

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

31 януари 2013 година (\*1)

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Принцип на данъчен неутралитет — Право на приспадане — Отказ — Член 203 — Начисляване на ДДС във фактурата — Изискуемост — Наличие на облагаема сделка — Еднаква преценка по отношение на издателя на фактурата и по отношение на нейния получател — Необходимост“

По дело С-643/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — град Варна (България) с акт от 2 декември 2011 г., постъпил в Съда на 15 декември 2011 г., в рамките на производство по дело

**„ЛВК – 56“ ЕООД**

срещу

**Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите**

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-жа R. Silva de Lapuerta, изпълняваща функцията на председател на трети състав, г-н K. Lenaerts, г-н G. Arestis, г-н J. Malenovský и г-н T. von Danwitz (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за „ЛВК – 56“ ЕООД, от адв. П. Б.,

— за директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-жа С. З., в качеството на представител,

— за българското правителство, от г-н Цв. Иванов и г-жа Д. Драмбозова, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

## Решение

<sup>1</sup>Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването 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 поправки в [ОВ L 74, 2011 г., стр. 3](#) и [ОВ L 249, 2012 г., стр. 15](#)).

<sup>2</sup>Запитването е отправено в рамките на спор между „ЛВК – 56“ ЕООД (наричано по-нататък „ЛВК“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите относно отказа на последния да признае право на приспадане на данъка върху добавена стойност (наричан по-нататък „ДДС“), по съображение че не е доказано действителното извършване на доставките.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

<sup>3</sup>Съгласно съображение 39 от Директива 2006/112 „[п]равилата, управляващи приспаданията, следва да бъдат хармонизирани в степенята, в която засягат действителните събирани суми. Частта, подлежаща на приспадане, следва да се изчислява по еднакъв начин във всичките държави членки“.

<sup>4</sup>Съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от посочената директива на облагане с ДДС подлежат доставките на стоки и услуги, които са извършени възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

<sup>5</sup>Член 62 от посочената директива гласи:

„За целите на настоящата директива:

1) „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;

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

<sup>6</sup>Член 63 от Директива 2006/112 предвижда, че данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

<sup>7</sup>Член 73 от посочената директивата гласи, че „[п]о отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от

клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

<sup>8</sup>Съгласно член 167 от посочената директива „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

<sup>9</sup>Член 168, буква а) от Директива 2006/112 предвижда:

„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“.

<sup>10</sup>Член 178 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 съгласно 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;

[...]“.

<sup>11</sup>Съгласно член 179, първа алинея от посочената директива „[д]анъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС, по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178“.

<sup>12</sup>Член 203 от раздел 1 „Лица — платци на ДДС на данъчните органи“ на глава 1 „Задължение за плащане“ от дял XI на Директива 2006/112, озаглавен „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“, гласи:

„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.

<sup>13</sup>Член 273 от тази директива, съдържащ се в същия дял XI, глава 7, озаглавена „Други разпоредби“, 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“.

<sup>14</sup>Съгласно член 395, параграфи 1—3 от посочената директива:

„1. Съветът, действащ с единодушие по предложение на Комисията, може да упълномощи всяка държава членка да въведе специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, за да се опрости процедурата за събиране на ДДС или за избягване на определени форми на избягване и неплащане на данъци.

Мерките, целящи опростяване на процедурата за събиране на ДДС, не могат, освен в незначителна степен, да засягат общия размер на данъчните приходи на държавата членка, събрани на етапа на крайно потребление.

2. Държава членка, която желае да въведе мярката, посочена в параграф 1, изпраща заявление до Комисията и ѝ предоставя цялата необходима информация. Ако Комисията счита, че няма цялата необходима информация, тя се свързва със съответната държава членка в срок от два месеца от получаването на заявлението и конкретизира каква допълнителна информация е необходима.

След като Комисията вече е получила цялата информация, която тя счита за необходима за оценката на искането, в срок от един месец тя нотифицира искащата държава членка в този смисъл и препредава искането на оригиналния език, на който е изготвено, на другите държави членки.

