Rodin (докладчик), A. Borg Barthet, E. Levits и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: V. Tourrès, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 5 юни 2014 г.,

* Език на производството: нидерландски.

като има предвид становищата, представени:

- за Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof, от A. J. de Ruiter,
- за Turbu.com BV и Turbu.com Mobile Phone's BV, от J. J. Vetter, advocaat,
- за нидерландското правителство, от M. Bulterman, C. Schillemans и B. Koopman, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- за правителството на Обединеното кралство, от L. Christie и S. Brighouse, в качеството на представители, подпомагани от P. Moser, QC, и G. Peretz, barrister,
- за Европейската комисия, от W. Roels и A. Cordewener, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 11 септември 2014 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 17, параграфи 2 и 3 и член 286, част А, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г. (JO L 102, р. 18, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитванията са отправени в рамките на спорове съответно между Staatssecretaris van Financiën (наричан по-нататък „Staatssecretaris“), от една страна, и Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (наричано по-нататък „Italmoda“) и Turbu.com BV (наричано по-нататък „Turbu.com“), от друга страна, както и между Turbu.com Mobile Phone's BV (наричано по-нататък „TMP“) и Staatssecretaris, във връзка с отказа на тези дружества да се признае, поради участие в измама с ДДС, възможността за данъчно приспадане, освобождаване или възстановяване на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 17, параграф 2, букви а) и г) и параграф 3, буква б) от Шеста директива, в редакцията му съгласно член 28е, точка 1 от тази директива:

„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 на територията на страната [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]

г) [ДДС], дължим съгласно член 28а, параграф 1, буква а).

3. Държавите членки дават на всяко данъчнозадължено лице правото на приспадане или възстановяване на [ДДС], посочен в параграф 2, доколкото стоките и услугите се използват за целите на:

[...]

б) сделки, които са освободени от данък съгласно [...] член 28в, част[...] А [...]“ [неофициален превод].

4 Член 28а от Шеста директива гласи:

„1. Следните дейности също подлежат на облагане с [ДДС]:

а) вътреобщностно придобиване на стоки по възмезден начин на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това качество, или от данъчно незадължено юридическо лице, когато продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това качество, което не отговаря на условията за освобождаване от данъка по член 24 и което не попада в обхвата на режима по второто изречение на член 8, параграф 1, буква а) или по член 28б, част Б, параграф 1.

[...]

3. „Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиване на правото на разпореждане в качеството на собственик с движими [материални] вещи, изпратени или транспортирани до лицето, което ги придобива, от или за сметка на продавача, или от придобиващото лице до държава членка, която не е държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките.

[...]“.

5 Член 28б, част А от тази директива, озаглавен „Място на вътреобщностно придобиване на стоки“, уточнява:

„1. За място на вътреобщностно придобиване на стоки се счита мястото, на което се намират стоките към момента, в който пристига пратката или транспортът на стоките до придобиващото ги лице.

2. Без да се засяга параграф 1, мястото на вътреобщностно придобиване на стоки по член 28а, параграф 1, буква а) се счита, че се намира на територията на държавата членка, издала идентификационния номер по [ДДС], под който придобиващото лице е придобило стоките, освен ако това лице не докаже, че придобиването е обложено в съответствие с параграф 1.

Ако обаче придобиването подлежи на облагане в съответствие с параграф 1 в държавата членка на пристигане на пратката или транспорта на стоките, след като е било обложено в съответствие с първата алинея, данъчната основа се намалява съответно в държавата членка, издала идентификационния номер по [ДДС], под който придобиващото лице е придобило стоките.

За целите на първата алинея вътреобщностното придобиване на стоки се смята за обложено в съответствие с параграф 1, когато са налице следните условия:

- приобретателят докаже, че е извършил вътреобщностното придобиване за нуждите на последваща доставка, която е извършена в държавата членка по параграф 1 и чийто получател е посочен като лице — платец на дължимия данък в съответствие с член 28в, част А, параграф 3,
- приобретателят е изпълнил задълженията за деклариране по член 22, параграф 6, буква б), последна алинея“ [неофициален превод].

