

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

15 юли 2015 година(*)

„Преюдициално запитване — Член 99 от Процедурния правилник на Съда — Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Принцип на данъчен неутралитет — Приспадане на ДДС, платен за получена доставка — Понятие за доставка на стоки — Условия за наличие на доставка на стоки — Липса на доказателства за фактическо владееие на стоките от прекия доставчик“

По дело C-123/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — Варна (България), с акт от 28 февруари 2014 г., постъпил в Съда на 14 март 2014 г., в рамките на производство по дело

„Италес“ ООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: С. Vajda, председател на състава, А. Rosas и D. Šváby (докладчик), съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: А. Calot Escobar,

като има предвид становищата, представени:

- за Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от А. Кирова, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, Д. Русанов и С. Soulay, в качеството на представители,

постанови настоящото

Определение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 168 от 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).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Италес“ ООД (наричано по-нататък „Италес“) и директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът на ОДОП“) по повод на отказа на последния да признае на „Италес“ право да приспадне данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“ или „данъкът“), който е платило при покупката на стоки от определени доставчици, поради това че не е налице действителна доставка на тези стоки.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 предвижда, че с ДДС се облагат доставките на стоки и услуги, извършвани възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 4 Съгласно член 14, параграф 1 от Директивата:
- „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.
- 5 Съгласно член 63 от тази директива данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.
- 6 Съгласно член 167 от Директивата правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.
- 7 Член 168 от Директива 2006/112 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;

[...]“.

Българското право

- 8 Съгласно член 6, алинея 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ бр. 63, 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“):
- „Доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката“.
- 9 Член 12, алинея 1 от ЗДДС гласи:
- „Облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева

ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго“.

10 Член 68, алинеи 1 и 2 от ЗДДС предвижда:

„(1) Данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за:

1. получени от него стоки или услуги по облагаема доставка;
2. извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка;
3. осъществен от него внос;
4. изискуемия от него данък като платец по глава осма.

(2) Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

11 Член 70, алинея 5 от ЗДДС предвижда, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

12 „Италес“ е дружество, учредено по българското право и регистрирано по ЗДДС, а една от основните му дейности е търговията с диворастящи гъби манатарки.

13 През данъчните периоди ноември и декември 2009 г. „Италес“ упражнява право на приспадане на данъчен кредит по три фактури с предмет замразена и сушена манатарка, издадени от различни доставчици, а именно „Аква дриймс“ ЕООД (наричано по-нататък „Аква дриймс“), „Визита Трейд Къмпани“ ООД (наричано по-нататък „Визита Трейд Къмпани“) и „Фунги“ ООД (наричано по-нататък „Фунги“).

14 При данъчна проверка българските органи по приходите констатира, че „Италес“ е декларирало доставка на замразени манатарки за италианско дружество, което е потвърдило доставката.

15 При извършени проверки на доставчиците на „Италес“ се установява, че те са отразили в счетоводството си фактурите, издадени на „Италес“, и са посочили съответния ДДС в данъчните си декларации.

16 По отношение на „Аква дриймс“ е установено, че то няма назначени лица по трудов договор. Съгласно писмените обяснения на управителя на дружеството продадената на „Италес“ стока е закупвана преди това от физически лица чрез спедитор и посредник, а сделката е извършена в Пловдив (България), като транспортът и разходите са за сметка на „Италес“.

17 По отношение на „Визита Трейд Къмпани“ е установено, че основен предмет на дейност на дружеството е изкупуване, преработка и износ на диворастящи гъби и горски плодове, за което то притежава собствен комплекс за замразяване, сушене и съхранение на продукцията. Предаването на стоката на „Италес“ е извършено в склада на продавача и транспортните разходи са за сметка на купувача. Документи относно приемането и предаването на стоката не са представени.