3. В срок от три месеца от изпращането на съобщението, посочено в параграф 2, втора алинея, Комисията представя пред Съвета или подходящо предложение, или ако има възражения по отношение на исканата дерогация — доклад, в който са изложени нейните възражения“.

### *Българското право*

<sup>15</sup>Член 70, алинея 5 от Закона за данък върху добавената стойност (обн. ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г.) в редакцията му, приложима по отношение на спора в главното производство (наричан по-нататък „ЗДДС“), гласи: „[н]е е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно“.

<sup>16</sup>Съгласно член 71, точка 1 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на членове 114 и 115, в който ДДС е посочен на отделен ред — по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател.

<sup>17</sup>Член 82, алинея 1 от ЗДДС гласи: „данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице — доставчик по облагаема доставка [...]“.

<sup>18</sup>Съгласно член 85 от ЗДДС ДДС е изискуем от всяко лице, което посочи данъка в данъчен документ по член 112 от ЗДДС, и по-специално във фактура.

<sup>19</sup>Член 113, алинеи 1 и 2 от ЗДДС гласи:

„(1) Всяко данъчнозадължено лице — доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това освен в случаите, когато доставката се документира с протокол по чл. 117.

(2) Фактурата се издава най-малко в два екземпляра — за доставчика и за получателя“.

<sup>20</sup>Съгласно член 115, алинея 1 от ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата.

<sup>21</sup>Член 116 от ЗДДС гласи:

„(1) Поправки и добавки във фактурите и известията към тях не се разрешават. Погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови.

[...]

(3) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен.

(4) Когато погрешно съставени документи или поправени документи са отразени в отчетните регистри на доставчика или получателя, за анулирането се съставя и протокол — за всяка от страните, който съдържа:

1. основанието за анулирането;
2. номера и датата на документа, който се анулира;
3. номера и датата на издадения нов документ;
4. подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните.

[...]“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

<sup>22</sup>През септември и октомври 2007 г. ЛВК, което е земеделски производител, приспада ДДС, платен за получени доставки, по няколко фактури, издадени съответно от „РЕЯ – 96“ ООД (наричано по-нататък „РЕЯ“) и ДЗЗД „СИТИ ГРУП 76“ (наричано по-нататък „СИТИ ГРУП“), междуременно deregистрирани по ДДС. Всички фактури са осчетоводени при ЛВК и разплащанията по тях са извършени в брой. Установено е и че съответните доставки са вписани в дневниците за продажби на доставчиците.