6 Член 28в, част А от споменатата директива предвижда:

„При спазване на останалите общностни разпоредби и при условията, предвидени от държавите членки за гарантиране на правилното и ясно прилагане на разпоредбите за освобождаване от данък, предвидени по-долу, както и за предотвратяване на отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, държавите членки освобождават от данък:

- а) доставката на стоки по смисъла на член 5 [...], изпратени или транспортирани от или за сметка на продавача, или от лицето, придобиващо стоките извън територията по член 3, но в рамките на Общността, която доставка се извършва за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това качество в държава членка, която не е държавата членка на отпътуване на пратката или транспорта на стоките.

[...]“.

Нидерландското право

- 7 Горепосочените разпоредби от Шеста директива са транспонирани в нидерландското право със Закона за данъка върху оборота (Wet op de omzetbelasting) от 28 юни 1968 г. (Staatsblad 1968, № 329), по-специално с членове 9, 15, 17 ter и 30 от този закон, в приложимата му към споровете по главното производство редакция.
- 8 Според запитващата юрисдикция нидерландското законодателство не предвижда отказ за данъчно приспадане, освобождаване или възстановяване на ДДС, когато е установено, че данъчнозадълженото лице е участвало в данъчна измама, за която е знаело или е трябвало да знае.

Спорове по главното производство и преюдициални въпроси

Дело C-131/13

- 9 Italmoda, учредено по нидерландското право дружество, упражнява дейност в сектора на търговията с обувки. Към момента на възникване на обстоятелствата по спора в главното производство, т.е. през 1999 г. и 2000 г., то извършва и сделки с компютърно оборудване. Това оборудване, придобито от Italmoda в Нидерландия и Германия, се продава и доставя на данъчнозадължени за ДДС клиенти в Италия. Стоките от Германия са закупени от Italmoda под неговия нидерландски идентификационен номер по ДДС, що се отнася до придобиванията, които подлежат на облагане с ДДС в издалата идентификационния номер по ДДС държава членка, по смисъла на член 28б, част А, параграф 2 от Шеста директива, но тези стоки са превозени директно от Германия до Италия.

- 10 Колкото до придобитите в Нидерландия стоки, Italmoda подава всички необходими декларации и приспада платения данък върху получените доставки въз основа на справки-декларациите му по ДДС. За сметка на това, що се отнася до стоките от Германия, Italmoda не декларира нито вътреобщностната им доставка в тази държава членка, нито вътреобщностното им придобиване в Нидерландия, независимо че тази сделка е освободена от облагане в Германия. В Италия никое от тези вътреобщностни придобивания не е декларирано от съответните купувачи и ДДС не е внесен. Италианските данъчни органи отказват да признаят на тези купувачи правото на приспадане и пристъпват към събиране на дължимия данък.
- 11 Тъй като считат, че Italmoda е участвало съзнателно в измама, целяща да се избегне плащането на ДДС в Италия, нидерландските данъчни органи отказват да признаят правото на това дружество на освобождаване от данък за вътреобщностните доставки, извършени в тази държава членка, правото на приспадане на данъка върху получените доставки и правото на възстановяване на платения данък за стоките от Германия и поради това съставят на Italmoda три ревизионни данъчни акта.
- 12 Жалбата на Italmoda срещу тези ревизионни актове е уважена на първа инстанция от Rechtbank te Haarlem (районен съд, Харлем), който задължава данъчните органи да се произнесат отново по спора.
- 13 След подадената пред Gerechtshof te Amsterdam (апелативен съд, Амстердам) въззивна жалба срещу това решение, с решение от 12 май 2011 г. последната юрисдикция отменя решението на Rechtbank te Haarlem и ревизионните данъчни актове, като постановява, че в случая няма основание да се дерогира общата система на събиране на ДДС и да се откаже прилагането на данъчното освобождаване или правото на приспадане на ДДС. В това отношение Gerechtshof te Amsterdam отчита в частност факта, че измамата е извършена не в Нидерландия, а в Италия, и че Italmoda е изпълнило в първата от посочените държави членки всички формални правни изисквания относно прилагането на данъчното освобождаване.
- 14 Staatssecretaris van Financiën обжалва това решение по касационен ред пред Hoge Raad der Nederlanden (Върховният съд). Тази юрисдикция по-специално отбелязва, че през релевантния за случая период нидерландското право не е обвързвало прилагането на данъчното освобождаване или на правото на приспадане с изискване данъчнозадълженото лице да не е участвало съзнателно в измама с ДДС или в действия по избягване на данъци. Ето защо според нея се поставя въпросът дали съзнателното участие в такава измама изключва правото на възстановяване на ДДС, независимо че в националното право изобщо липсва разпоредба в този смисъл.
- 15 При това положение Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Трябва ли съгласно правото на Съюза националните административни и съдебни органи да откажат освобождаване от ДДС за вътреобщностна доставка, както и приспадане на ДДС за придобиването на стоки, които след това са изпратени в друга държава членка, или възстановяване на ДДС, което следва от прилагането на член 28б, част А, параграф 2, второ изречение от Шеста директива, когато въз основа на обективни данни е установено, че във връзка със съответните стоки е извършена измама с ДДС и че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в нея, а националното право не предвижда в такива случаи възможност да се откаже освобождаване, приспадане или възстановяване?
 - 2) Ако отговорът на предходния въпрос е положителен, трябва ли да се откаже данъчно освобождаване, приспадане или възстановяване и в случаите, когато измамата с ДДС е извършена в друга държава членка (различна от държавата членка, от която са изпратени стоките) и данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае за тази измама,