- 18 По отношение на „Фунги“ е установено, че ползва хладилни складове, собственост на „Визита Трейд Къмпани“, където е била съхранявана стоката, продадена впоследствие на „Италес“. Тази стока е предадена на две части, за което са съставени приемо-предавателни протоколи, а транспортът е за сметка на „Италес“. Като предходен доставчик на „Фунги“ е посочено „Визита Трейд Къмпани“.
- 19 Въз основа на тези констатации органите по приходите приемат, че не са представени доказателства за закупуването на стоката от доставчиците на „Италес“ и че съответно липсва доставка на стока по смисъла на член 6 от ЗДДС. Всъщност според органите по приходите, след като преките доставчици не доказват закупуването на гъби, то те не могат и да ги продадат на „Италес“. На „Италес“ е издаден ревизионен акт, с който му е отказано право на приспадане на данъчен кредит за трите разглеждани в главното производство фактури.
- 20 Жалбоподателят в главното производство обжалва този ревизионен акт по административен ред, а след отхвърлянето на жалбата му отнася спора до Административен съд — Варна.
- 21 В хода на съдебното производство са представени доказателства за потвърждаване на получаването на стоката в Италия. Освен това пред запитващата юрисдикция е представена информация по обмен на данни между приходните администрации на съответните държави членки, включително за декларирането на доставките и начисляването на ДДС от получателя на стоката.
- 22 Въпреки това органите по приходите поддържат пред запитващата юрисдикция, че „Аква дриймс“, „Визита Трейд Къмпани“ и „Фунги“ не са доказали, че са закупили и съответно влезли във владение на разглежданата в главното производство стока. Следователно не можело да се приеме, че трите дружества са продали стоката на „Италес“. Фактурите не документирали действително прехвърляне на право на собственост и били без значение. Затова начисленият на тези дружества ДДС се явявал неправомерно начислен по смисъла на член 70, алинея 5 от ЗДДС, а на „Италес“ законосъобразно бил отказан данъчен кредит.
- 23 Според запитващата юрисдикция между страните не съществува спор по отношение на факта, че разглежданата в главното производство стока е предмет на доставка в Съюза, осъществена от базата на „Италес“ и базата на прекия му доставчик до местоназначение в Италия, където купувачът я получава и където е начислен ДДС.
- 24 Запитващата юрисдикция смята, че въпросът е налице ли е прехвърляне на правото на собственост върху разглежданата в главното производство стока от „Аква дриймс“, „Визита Трейд Къмпани“ и „Фунги“, от една страна, на „Италес“, от друга. Всъщност, въпреки че в крайна сметка „Италес“ продава стоката на италианско дружество и същото я получава, не е доказано, че „Аква дриймс“, „Визита Трейд Къмпани“ и „Фунги“ са били преди това собственици на тази стока. Запитващата юрисдикция подчертава, че практиката на Върховния административен съд в това отношение е противоречива.
- 25 При тези условия запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли член 168 от Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че след като стока е продадена на трето лице, то за покупката ѝ възниква право на

приспадане на данъчен кредит, независимо от липсата на доказателства предходният доставчик да притежава стока от същия вид?

- 2) Съответства ли на директивата и съдебната практика по тълкуването ѝ административна практика, като тази на Националната агенция по приходите, при която се постановява отказ на упражненото право на приспадане на данъчен кредит на данъчнозадължени по ЗДДС лица поради липсата на доказателства за произхода на стоката без посочване на наличието на съмнение в участие в данъчна измама и/или наличието на обективни данни, от които да се установява, данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама?“.

По преюдициалните въпроси

- 26 Съгласно член 99 от Процедурния правилник на Съда, когато преюдициалният въпрос е идентичен с въпрос, по който Съдът вече се е произнесъл, отговорът на този въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика или отговорът не оставя място за разумно съмнение, Съдът може във всеки един момент да се произнесе с мотивирано определение по предложение на съдията докладчик и след изслушване на генералния адвокат.
- 27 Тази разпоредба следва да се приложи по настоящото дело.
- 28 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали отнасящите се до правото на приспадане разпоредби на Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация на държава членка да приеме, че няма извършена доставка на стоки, като последица от което е налице пречка купувачът да приспадне платения при покупката ДДС, по съображение че купувачът не е доказал нито произхода на стоките, нито това, че доставчикът му ги е притежавал, въпреки че тази администрация не установява, че купувачът е участвал в измама с ДДС и е знаел или е трябвало да знае, че съответната сделка е част от такава измама.
- 29 От текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държавата членка, в която извършва тези сделки, да приспадне 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.
- 30 Съгласно трайно установената 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 и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. по-специално решения *Mahagében* и *Dávid*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 37 и *Боник*, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 25).
- 31 Както Съдът неведнъж е подчертавал, предвиденото в член 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 получените доставки (вж. по-специално решения *Mahagében* и *Dávid*, C-80/11 и C-142/11,

EU:C:2012:373, т. 38 и Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 26; определение JagieŃo, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 24).