- <sup>23</sup> Данъчната администрация извършва насрещни проверки на двамата доставчици. В хода на проверките тя иска от тях да представят определени документи, свързани по-специално с произхода на доставените стоки, както и с извършването на доставката. Доставчиците не отговарят на искането в определения срок.
- <sup>24</sup> В отговор на искането на данъчната администрация за представяне на доказателства за действителното извършване на разглежданите доставки ЛВК представя стокови разписки, кантарни бележки и товарителници, които обаче съдържат нередовности.
- <sup>25</sup> Съгласно заключението на данъчната администрация извършването на фактурираните доставки не е доказано и следователно ДДС е неправомерно начислен в разглежданите фактури. Тя съставя ревизионен акт на ЛВК от 20 декември 2010 г., с който му отказва право на приспадане на ДДС по тези фактури (наричан по-нататък „спорният ревизионен акт“).
- <sup>26</sup> След потвърждаването на спорния ревизионен акт с решение от 18 февруари 2011 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Национална агенция за приходите ЛВК подава жалба до Административен съд — град Варна, в която твърди, че разглежданите фактури съответстват на действително извършени доставки на стоки и че следователно правото на приспадане неоснователно му е отказано.
- <sup>27</sup> В хода на главното производство са представени два ревизионни акта, издадени съответно на РЕЯ и на СИТИ ГРУП. Те предхождат по време спорния ревизионен акт и се отнасят за разглеждания в главното производство период. Видно от тях, данъчната администрация не е констатирала основания за корекция на данъчната основа на извършените от РЕЯ и СИТИ ГРУП доставки и на начисления за тях данък.
- <sup>28</sup> Запитващата юрисдикция посочва, че трябва да прецени дали настъпването на данъчното събитие за облагане с ДДС е доказано в достатъчна степен, като се има предвид че данъчната администрация е обосновала отказа на право на приспадане с обстоятелството, че доставчиците на ЛВК не са представили изисканите от тях документи, а в документите, представени от ЛВК в качеството му на получател на спорните доставки, някои данни не са вписани или са вписани неправилно. За да извърши тази преценка, посочената юрисдикция иска да установи какво е значението с оглед на правото на Съюза на ревизионните актове, издадени на доставчиците на ЛВК, и дали въз основа на тях може да се заключи, че данъчната администрация е признала, че разглежданите фактури съответстват на действително извършени облагаеми сделки.
- <sup>29</sup> При тези обстоятелства Административен съд — град Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1)Разпоредбата на чл. 203 от Директива 2006/112 обхваща ли всички хипотези на погрешно начислен ДДС, включително хипотезите, при които фактурата с посочен в нея ДДС е издадена, без да е възникнало данъчно събитие? При положителен отговор, разпоредбите на чл. 203 и чл. 273 от Директива 2006/112 изискват ли държавите членки изрично да регламентират хипотеза на дължимост на ДДС, посочен във фактура, по която не е извършена доставка, или е достатъчно да бъде въведено общото правило по [посочената директива], че платец на данъка е всеки, който го посочи във фактура?
- 2)По съображение 39 от Директива 2006/112 и за гарантиране точността на приспаданията, разпоредбите на чл. 73, чл. 179 и чл. 203 от Директива 2006/112 изискват ли в хипотеза на посочване на ДДС във фактура, без да е възникнало данъчно събитие, органите по приходите да извършват корекция на данъчната основа и на начисления данък?
- 3)Могат ли специалните мерки по чл. 395 от Директива 2006/112 да се изразяват в данъчна практика като тази в главното производство, при която за целите на контрола на приспаданията на данъка органите по приходите извършват проверка само на упражнения данъчен кредит, а данъкът по извършените доставки се приема за безусловно дължим само заради това, че е посочен във фактура? При положителен отговор на този въпрос, разпоредбата на чл. 203 от Директива 2006/112 допуска ли и в кои хипотези, за една и съща доставка, ДДС да се събира веднъж от доставчика поради това, че го е посочил във фактурата, и втори път от получателя на доставката, под формата на отказано право на данъчен кредит?
- 4)Данъчна практика като тази в главното производство, при която се отказва правото на данъчен кредит на получател на облагаема доставка по съображения за „недоказано извършване на доставката“, без да се съобразява вече установената изискуемост и дължимост на данъка от доставчика, при положение че към момента на преценката за възникване на правото на данъчен кредит този ревизионен акт не е изменен или не е възникнало и установено основание за изменението му по предвидения от държавата ред, нарушава ли некумулятивния характер на данъка и противоречи ли на принципите на правна сигурност, равно третиране и данъчен неутралитет?
- 5)Разпоредбите на чл. 167 и чл. 168, буква а) от Директива 2006/112 допускат ли да се отказва правото на данъчен кредит на получател на облагаема доставка, за който са изпълнени всички изисквания по чл. 178 от Директивата, след като с влязъл в сила ревизионен акт на доставчика не е извършена корекция на начисления за тази доставка данък поради „липса на настъпило данъчно събитие“, а данъкът е признат за изискуем и е участвал при определяне на резултата за съответния данъчен период? За отговора на този въпрос от значение ли е обстоятелството, че при извършване на ревизията доставчикът не е представил счетоводни документи, а резултатът за периода е установен само по данните в справките-декларации, дневниците за покупки и дневниците за продажби?
- 6)В зависимост от отговорите по предходните въпроси, разпоредбите на чл. 167 и чл. 168, б[уква] „а“ от Директива 2006/112 следва ли да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство неутралитетът на ДДС изисква данъчнозадълженото лице да може да приспадне начисления за доставките данък?“.

