

21 юни 2012 година(*)

„Данъчни въпроси — ДДС — Шеста директива — Директива 2006/112/ЕО — Право на приспадане — Условия за упражняване — Член 273 — Национални мерки за борба с данъчните измами — Практика на националните данъчни органи — Отказ да се признае право на приспадане, когато издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на това право, не е изпълнил нормативните си задължения — Тежест на доказване — Задължение на данъчнозадълженото лице да докаже, че издателят на тази фактура е изпълнил нормативните си задължения“

По съединени дела C-80/11 и C-142/11

с предмет преюдициални запитвания на основание член 267 ДФЕС, отправени от Baranya Megyei Bíróság (Унгария) и Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Унгария) с актове от 9 февруари и 9 март 2011 г., постъпили в Съда на 22 февруари и 23 март 2011 г., в рамките на производства по дела

Mahagében kft

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11),

и

Péter Dávid

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11),

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-н J. Malenovský, г-н Е. Juhász, г-н G. Arestis и г-н Т. von Danwitz (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н Р. Mengozzi,

секретар: г-жа С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 март 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за унгарското правителство, от г-н М. Fehér, както и от г-жа К. Szijjártó и г-жа К. Veres, в качеството на представители,

— за испанското правителство, от г-жа S. Centeno Huerta, в качеството на представител,

- за правителството на Обединеното кралство, от г-н P. Moser, barrister,
- за Европейската комисия, от г-н V. Bottka и г-н A. Sipos, както и от г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

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 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 2001/115/ЕО на Съвета от 20 декември 2001 година (ОВ L 15, 2002 г., стр. 24, наричана по-нататък „Шеста директива“), и на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3).

2 Запитванията са отправени в рамките на спорове съответно между Mahagében kft (наричано по-нататък „Mahagében“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Регионална данъчна дирекция, Южна дунавска област) и между г-н Dávid и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Регионална данъчна дирекция на Észak-Alföld) по повод отказа на данъчната администрация да признае право на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен по сметени за съмнителни сделки.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно членове 411 и 413 от Директива 2006/112 тя отменя и заменя, считано от 1 януари 2007 г., законодателството на Съюза в областта на ДДС, и в частност Шеста директива. Съгласно съображения 1 и 3 от Директива 2006/112 преработването на Шеста директива е било необходимо, така че всички приложими разпоредби да бъдат изложени по ясен и рационален начин в нова структура и нов текст, без по принцип да се внасят съществени промени. В този смисъл разпоредбите на Директива 2006/112 по същество са идентични със съответните разпоредби от Шеста директива.

4 Съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112, който по същество възпроизвежда текста на член 2, точка 1 от Шеста директива, „подлежат на облагане с ДДС доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

5 Съгласно член 167 от Директива 2006/112, чийто текст е еднакъв с член 17, параграф 1 от Шеста директива, „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

6 Член 168, буква а) от Директива 2006/112, който по същество възпроизвежда текста на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива в редакцията му съгласно член 28е, точка 1 от същата, гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“.

7 Член 178 от Директива 2006/112, намиращ се в глава 4 със заглавие „Правила, регулиращи правото на приспадане“ от дял X от тази директива, 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, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

[...]“.

8 Цитираната разпоредба съответства на член 18, параграф 1, буква а) от Шеста директива — в редакцията му съгласно член 28е, точка 2 от нея, — който препраща към изискванията по член 22, параграф 3 от същата директива в редакцията му след изменението с член 28з от нея.

9 Член 220, точка 1 от Директива 2006/112, който по същество възпроизвежда текста на член 22, параграф 3, буква а) от Шеста директива в редакцията му съгласно член 28з от същата, предвижда, че всяко данъчнозадължено лице осигурява във връзка със стоките и услугите, които е доставил на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице, издаването на фактура от самия него, или от неговия клиент, или на негово име, или в негова полза, от трето лице.

10 Член 226 от Директива 2006/112 по същество възпроизвежда текста на член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива в редакцията му съгласно член 28з от същата и изброява данните, които, ако не е предвидено друго в специалните разпоредби на Директива 2006/112, задължително трябва да се съдържат за целите на ДДС във фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221 от тази директива.