докато в държавата членка на изпращане е изпълнило всички (формални) изисквания на националното право във връзка с данъчното освобождаване, приспадане или възстановяване и винаги е представяло на данъчните органи на тази държава членка всички необходими данни за стоките, изпращането и купувачите в държавата членка по местоназначение на тези стоки?

- 3) Ако отговорът на първия въпрос е отрицателен, как трябва да се разбира изразът „е обложено“ в член 28б, част А, параграф 2, първо изречение от Шеста директива: посочването в законово предвидената справка-декларация по ДДС на дължимия в държавата членка по местоназначение ДДС за вътреобщностното придобиване или — при липсата на такова посочване — приемането от данъчните органи на държавата членка по местоназначение на мерки за отстраняване на този пропуск? Има ли значение за отговора на този въпрос обстоятелството, че съответната сделка е част от верига сделки, извършени с цел измама с ДДС в страната по местоназначение, и че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае за нея?“.

Дело C-163/13

- 16 Turbu.com, учредено по нидерландското право дружество, извършва търговия на едро с компютърно и телекомуникационно оборудване, както и с компютърен софтуер.
- 17 В периода между август и декември 2001 г. Turbu.com извършва няколко вътреобщностни доставки на мобилни телефони, като прилага предвиденото в това отношение освобождаване и като приспада платения върху получените доставки ДДС.
- 18 След разследване на службите за данъчно разузнаване нидерландските данъчни органи стигат до извода, че Turbu.com неправилно е приело, че тези доставки се ползват от освобождаване от ДДС, и му съставят ревизионен данъчен акт. В допълнение, наред с останалото е образувано наказателно производство срещу директора на Turbu.com за измама с ДДС, довело до осъждането му през 2005 г. за документно престъпление и за подаване на непълна и неточна данъчна декларация.
- 19 Колкото до ревизионния данъчен акт, съставен на Turbu.com, вследствие на подадените от това дружество жалби той е потвърден в първоинстанционното производство от Rechtbank te Breda (районен съд, Бреда), а след това и във въззивното производство от Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (областен съд, Хертогенбос) с решение от 25 февруари 2011 г. В това решение последната юрисдикция приема за правдоподобно, че съответните доставки всъщност не са вътреобщностни доставки и че Turbu.com съзнателно и доброволно е участвало в измама с ДДС.
- 20 Turbu.com сезира Hoge Raad der Nederlanden с касационна жалба срещу това решение. Посочената юрисдикция отбелязва по-специално че ако след връщане на делото за ново разглеждане от въззивната юрисдикция се установи, че въпросните доставки са част от верига сделки, извършени с цел да бъдат заобиколени правилата на ДДС, и че Turbu.com е знаело или е трябвало да знае за това, се пораждат въпроси за тълкуване на правото на Съюза. В това отношение тя по-конкретно иска да се установи дали в случай на измама с ДДС освобождаването от ДДС трябва да бъде отказано, въпреки че националното право не предвижда правно основание за тази цел.