### **По преюдициалните въпроси**

*По първия и втория въпрос*

- <sup>30</sup>С първия и втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 203 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че ДДС се дължи от начислилото го във фактура лице независимо от действителното наличие на облагаема сделка и дали само от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС, може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка.
- <sup>31</sup>Най-напред следва да се посочи, че макар да се отнасят до наличието на данъчно задължение към данъчната администрация на издателя на фактура, посочените въпроси се поставят в рамките на спор между тази администрация и получателя на спорните фактури. Спорът е относно правото на последния да приспадне начисления в представените фактури ДДС, отказано му, по съображение че фактурите не съответстват на действително извършени облагаеми сделки, което обстоятелство данъчнозадълженото лице оспорва.
- <sup>32</sup>В рамките на посочения спор, по който издателят на спорните фактури не е страна, задълженията на последния към данъчната администрация имат само косвено значение, доколкото съставеният му ревизионен акт е представен като доказателство за действителното наличие на облагаеми сделки.
- <sup>33</sup>По отношение на разпоредбата, предшестваща член 203 от Директива 2006/112, а именно член 21, параграф 1, буква в) 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 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г. ([ОВ L 376, стр. 1](#)), Съдът е приел, че съгласно нея платец на ДДС е всяко лице, което начисли данъка във фактура или друг документ, служещ за фактура. Тези лица по-конкретно са платци на начисления във фактурата ДДС независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка (вж. Решение от 18 юни 2009 г. по дело *Stadeco*, [C-566/07, Сборник, стр. I-5295](#), точка 26 и цитираната съдебна практика).
- <sup>34</sup>Вярно е наистина, че в съответствие с членове 167 и 63 от Директива 2006/112 правото на приспадане на начислен ДДС по принцип е свързано с действителното извършване на облагаема сделка (вж. Решение от 26 май 2005 г. по дело *António Jorge*, [C-536/03, Recueil, стр. I-4463](#), точки 24 и 25) и упражняването на това право не обхваща ДДС, който се дължи по силата на член 203 от същата директива само защото е начислен във фактурата (вж. поспециално Решение от 13 декември 1989 г. по дело *Genius*, [C-342/87, Recueil, стр. 4227](#), точки 13 и 19, както и Решение от 15 март 2007 г. по дело *Reemtsma Cigarettenfabriken*, [C-35/05, Сборник, стр. I-2425](#), точка 23).



- <sup>35</sup>При все това рискът от загуба на данъчни приходи по принцип не е напълно отстранен, докато получателят на фактура, в която неправомерно е начислен ДДС, все още има възможност да я използва за тази цел в съответствие с член 178, буква а) от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл Решение по дело *Stadeco*, посочено по-горе, точка 29).
- <sup>36</sup>При тези обстоятелства задължението, установено с член 203 от посочената директива, цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който предвиденото в член 167 и сл. от същата директива право на приспадане може да породи (вж. Решение по дело *Stadeco*, посочено по-горе, точка 28).
- <sup>37</sup>С оглед на тази цел посоченото задължение е ограничено от възможността, която държавите членки следва да предвидят във вътрешното си право, за корекция на всеки неправомерно начислен данък, при условие че издателят на фактурата докаже, че е действал добросъвестно или че своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи (вж. в този смисъл Решение по дело *Genius*, посочено по-горе, точка 18, Решение от 19 септември 2000 г. по дело *Schmeink & Cofreth и Strobel*, [C-454/98, Recueil, стр. I-6973](#), точки 56—61 и 63, както и Решение от 6 ноември 2003 г. по дело *Karageorgou и др.*, [C-78/02-C-80/02, Recueil, стр. I-13295](#), точка 50).
- <sup>38</sup>Като се има предвид, от една страна, посочената възможност за корекция и от друга страна, опасността неправомерно начислен ДДС да се използва за упражняване на правото на приспадане, задължението по член 203 от Директива 2006/112 не може да се разглежда като придаващо на дължимото плащане санкциониращ характер.
- <sup>39</sup>Освен това от гореизложеното следва, че когато издателят на фактура не се позовава на някоя от припомнените в точка 37 от настоящото решение хипотези, допускащи корекция на неправомерно начислен ДДС, в рамките на данъчна ревизия данъчната администрация не е длъжна да прави проверка дали начисленият и деклариран ДДС съответства на действително извършени от издателя на фактурата облагаеми сделки.
- <sup>40</sup>След като обаче подобно задължение за проверка липсва, само от факта, че в съставен на издателя на фактура ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларираните от него ДДС, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурите съответстват на действително извършени облагаеми сделки.
- <sup>41</sup>Правото на Съюза все пак не изключва възможността компетентната администрация да провери дали фактурираните от данъчнозадължено лице сделки действително са извършени, и с оглед на декларираното от него евентуално да установи наличието на данъчно задължение. Резултатът от такава проверка, както и декларирането и плащането на начислен ДДС от издателя на фактурата са обстоятелства, които националният съд следва да вземе предвид при преценката относно наличието на облагаема сделка,