11 Член 273 от Директива 2006/112, чийто текст е по същество еднакъв с този на член 22, параграф 8 от Шеста директива в редакцията му съгласно член 28з от същата, гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между

вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Унгарското право

12 Член 32, параграф 1, буква а) от Закон LXXIV от 1992 г. за данъка върху добавената стойност (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, Magyar Közlöny 1992/128 (XII.19.)), наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък данъка, който друго данъчнозадължено лице му е начислило при доставката на стоки или услуги.

13 Съгласно член 34, параграф 1 от този закон „[п]раво на приспадане има само данъчнозадълженото лице, което редовно е водило счетоводните си книги в съответствие с правилата на едностраничното или двустраничното счетоводство“.

14 Съгласно член 35, параграф 1, буква а) от посочения закон правото на приспадане — освен ако Законът за данъчното облагане не предвижда друго — може да се упражни само от лица, които притежават документи, удостоверяващи размера на начисления по получени доставки данък. За такива се считат фактурите, опростените фактури и заместващите фактурата документи, издадени на името на данъчнозадълженото лице.

15 Член 44, параграф 5 от Закона за ДДС гласи:

„Издателят на фактура или опростена фактура отговаря за верността на съдържащите се в нея данни. Данъчните права на данъчнозадълженото лице, посочено в отчетния документ като получател, не се засягат, ако по отношение на данъчното събитие същият е положил грижата на добър търговец, имайки предвид обстоятелствата при доставката на стоки или услуги“.

Споровете по главното производство и преюдициалните въпроси

Дело C-80/11

16 На 1 юни 2007 г. Mahagében сключва с Rómahegy-Kert kft (наричано по-нататък „RK“) договор за доставка на необработени трупи от акациев дървета в периода от 1 юни 2007 г. до 31 декември 2007 г. В този период RK издава шестнадесет фактури на името на Mahagében за доставянето и предаването на различни количества акациев трупи. В шест от тези фактури е посочен номерът на приложената разписка за доставката. RK посочва всички фактури в данъчната си декларация, потвърждавайки, че доставките са извършени, и след доставката внася ДДС. Mahagében също посочва тези фактури в данъчната си декларация и упражнява правото си на приспадане. Количествата акациев трупи, които Mahagében е закупило от RK, са били отразени в складовата му наличност и следва това са били препродадени от него на различни предприятия.

17 При проверка на осъществените от RK покупки и доставки съответният данъчен орган установява, че това дружество не е разполагало със складова наличност от акациевии трупи и че закупеното през 2007 г. количество акациевии трупи не е било достатъчно, за да бъдат извършени фактурираните на Mahagében доставки. Въпреки че по време на проверката и двете договарящи страни заявяват, че не са запазили разписките за доставка, впоследствие Mahagében предоставя на данъчния орган копие от 22 разписки за доставка като доказателство за действителното извършване на разглежданите сделки.

18 С решение от 1 юни 2010 г. данъчният орган установява в тежест на Mahagében данъчно задължение и освен това му начислява лихви за забава и му налага имуществена санкция, като приема, че Mahagében няма право да приспадне ДДС по издадените от RK фактури. Всъщност предвид резултата от извършената по отношение на RK проверка, тези фактури не могат да се считат за истински.

19 Административната жалба, подадена от Mahagében срещу решението от 1 юни 2010 г., е отхвърлена от ответника по главното производство. Последният се основава в частност на констатацията, че като издател на въпросните фактури RK не е представило никакви документи, удостоверяващи разглежданите сделки (например разписки за доставка), не е могло да разполага с посоченото в тези фактури количество стоки и не е притежавало подходящо за доставката на тези стоки превозно средство, нито отчетни документи за платена за превоза им цена. Освен това Mahagében не положило грижата на добър търговец по смисъла на член 44, параграф 5 от Закона за ДДС, доколкото не проверило дали RK е съществуващо данъчнозадължено лице и разполага с необходимите на Mahagében стоки.