- 21 При това положение Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Когато въз основа на обективни данни е установено, че със стоките е извършена измама с ДДС и че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в нея, длъжни ли са националните административни и съдебни органи съгласно правото на Съюза да откажат освобождаване от ДДС за съответната вътреобщностна доставка, при положение че националното право не предвижда в такива случаи да се отказва освобождаване?“.

Дело C-164/13

- 22 ТМР, учредено по нидерландското право дружество, упражнява дейност в областта на търговията с мобилни телефони.
- 23 През юли 2003 г. то извършва вътреобщностни доставки на мобилни телефони, като прилага предвиденото в това отношение освобождаване и подава искане за възстановяване на ДДС, платен по доставките на тези телефони от предприятия, установени на нидерландска територия.
- 24 Тъй като нидерландските данъчни органи установяват някои нередности в подадените от ТМР справки-декларации както във връзка с получените доставки, така и във връзка с посочените вътреобщностни доставки, те отказват искането възстановяване. Отказът за възстановяване на ТМР е отменен от Rechtbank te Breda с решение, което пък е отменено от Gerechtshof te 's-Hertogenbosch с решение от 25 февруари 2011 г. В това решение последната юрисдикция приема, че ТМР не може да приспадне платения за получените доставки ДДС, преди всичко защото това дружество е знаело или е трябвало да знае, че е налице измама с ДДС.
- 25 ТМР сезира Hoge Raad der Nederlanden с касационна жалба срещу това решение. Посочената юрисдикция отбелязва по-специално че ако след връщане на делото за ново разглеждане от въззивната юрисдикция се установи, че въпросните доставки са част от верига сделки, извършени с цел да бъдат заобиколени правилата на ДДС, и че ТМР е знаело или е трябвало да знае за това, се пораждат въпроси за тълкуване на правото на Съюза. В това отношение тя по-конкретно отбелязва, че през съответния данъчен период нидерландското право не е обвързвало правото на приспадане на ДДС с изискване данъчнозадълженото лице да не е участвало съзнателно в действия по избягване на данъци или в измама с ДДС.
- 26 При това положение Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Когато въз основа на обективни данни е установено, че със стоките е извършена измама с ДДС и че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в нея, длъжни ли са националните административни и съдебни органи съгласно правото на Съюза да откажат да му признаят право на приспадане, при положение че националното право не предвижда в такива случаи да не се признава право на приспадане?“.

По допустимостта на преюдициалните запитвания

По допустимостта на преюдициалното запитване по дело C-131/13

- 27 На първо място, Italmoda твърди, че първият въпрос, отправен по дело C-131/13, е недопустим, понеже се отнася до тълкуването на националното право.

- 28 В това отношение следва да се констатира, че предмет на споменатия въпрос е очевидно тълкуването не на националното право, а на правото на Съюза, и по-специално на разпоредбите на Шеста директива.
- 29 Ето защо възражението за недопустимост, направено от Italmoda във връзка с посочения преюдициален въпрос, следва да бъде оставено без уважение.
- 30 На второ място, Комисията поставя под съмнение допустимостта на втория преюдициален въпрос, отправен по това дело. Визираната в него хипотеза не била разглежданата в настоящия случай, тъй като от акта за преюдициално запитване следвало, че Italmoda не е уведомило надлежно нидерландските данъчни органи за съответните сделки.
- 31 В това отношение следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика 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 по 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 (вж. по-специално решения Budějovický Budvar, C-478/07, EU:C:2009:521, т. 63, Zanotti, C-56/09, EU:C:2010:288, т. 15 и Melki и Abdeli, C-188/10 и C-189/10, EU:C:2010:363, т. 27).
- 32 Макар в настоящия случай Комисията да твърди, че тук изобщо не може да се използва като отправна точка положението, визирано от втория отправен въпрос, доколкото Italmoda не изпълнило надлежно всички свои задължения за уведомяване на данъчните органи на държавата членка на изпращане на съответните стоки, следва да се отбележи, на първо място, че от акта за преюдициално запитване не е видно, че тези задължения за уведомяване на данъчните органи в крайна сметка не са били надлежно изпълнени. Запитващата юрисдикция по-скоро смята да уважи правния довод — който се основава единствено на липсата на мотиви и с който се оспорва констатацията на въззивната юрисдикция за надлежното уведомяване на данъчните органи — като приема, че тази констатация не е можела да бъде направена само със съображението, че декларациите на Italmoda не са опровергани.
- 33 На второ място, в тази връзка е нужно да се подчертае, че предмет на споменатия преюдициален въпрос наред с останалото е именно въпросът дали за преценката на правата на приспадане, освобождаване или възстановяване на ДДС има значение дали задълженията за уведомяване са били изпълнени. Ето защо съвсем не е очевидно, че този въпрос е от хипотетично естество или че няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство.
- 34 Следователно и вторият поставен по дело C-131/13 въпрос трябва да се приеме за допустим.