- 32 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално решения Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 39 и Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 27, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, т. 27 и Hardimpex, C-444/12, EU:C:2013:318, т. 18).
- 33 В настоящия случай от акта за преюдициално запитване следва, че по делото в главното производство данъчната администрация смята, че „Италес“ не е получател на доставка на стоки по смисъла на Директива 2006/112 от страна на „Аква дриймс“, „Визита Трейд Къмпани“ и „Фунги“, тъй като не е доказан произходът на разглежданата в главното производство стока и тези три дружества не са доказали, че са притежавали стоката.
- 34 В това отношение следва да се припомни, че член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 определя доставката на стоки като „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.
- 35 Съгласно постоянната практика на Съда понятието „доставка на стоки“ не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик (вж. решения Евита-К, C-78/12, EU:C:2013:486, т. 33 и Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, т. 20).
- 36 Прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 обаче не изисква лицето, на което се прехвърля тази вещь, да я държи физически, нито тя физически да е транспортирана до него и/или физически да е получена от него.
- 37 Съдът вече е имал повод в това отношение да изясни, че когато съответното лице не е получило стоката директно от издателя на фактурата, това не е непременно последица от прикриване с измамна цел на реалния доставчик, а може да се дължи на други причини, например наличието на две последователни продажби на едни и същи стоки, които по поръчка се транспортират директно от първия продавач до втория купувач, така че са налице две последователни доставки по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112, но само един реален превоз. Освен това не е необходимо първият купувач да е станал собственик на въпросните стоки към момента на превоза, тъй като наличието на доставка по смисъла на тази разпоредба не предполага прехвърляне на собствеността върху стоката в правен смисъл (вж. в този смисъл определение JagieŃo, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 32).
- 38 Наистина съгласно постоянната практика на Съда, ако поради извършени от издателя на фактурата данъчни измами или нарушения смята, че реално не е извършена сделката, която е отразена във фактурата и с която се обосновава правото на приспадане, данъчната администрация, за да може да откаже да признае право на приспадане, трябва да установи — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че

сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да провери (вж. определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, т. 35 и JagieŃo, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 33).

- 39 В настоящия случай обаче въпросите на запитващата юрисдикция са поставени с изричната уговорка, че българската данъчна администрация не е установила, че „Италес“ е участвало в измама с ДДС и е знаело или да е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от такава измама.
- 40 Съгласно също трайната практика на Съда обаче не е съвместимо с режима на правото на приспадане по Директива 2006/112 да се санкционира с отказ да се признае това право 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 от доставки преди или след извършената от данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС (вж. по-специално решение ЛВК-56, C-643/11, EU:C:2013:55, т. 60 и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, т. 38 и JagieŃo, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 36).
- 41 Въпреки това следва да се припомни, от една страна, че лицето, което иска да си приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това, и от друга, че запитващата юрисдикция следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора в главното производство, за да определи дали „Италес“ може да упражни право на приспадане по съответните доставки на стоки (решение Евита-К, C-78/12, EU:C:2013:486, т. 37).
- 42 По изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че разпоредбите на Директива 2006/112, които се отнасят до правото на приспадане на ДДС, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация на държава членка да приеме, че няма извършена доставка на стоки, като последица от което е налице пречка купувачът да приспадне платения при покупката ДДС, по съображение че купувачът не е доказал нито произхода на съответните стоки, нито това, че доставчикът му ги е притежавал, въпреки че тази администрация не установява, че купувачът е участвал в измама с ДДС и е знаел или е трябвало да знае, че съответната сделка е част от такава измама.

По съдебните разноски

- 43 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 (десети състав) определи:

Разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, които се отнасят до правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация на държава членка да приеме, че няма извършена доставка на стоки, като последица от което е налице пречка купувачът да приспадне платения при покупката ДДС, по съображение че купувачът не е доказал нито произхода

на съответните стоки, нито това, че доставчикът му ги е притежавал, въпреки че тази администрация не установява, че купувачът е участвал в измама с данъка върху добавената стойност и е знаел или е трябвало да знае, че съответната сделка е част от такава измама.

Подписи