20 Mahagében сезира Baranya Megyei Bíróság (Окръжен съд, Бараня), като иска отмяна на обжалваното решение в частта, в която се установяват данъчно задължение и задължение за лихви за забава и се налага имуществена санкция. То твърди, че при сключването на договора с RK е положило грижата на добър търговец. Всъщност единственото, което можел да провери във връзка със сделката, е дали дружеството доставчик е регистрирано, притежава валиден данъчен номер и е в състояние да изпълни договора. Освен това проверил качеството и количеството на стоката при приемането ѝ в седалището си, което е и мястото на доставка според посочения договор.

21 Baranya Megyei Bíróság има съмнения дали може да се откаже право на приспадане на ДДС само поради това че издателят на фактурата не е осчетоводил покупката на съответните стоки и не е имал възможност да достави същите поради липсата на превозно средство, след като същият е признал, че е извършил доставката и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на данъка.

22 Като преценява, че разрешаването на спора в главното производство зависи от тълкуването на правото на Съюза, Baranya Megyei Bíróság решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че задълженото по ДДС лице, изпълнило предвидените в тази директива материалноправни изисквания във връзка с правото на приспадане на ДДС, може да бъде лишено от това право по силата на национална норма или практика, която забранява приспадането на платения по

получени доставки ДДС, когато фактурата е единственото достоверно доказателство за действителното извършване на доставката и данъчнозадълженото лице не притежава документ от издателя на фактурата, от който да е видно, че последният е разполагал със стоките, предмет на доставката, че е бил в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране? Може ли на основание член 273 от посочената директива държавата членка да изисква — за да осигури правилното събиране на ДДС и да предотврати измамите — от получателя по фактурата да притежава друг документ, който да удостоверява, че издателят на фактурата е разполагал със стоките, предмет на доставката, и му ги е доставил или превозил до него?

2) Съвместимо ли е с принципите на неутралност и пропорционалност, признати многократно от Съда по повод прилагането на Директива [2006/112], съдържащото се в член 44, параграф 5 от [...] Закон за ДДС понятие за грижа на добър търговец, съгласно което според данъчния орган и съдебната практика получателят по фактурата трябва да се увери, че нейният издател е данъчнозадължено лице, което е вписало в счетоводните си книги съответните стоки, разполага с фактурите за покупката на тези стоки и е изпълнило задълженията си за деклариране и внасяне на ДДС?

3) Трябва ли член 167 и член 178, буква а) от Директива 2006/112 [...] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална норма или практика, която обвързва упражняването на правото на приспадане с изискването данъчнозадълженото лице — получател по фактурата, да докаже, че дружеството — издател на фактурата, е изпълнило нормативните си задължения?“.

Дело C-142/11

23 По дело C-142/11 спорът в главното производство се отнася до две отделни сделки.

24 На първо място, по силата на договор за изработка г-н Dávid се задължава да извърши различни строителни работи. След изпълнението на този договор през май 2006 г. пълномощникът на възложителя издава акт за приемане на строителните работи, в който са отбелязани 1 992 изработени часа въз основа на присъствените списъци, които по-конкретно съдържат часа на започване и приключване на строителните работи, мястото на извършването им, името, датата на раждане и подписа на всеки работник, както и името и печата на г-н Dávid.

25 По време на извършената във връзка с тази сделка данъчна проверка г-н Dávid заявява, че не е наемал лица и че е възложил работите на подизпълнител, г-н Máté. Той не успява до посочи работниците, наети от този подизпълнител. Уговорената в договора между г-н Dávid и г-н Máté цена е била платена на основание на акта за приемане на строителните работи.

26 В резултат на проведени данъчни проверки се установява, че г-н Máté също не е разполагал с работници, нито с материалите, необходими за извършването на фактурираните строителни работи, и че само е възпроизвел фактурите, изготвени от друг подизпълнител. Последният, свекър на г-н Máté, не е наемал декларирани работници в релевантния период и не е представил данъчна декларация за въпросната данъчна година.

27 С оглед на всички тези обстоятелства данъчната администрация приема, че с изготвените от последния подизпълнител фактури не можело да се удостовери по надлежен начин действителното извършване на посочената в тях сделка и че на практика г-н Máté не е осъществявал дейност на подизпълнител. Макар извършените проверки да не опровергават факта, че строителните работи действително са били извършени, и то от посочените в присъствените списъци работници, не било възможно надлежно да се установи нито кое предприятие е извършило строителните работи, нито кое предприятие е наело въпросните работници. При тези условия получените от г-н Dávid фактури не отразявали действително извършена сделка, поради което били фиктивни. Освен това г-н Dávid не положил грижата на добър търговец по смисъла на член 44, параграф 5 от Закона за ДДС.