По допустимостта на преюдициалните запитвания по дела C-163/13 и C-164/13

- 35 Комисията твърди, че отправените по дела C-163/13 и C-164/13 въпроси са недопустими, тъй като трябва да се считат за хипотетични. Всъщност все още не били установени основните фактически и правни обстоятелства по споровете в главното производство.
- 36 Както бе припомнено в точка 31 от настоящото решение, съгласно постоянната съдебна практика Съдът по принцип е длъжен да се произнесе по преюдициалните въпроси, които се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, освен ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното

производство, че проблемът е от хипотетично естество или че Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси.

- 37 Именно такъв обаче е случаят с преюдициалните запитвания, предмет на дела C-163/13 и C-164/13.
- 38 По тези дела от Съда е поискано да уточни дали и евентуално при какви условия националните административни и съдебни органи са длъжни да откажат правата на освобождаване и на приспадане на ДДС в случай на измама с ДДС.
- 39 От мотивите към актовете за преюдициално запитване обаче следва, че при разглежданите по главното производство сделки Hoge Raad der Nederlanden не е установил наличието на измама с ДДС. Следователно, като се има предвид, че отправените с тези актове преюдициални въпроси предпоставят именно наличието на такава измама, те трябва да се считат за хипотетични в светлината на споровете по главното производство.
- 40 Ето защо преюдициалните въпроси, отправени по дела C-163/13 и C-164/13, трябва да се обявят за недопустими.

По преюдициалните въпроси по дело C-131/13

По първия въпрос

- 41 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали националните административни и съдебни органи следва да откажат на данъчнозадълженото лице, което е знаело или е трябвало да знае, че в рамките на вътреобщностни доставки участва в свързана с измама с ДДС сделка, правото на приспадане на платения ДДС по получени доставки съгласно член 17, параграф 3 от Шеста директива, правото на освобождаване, предвидено в член 28в, част А, буква а) от тази директива, и правото на възстановяване на ДДС съгласно член 28б, част А, параграф 2 от цитираната директива, когато националното право не съдържа разпоредби, предвиждащи такъв отказ.
- 42 За да се отговори на този въпрос, като начало следва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Шеста директива (вж. по-специално решения Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 71, Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 54 и Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 41).
- 43 В това отношение Съдът нееднократно е подчертавал, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-специално решения Kittel и Recolta Recycling, EU:C:2006:446, т. 54, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, т. 32 и Макс Пен, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 26).
- 44 Оттук в постоянната си практика относно правото на приспадане на ДДС, предвидено от Шеста директива, Съдът е направил извод, първо, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят това право, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на него с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. по-специално решения Kittel и Recolta Recycling, EU:C:2006:446, т. 55, Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 37 и Макс Пен, EU:C:2014:69, т. 26).