предоставящо в конкретния случай право на приспадане на получателя на фактурата.

<sup>42</sup>С оглед на гореизложените съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 203 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че:

— ДДС се дължи от начислилото го във фактура лице независимо от действителното наличие на облагаема сделка,

— само от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка.

*По първата част на третия въпрос*

<sup>43</sup>Предвид дадения на първия и втория въпрос отговор не следва да се отговаря на първата част от третия въпрос.

*По втората част на третия въпрос и по четвъртия, петия и шестия въпрос*

<sup>44</sup>С втората част от третия въпрос и с четвърти, пети и шести въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/112, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране не допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, когато в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е извършена корекция на декларирания от последния ДДС.

<sup>45</sup>В този смисъл се повдига въпросът дали правото на Съюза изисква действителното наличие на доставка на стоки или услуги да се преценява по един и същ начин по отношение на издателя на фактурата и по отношение на нейния получател.

<sup>46</sup>От Директива 2006/112 следва, че в случаите на неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема сделка двете страни не се третират непременно еднакво, когато — както в случая става ясно от точки 33—37 от настоящото решение — издателят на фактурата не е предприел действия с оглед коригирането ѝ.

<sup>47</sup>Всъщност, от една страна, в съответствие с член 203 от Директива 2006/112 издателят на фактура дължи начисления в нея ДДС дори и при липса на облагаема сделка. От друга страна, в съответствие с членове 63 и 167 от посочената директива упражняването на правото на приспадане от получателя на фактурата е ограничено единствено до данъка по облагаеми с ДДС сделки.

- <sup>48</sup>При такова положение спазването на принципа на данъчен неутралитет се гарантира посредством възможността, която държавите членки следва да предвидят и която бе припомнена в точка 37 от настоящото решение, за корекция на всеки неправомерно начислен данък, когато издателят на фактурата докаже, че е действал добросъвестно или че своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи.
- <sup>49</sup>С оглед на въпросите, които се повдигат с акта за преюдициално запитване, следва да се уточни, че данъчните органи не трябва да правят неосъществимо използването на посочената възможност чрез системно организиране на ревизиите си по такъв начин, че първо да съставят ревизионен акт на издателя на фактурата и едва след като този акт евентуално вече е станал окончателен, да извършват ревизия на получателя на фактурата. Освен това посочената възможност не може да се изключи единствено поради факта че към момента на корекцията издателят на фактурата вече не е регистрирано по ДДС лице.
- <sup>50</sup>Следователно член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/112, както и принципът на данъчен неутралитет допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение че липсва облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е извършена корекция на декларирания от последния ДДС.
- <sup>51</sup>По отношение на принципа на правна сигурност следва да се припомни, че той е един от основните принципи на правото на Съюза и че той изисква действието на правните норми да е ясно, точно и предвидимо, за да могат заинтересованите лица да се ориентират в правни положения и отношения, свързани с правния ред на Съюза (вж. Решение от 8 декември 2011 г. по дело France Télécom/Комисия, [C-81/10 P](#), [Сборник](#), [стр. I-12899](#), точка 100 и цитираната съдебна практика).
- <sup>52</sup>Що се отнася до приложимите по отношение на обстоятелствата в главното производство данъчни разпоредби обаче, не съществува каквото и да било основание да се предположи, че заинтересованото лице не е било в състояние да се ориентира надлежно във връзка с прилагането им.
- <sup>53</sup>Поради това принципът на правна сигурност също допуска спорния отказ на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, при условия като посочените в точка 50 от настоящото решение.
- <sup>54</sup> Същото се отнася и за принципа на равно третиране.
- <sup>55</sup>Общият принцип на равно третиране, чийто израз в областта на ДДС е принципът на данъчен неутралитет (вж. Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer, [C-309/06](#), [Сборник](#), [стр. I-2283](#), точка 49, Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark, [C-174/08](#), [Сборник](#), [стр. I-10567](#), точки 41 и 44, както и Решение от 10 ноември 2011 г. по дело The Rank Group, [C-259/10](#) и [C-260/10](#), [Сборник](#), [стр. I-10947](#), точка 61), изисква да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако

това не е обективно оправдано (вж. Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 51, Решение по дело NCC Construction Danmark, посочено по-горе, точка 44 и Решение от 9 юни 2011 г. по дело Campsa Estaciones de Servicio, [C-285/10, Сборник, стр. I-5059](#), точка 29).

<sup>56</sup>Както бе посочено обаче в точки 33—37, както и в точки 46 и 47 от настоящото решение, от разпоредбите на Директива 2006/112 следва, че издателят и получателят на фактура за доставка, която не е била действително извършена, не се намират в сходно положение.

<sup>57</sup>Видно обаче от акта за преюдициално запитване, в главното производство данъчната администрация стига до извода за липса на облагаема доставка по-специално от факта, че доставчикът не е представил документите, които са му били изискани в хода на ревизията. Тъй като този извод се оспорва от жалбоподателя, националната юрисдикция следва да го провери, като в съответствие с правилата за доказване по националното право извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства в главното производство (вж. по аналогия Решение от 6 септември 2012 г. по дело Mecsek-Gabona, C-273/11, точка 53 и Решение от 6 декември 2012 г. по дело Боник, C-285/11, точка 32).

<sup>58</sup>В това отношение следва да се припомни, че безспорно борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112, и че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-специално Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., [C-255/02, Recueil, стр. I-1609](#), точки 68 и 71, Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, точка 41 и Решение по дело Боник, посочено по-горе, точки 35 и 36).

<sup>59</sup>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 се претендира с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. в този смисъл Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling, [C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161](#), точка 55, Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 42 и Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 37).

<sup>60</sup>При все това съгласно трайно установената съдебна практика режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената Директива 2006/122, 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. по-специално 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](#), точки 52 и 55, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-

горе, точки 45, 46 и 60, Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 47, както и Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 41).

<sup>61</sup>Освен това в точки 61—65 от посоченото по-горе Решение по дело Mahagében и Dávid Съдът приема, че данъчната администрация 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.

<sup>62</sup>Следователно, когато се произнася дали в даден случай облагаема сделка липсва и данъчната администрация се основава по-специално на нередности, допуснати от издателя на фактурата или от някой от доставчиците му, като например пропуски в счетоводството, националната юрисдикция трябва да следи преценката на доказателствата да не доведе до изпразване от съдържание на припомнената в точка 60 от настоящото решение съдебна практика и до косвено задължение за получателя на фактурата да извършва проверки по отношение на съдоговорителя си, каквито по принцип той не е длъжен да прави.

<sup>63</sup>В главното производство следва обаче да се вземе предвид фактът, че съгласно акта за преюдициално запитване документите, представени от получателя на спорните фактури, също разкриват нередовности, които трябва да бъдат отчетени при извършването на общата преценка от националната юрисдикция.

<sup>64</sup>С оглед на гореизложените съображения на втората част от третия въпрос и на четвъртия, петия и шестия въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/122, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение че липсва действително извършена облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния ДДС. Ако все пак поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи — въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, — че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

## По съдебните разноски

<sup>65</sup>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 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че:**

— данък върху добавената стойност се дължи от начислилото го във фактура лице независимо от действителното наличие на облагаема сделка,

— само от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него данък върху добавената стойност, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка.

**2) Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/122, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение че липсва действително извършена облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния данък върху добавената стойност. Ако все пак поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи — въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, — че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с данък върху добавената стойност, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.**

Подписи