28 На второ място, през 2006 г. г-н Dávid се е задължил към дружество да извърши някои строителни работи, като за целта използвал друг подизпълнител. Към момента на данъчната проверка обаче спрямо последния вече имало образувано производство по несъстоятелност. Не било възможно да се установи контакт с неговия бивш представител, който не бил предоставил никакви документи на синдика. Според данъчния орган по никакъв начин не било доказано, че в издадената от подизпълнителя фактура са посочени действителните страни и цена. Освен това г-н Dávid не положил дължимата съгласно закона грижа на добър търговец, тъй като не се уверил, че посоченият подизпълнител разполага с необходимите за извършването на въпросните строителни работи ресурси.

29 При тези условия данъчният орган отказва да признае право на приспадане във връзка с разглежданите две сделки, установява в тежест на г-н Dávid задължение за ДДС и за лихви за забава и му налага имуществена санкция.

30 Г-н Dávid обжалва пред Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Окръжен съд, Jász-Nagykun-Szolnok) решението на данъчния орган, като в частност твърди, че е положил грижата на добър търговец. Всъщност той се уверил, че сделката действително е била извършена и че издателят на фактурата има качеството на данъчнозадължено лице. Той поддържа, че не следва да бъде държан отговорен за това, че подизпълнителят му не е изпълнил данъчните си задължения.

31 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság се пита дали данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения по получени доставки ДДС, без да извършва допълнителни проверки, когато данъчният орган не е доказал наличието на небрежност или умисъл от страна на издателя на фактурата или на издателите на други фактури, предназначени за него, евентуално с цел избягване на данъци, за което получателят на фактурата (тоест данъчнозадълженото лице) не е знаел и не е допринесъл.

32 Посочената юрисдикция счита, че с оглед на разпоредбите на Шеста директива данъчнозадълженото лице, което упражнява право на приспадане на ДДС, не може да носи обективна отговорност във връзка с получените от него фактури и не е длъжно да доказва, в случай на нарушение от страна на издателя на фактурата, че са изпълнени изискванията по член 44, параграф 5 от Закона за ДДС.

33 При тези обстоятелства Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли режимът относно приспадането на [ДДС], предвиден в Шеста директива [...] или в приложимата през 2007 г. Директива [2006/112], да се тълкува в смисъл, че въз основа на принципа на обективната отговорност данъчната администрация може да не признае или да ограничи правото на приспадане на искащото да упражни това право данъчнозадължено лице, когато издателят на фактурата не може да удостовери, че използването на подизпълнители е извършено в съответствие с правото?

2) Може ли данъчната администрация, в случай че не оспорва извършването на отразената във фактурата сделка и самата фактура отговаря на предвидените в закона формални изисквания, законно да откаже възстановяване на ДДС, поради това че не е възможно да се установят използваните от издателя на фактурата подизпълнители или поради това че издадените от тях фактури не са редовни?

3) Длъжна ли е данъчната администрация, която отказва да признае право на приспадане [при обстоятелства като посочените във втория въпрос], да докаже в хода на данъчното производство, че данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане, е знаело за нарушенията, извършени от предприятията надолу по веригата от подизпълнители с цел избягване на данъци, или е участвало в тези нарушения?“.

34 С определение на председателя на Съда от 15 юни 2011 г. дела C-80/11 и C-142/11 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и с оглед на постановяването на решението.

По преюдициалните въпроси

35 Като начало следва да се припомни, че предвид различния момент на настъпване на фактите по главните производства, поставените въпроси са свързани както с Шеста директива, така и с Директива 2006/112. Както бе отбелязано в точка 3 от настоящото решение, последната директива по принцип не внася съществени промени спрямо Шеста директива. По-конкретно, разпоредбите на тези две директиви, приложими в случаите по главните производства, са по същество идентични. При тези условия е достатъчно поставените въпроси да се разгледат в светлината на разпоредбите на Директива 2006/112 (вж. в този смисъл Решение от 15 септември 2011 г. по дело *Slaby* и др., C-180/10 и C-181/10, все още непубликувано в Сборника, точки 28 и 49—51).