- 45 Второ, от практиката на Съда следва, че злоупотребата или измамата поначало влече такава последица и за правото на освобождаване за вътреобщностна доставка (вж. в този смисъл решения R., C-285/09, EU:C:2010:742, т. 55 и Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 54).
- 46 Трето, както отбелязва генералният адвокат в точки 50—52 от заключението си, доколкото евентуалният отказ на право, изведено от Шеста директива, отразява споменатия в точка 43 от настоящото решение общ принцип, че никой не може да се ползва от правата, произтичащи от правната система на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба, като цяло националните административни и съдебни органи трябва да направят такъв отказ, независимо какво е правото от областта на ДДС, засегнато от измамата, а това следователно включва и правото на възстановяване на ДДС.
- 47 Обратно на твърдяното от Комисията, този извод не може да бъде поставен под въпрос от обстоятелството, че последното право имало особена природа, доколкото представлявало корективен механизъм, предназначен да осигури неутралитета на ДДС в някои случаи на вътреобщностни доставки.
- 48 В това отношение е уместно да се отбележи, че от съдебната практика, цитирана в точка 44 от настоящото решение, следва, че основната функция на предвиденото в член 17, параграф 3 от Шеста директива право на приспадане в механизма на ДДС, за да се осигури пълен неутралитет на данъка, не е пречка това право да бъде отказано на данъчнозадължено лице в случай на участие в измама (вж. в този смисъл по-специално решения Боник, EU:C:2012:774, т. 25—27 и 37, както и Макс Пен, EU:C:2014:69, т. 24—26). По същия начин, особената функция на правото на възстановяване на ДДС, предназначена да се осигури неутралитетът на ДДС, няма как да бъде пречка това право да бъде отказано на данъчнозадължено лице в подобен случай.
- 49 С оглед на предходните съображения по принцип националните административни и съдебни органи трябва да откажат ползването на права, предвидени от Шеста директива и предявени с измамна цел или с цел злоупотреба, независимо дали се касае за права на приспадане, на освобождаване или на възстановяване на ДДС за вътреобщностна доставка като тези, които са предмет на спора по главното производство.
- 50 Също така следва да се отбележи, че съгласно постоянната съдебна практика това е така не само когато самото данъчнозадълженото лице е извършило данъчна измама, но и когато то е знаело или е трябвало да знае, че със съответната сделка 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 доставки (в този смисъл вж. по-специално решения Kittel и Recolta Recycling, EU:C:2006:446, т. 45, 46, 56 и 60, както и Боник, EU:C:2012:774, т. 38—40).
- 51 Колкото до въпроса дали националните административни и съдебни органи следва да направят такъв отказ и когато в националния правен ред липсват специални разпоредби в този смисъл, уместно е да се отбележи, на първо място, че в съдебното заседание нидерландското правителство настоя, че в нидерландското право няма празноти, що се отнася до транспонирането на Шеста директива, и че при прилагането на националните разпоредби, с които се транспонира тази директива, предотвратяването на измамата се прилага като общ правен принцип.
- 52 В това отношение е уместно да се припомни, че националният съд следва да тълкува националното право, доколкото е възможно, в светлината на текста и целите на съответната директива, за да се постигне предвиденият от нея резултат, което изисква той да използва всички свои правомощия, като вземе предвид вътрешното право в неговата цялост и като приложи признатите от това право методи за тълкуване (вж. в този смисъл решения Adeneler и др., C-212/04, EU:C:2006:443, т. 111, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, т. 45 и Макс Пен, EU:C:2014:69, т. 36).