По въпросите, поставени по дело C-142/11

36 С тези въпроси, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело за тези нарушения или е участвало в тях.

37 Преди да се отговори на тези въпроси, първо следва да се припомни, че видно от постоянната съдебна практика, правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. по-конкретно Решение от 25 октомври 2001 г. по дело Комисия/Италия, C-78/00, Recueil, стр. I-8195, точка 28, Решение от 10 юли 2008 г. по дело Sosnowska, C-25/07, Сборник, стр. I-5129, точка 14 и Решение от 28 юли 2011 г. по дело Комисия/Унгария, C-274/10, все още непубликувано в Сборника, точка 42).

38 Както Съдът неведнъж е подчертавал, предвиденото в членове 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-конкретно Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfria и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43, Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 47, Решение от 30 септември 2010 г. по дело Uszodaépítő, C-392/09, Сборник, стр. I-8791, точка 34 и Решение по дело Комисия/Унгария, посочено по-горе, точка 43).

39 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-конкретно Решение по дело Gabalfria и др., посочено по-горе, точка 44, Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 78, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 48 и Решение от 22 декември 2010 г. по дело Dankowski, C-438/09, все още непубликувано в Сборника, точка 24).

40 Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи на себестойността (вж. Определение от 3 март 2004 г. по дело Transport Service, C-395/02, Recueil, стр. I-1991, точка 26, Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 54 и Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 49).

41 Второ, трябва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 (вж. по-конкретно Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 71, Решение от 7 декември 2010 г. по дело R, C-285/09, все още непубликувано в Сборника, точка 36 и Решение от 27 октомври 2011 г. по дело Tanoarch, C-504/10, все още непубликувано в Сборника, точка 50). В това отношение Съдът вече е постановил, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-конкретно Решение от 3 март 2005 г. по дело Fini H, C-32/03, Recueil, стр. I-1599, точка 32, Решение по дело Halifax и др., посочено

по-горе, точка 68 и Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 54).

42 Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. в този смисъл Решение по дело Fini H, посочено по-горе, точки 33 и 34, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 55 и Решение от 29 март 2012 г. по дело Véleclair, C-414/10, все още непубликувано в Сборника, точка 32).

43 Що се отнася до главното производство, от акта за преюдициално запитване следва, че безспорно жалбоподателят в това производство, който иска да упражни правото на приспадане, е данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 и доставките на услуги, с които той обосновава това право, впоследствие са използвани от него за нуждите на собствените му облагаеми сделки.

44 Освен това от акта за преюдициално запитване следва, че поставените въпроси се основават на констатациите, че, първо, сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е извършена видно от съответната фактура и второ, тази фактура съдържа данните, изисквани от Директива 2006/112, поради което са изпълнени предвидените в тази директива процесуални и материалноправни условия за възникването и упражняването на правото на приспадане. В частност следва да се отбележи, че в акта за преюдициално запитване не се посочва, че жалбоподателят по главното производство лично е извършил неправомерни действия, като например представяне на неверни декларации или изготвяне на нередовни фактури.

45 При тези обстоятелства на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само на основание съдебната практика, изведена от точки 56—61 от Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, съгласно която въз основа на обективни данни трябва да се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре по веригата.

46 Всъщност за нуждите на Директива 2006/112 данъчнозадължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки (вж. Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 56).

47 За сметка на това режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената директива и припомнен в точки 37—40 от настоящото решение, не допуска данъчнозадължено лице — което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след тази на данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане (вж. в този смисъл Решение по дело Optigen и др., посочено по-горе, точки 52 и 55 и дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точки 45, 46 и 60).

48 Всъщност установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище (вж. в този смисъл Решение от 11 май 2006 г. по дело *Federation of Technological Industries* и др., C-384/04, *Recueil*, стр. I-4191, точка 32 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело *Netto Supermarkt*, C-271/06, *Сборник*, стр. I-771, точка 23).

49 Доколкото отказът да се признае право на приспадане в съответствие с точка 45 от настоящото решение, е изключение от основния принцип, какъвто се явява правото на приспадане, данъчният орган трябва надлежно да установи обективните обстоятелства, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

50 С оглед на изложеното по-горе на поставените по дело C-142/11 въпроси следва да се отговори, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

По въпросите, поставени по дело C-80/11

51 С тези въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства.

52 В това отношение от акта за преюдициално запитване, и по-конкретно от първия въпрос, следва, че въпросите по дело C-80/11, подобно на тези по дело C-142/11, се основават на констатацията, че са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане, и в частност условието данъчнозадълженото лице да притежава фактура, която удостоверява действителното извършване на доставката на стоки и отговаря на съдържащите се в посочената директива изисквания. Поради това предвид дадения в точка 50 от настоящото решение отговор, който важи и за доставките на стоки, право на приспадане може да бъде отказано само ако се установи, въз основа на обективни данни, че съответното данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че

сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

53 Съгласно практиката на Съда, когато са направили всичко необходимо, за да се уверят, че сделките им не са част от измама, включително с ДДС, стопанските субекти трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск да загубят правото си на приспадане на платения ДДС (вж. Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 51).

54 За сметка на това, не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точки 65 и 68, Решение по дело Netto Supermarkt, посочено по-горе, точка 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, все още непубликувано в Сборника, точка 25).

55 Освен това съгласно член 273, първа алинея от Директива 2006/112 държавите членки могат да наложат други задължения, наред с предвидените в тази директива, ако считат това за необходимо с оглед правилното събиране на ДДС и предотвратяването на данъчните измами.

56 Макар цитираната разпоредба да предоставя на държавите членки свобода на преценка (вж. Решение от 26 януари 2012 г. по дело Kraft Foods Polska, C-588/10, все още непубликувано в Сборника, точка 23), съгласно нейната втора алинея тази възможност не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в озаглавената „Фактуриране“ глава 3 от дял XI „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“ от посочената директива, и по-конкретно в член 226 от нея.

57 Освен това мерките, които държавите членки могат да приемат по силата на член 273 от Директива 2006/112, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят данъчните измами, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Поради това те не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС и оттам неутралността на ДДС, която е основен принцип на общата система на ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Gabalfrisa и др., посочено по-горе, точка 52, Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 92, Решение от 21 октомври 2010 г. по дело Nidera Handelscompagnie, C-385/09, все още непубликувано в Сборника, точка 49 и Решение по дело Dankowski, посочено по-горе, точка 37).

58 Що се отнася до националните мерки, разглеждани в главното производство, следва да се отбележи, че в Закона за ДДС не се съдържат конкретни задължения, а само се предвижда, в член 44, параграф 5, че данъчните права на данъчнозадълженото лице, посочено във фактурата като купувач, не се засягат, ако по отношение на данъчното събитие същото е положило грижата на добър търговец, имайки предвид обстоятелствата при доставката на стоки или услуги.

59 При тези условия от съдебната практика, припомнена в точки 53 и 54 от настоящото решение, произтича, че мерките, които искащото да упражни право на

приспадане на ДДС данъчнозадължено лице трябва да вземе, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от стопански субект нагоре по веригата, зависят главно от обстоятелствата по конкретния случай.

60 Без съмнение, когато са налице данни за евентуални нарушения или измама, добрият търговец би могъл, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

61 Данъчната администрация обаче не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение.

62 Всъщност данъчните органи по принцип са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице.

63 Според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21).

64 За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. За да улеснят изпълнението на тази задача, членове 245 и 249 от посочената директива предоставят на данъчните органи право на достъп до фактурите, които данъчнозадълженото лице е длъжно да съхранява съгласно член 244 от същата директива.

65 Следователно, като налага на данъчнозадължените лица изброените в точка 61 от настоящото решение изисквания — при чието неизпълнение може да бъде отказано право на приспадане, — данъчната администрация прехвърля, в разрез с посочените разпоредби, собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица.

66 С оглед на изложените по-горе съображения, на поставените по дело C-80/11 въпроси следва да се отговори, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, или поради това че въпросното данъчнозадължено

лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

По съдебните разноски

67 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 (трети състав) реши:

1) Член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

2) Член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.