- 53 Ето защо запитващата юрисдикция следва да установи дали, както поддържа нидерландското правителство, в нидерландското право съществуват правни норми — било разпорежба или общ принцип за забрана на злоупотребата с право, или пък други разпоредби относно данъчната измама или избягването на данъци, които биха могли да се тълкуват в съответствие с изискванията на правото на Съюза относно борбата срещу данъчната измама, припомнени в точки 49 и 50 от настоящото решение (вж. в този смисъл решения Kofoed, EU:C:2007:408, т. 46 и Макс Пен, EU:C:2014:69, т. 36).
- 54 На второ място, ако обаче в настоящия случай се окаже, че националното право не съдържа такива норми, които да подлежат на конформно тълкуване, оттук не може да се заключи, че при обстоятелства като процесните по главното производство за националните административни и съдебни органи има пречка да спазят въпросните изисквания и съответно в случай на измама да откажат предимството, което произтича от правото, предвидено в Шеста директива.
- 55 Като начало, макар да е вярно, както твърди Italmoda, че според постоянната съдебна практика Директивата не може сама по себе си да поражда задължения за частноправен субект и следователно държавата членка не е възможно да се позовава на самата директива срещу частноправен субект (вж. по-специално решения Pfeiffer и др., C-397/01—C-403/01, EU:C:2004:584, т. 108 и Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, т. 46), отказът на ползването на право като последица, както в настоящия случай, от измама, не попада във визираната от тази съдебна практика хипотеза.
- 56 Напротив, както бе изтъкнато в точки 43 и 46 от настоящото решение, този отказ отразява принципа, че никой не може да се позовава на разпоредбите на правото на Съюза с измамна цел или с цел злоупотреба, тъй като обхватът на прилагането им няма как да бъде разширен толкова, че да включи и практиките с цел злоупотреба и дори с измамна цел (вж. в този смисъл решения Halifax и др., EU:C:2006:121, т. 68 и 69, както и Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 38).
- 57 Ето защо, доколкото действията с цел злоупотреба или с измамна цел не могат да обосноват предвидено от правния ред на Съюза право, отказът на предимство, което в настоящия случай произтича от Шеста директива, не води до възлагането на съответния частноправен субект на задължение съгласно тази директива, а е просто последица от констатацията, че обективните предпоставки, които са предвидени от същата директива за получаване на търсеното предимство, в действителност не са изпълнени (в този смисъл вж. по-специално решения Kittel и Recolta Recycling, EU:C:2006:446, т. 53 и ФИРИН, C-107/13, EU:C:2014:151, т. 41).
- 58 Следователно в този случай по-скоро се касае за невъзможността данъчнозадълженото лице да се позове на право, което е предвидено от Шеста директива и обективните критерии за предоставяне на което не са изпълнени било поради измама, засягаща извършената от самото данъчнозадължено лице сделка, било поради характера на измама на верига сделки, взета като цяло, в която същото лице е участвало, както бе посочено в точка 50 от настоящото решение.
- 59 При такова положение обаче не може да се изисква изрично разрешение, за да могат националните административни и съдебни органи да откажат предимство съгласно общата система на ДДС, тъй като тази последица трябва да се смята за вътрешноприсъща на посочената система.
- 60 На следващо място, обратно на твърдяното от Italmoda, данъчнозадълженото лице, което е създадо условията за получаване на дадено право само с участието си в сделки с цел измама, очевидно не може да се позовава на принципите на защита на оправданите правни очаквания или на правна сигурност, за да се противопостави на отказа за предоставяне на съответното право (вж. в този смисъл решения Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, т. 38 и Halifax и др., EU:C:2006:121, т. 84).

- 61 На последно място, след като отказът на ползването на право, което произтича от общата система на ДДС, в случай на участие на данъчнозадълженото лице в измама е просто последица от неизпълнението на условията, които релевантните разпоредби на Шеста директива предвиждат в това отношение, то този отказ няма — както генералният адвокат отбелязва в точка 60 от заключението си — характера на наказание или санкция по смисъла на член 7 от Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи, подписана в Рим на 4 ноември 1950 г., или на член 49 от Хартата на основните права на Европейския съюз (вж. в този смисъл решения Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, т. 56, Halifax и др., EU:C:2006:121, т. 93 и Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, т. 43).
- 62 С оглед на изложените дотук съображения на първия въпрос е необходимо да се отговори, че Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че националните административни и съдебни органи следва да откажат на данъчнозадължено лице, в рамките на вътреобщностна доставка, ползването на правата на приспадане, на освобождаване или на възстановяване на ДДС дори ако в националното право няма разпоредби, предвиждащи такъв отказ, стига с оглед на обективни фактори да е установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че със сделката, посочена като основание за съответното право, е участвало в измама с ДДС, извършена в рамките на верига от доставки.

По втория въпрос

- 63 С втория си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска от Съда да установи дали за евентуалното задължение за отказ да се признаят правата на приспадане, на освобождаване или на възстановяване на ДДС, така както това задължение е разгледано в рамките на първия преюдициален въпрос, има значение обстоятелството, от една страна, че измамата с ДДС е извършена в държава членка, различна от тази, в която е поискано ползването на различните посочени права, и от друга, че съответното данъчнозадължено лице е спазило в последната държава членка формалните условия, предвидени от националното законодателство за ползването на тези права.
- 64 Както вече бе отбелязано в точка 50 от настоящото решение, в това отношение от постоянната съдебна практика следва, че за представляващо злоупотреба поведение на данъчнозадължено лице, което може да доведе до отказването му на предвидено от Шеста директива право, се счита не само хипотезата, когато данъчнозадълженото лице непосредствено извършва само данъчна измама, но и когато то е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването или с извършената доставка е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по същата верига от доставки (вж. по-специално решения Kittel и Recolta Recycling, EU:C:2006:446, т. 45, 46 и 56, Mahagében и Dávid, EU:C:2012:373, т. 46 и Боник, EU:C:2012:774, т. 40).
- 65 Няма никаква обективна причина да се заключи, че положението би било различно просто защото веригата от доставки, при която е налице измама, обхваща две или повече държави членки или мястото на осъществяване на сделката, с която е извършена измамата с ДДС, е в държава членка, различна от тази, в която участвалото в извършването с измамна цел на съответните сделки данъчнозадължено лице се опитва неправомерно да ползва право, което произтича от Шеста директива.
- 66 В допълнение, за отказа да се признае право, произтичащо от Шеста директива, сама по себе си би била ирелевантна и констатацията, че от гледна точка само на правния ред на държавата членка, която трябва да прецени дали да предостави това право, предвидените в тази насока условия изглеждат изпълнени, тъй като, както току-що бе отбелязано, участието в измама с

ДДС може да се изразява в участие, което е съзнателно или е трябвало да бъде съзнателно, във верига от сделки, в рамките на която друг стопански субект чрез последваща сделка, осъществена в друга държава членка, извършва фактически тази измама.

- 67 Също така, както правилно отбеляза нидерландското правителство, разглежданата по главното производство измама с ДДС от вида „въртележка“, която е извършена в рамките на вътреобщностни доставки, често се характеризира с това, че от гледна точка на отделната държава членка условията, необходими за предявяването на право от областта на ДДС, изглеждат изпълнени, защото характерът на измама на сделките, извършени в няколко държави членки, произтича именно от особеното съчетаване на тези сделки, взети като цяло.
- 68 Освен това всяко тълкуване, различно от възприетото по-горе, не би било в съответствие с целта за борба срещу данъчните измами, призната и насърчавана от Шеста директива (вж. по-специално решение Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, т. 50).
- 69 С оглед на изложените дотук съображения на втория въпрос е необходимо да се отговори, че Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че на данъчнозадълженото лице, което е знаело или е трябвало да знае, че със сделката, посочена като основание за правата на приспадане, на освобождаване или на възстановяване на ДДС, е участвало в измама с ДДС, извършена в рамките на верига от доставки, може да бъде отказано ползването на тези права, независимо че посочената измама е извършена в държава членка, различна от държавата членка, в която е поискано ползването на въпросните права, и че това данъчнозадължено лице е спазило в последната държава членка формалните условия, предвидени от националното законодателство за ползването на тези права.

По третия въпрос

- 70 Предвид отговора, даден на първия въпрос, не е необходимо да се отговаря на третия въпрос, поставен само в случай че отговорът на първия въпрос е отрицателен.

По съдебните разноски

- 71 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 (първи състав) реши:

- 1) Преюдициалните въпроси, поставени от Hoge Raad der Nederlanden по дела C-163/13 и C-164/13, са недопустими.
- 2) 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 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г., трябва да се тълкува в смисъл, че националните административни и съдебни органи следва да откажат на данъчнозадължено лице, в рамките на вътреобщностна доставка, ползването на правата на приспадане, на освобождаване или на възстановяване на данък върху добавената стойност дори ако в националното право няма разпоредби, предвиждащи такъв отказ, стига с оглед на обективни фактори да е установено, че това

данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че със сделката, посочена като основание за съответното право, е участвало в измама с данък върху добавената стойност, извършена в рамките на верига от доставки.

- 3) Шеста директива 77/388, изменена с Директива 95/7, трябва да се тълкува в смисъл, че на данъчнозадълженото лице, което е знаело или е трябвало да знае, че със сделката, посочена като основание за правата на приспадане, на освобождаване или на възстановяване на данък върху добавената стойност, е участвало в измама с данък върху добавената стойност, извършена в рамките на верига от доставки, може да бъде отказано ползването на тези права, независимо че посочената измама е извършена в държава членка, различна от държавата членка, в която е поискано ползването на въпросните права, и че това данъчнозадължено лице е спазило в последната държава членка формалните условия, предвидени от националното законодателство за ползването на тези права.

Подписи