Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

10 юли 2019 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Право на приспадане на платения по получени доставки ДДС — Член 168 — Верига от доставки на стоки — Отказ поради съществуването на тази верига да се признае право на приспадане — Задължение на компетентния данъчен орган да установи наличието на злоупотреба“

По дело C-273/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия) с акт от 13 април 2018 г., постъпил в Съда на 20 април 2018 г., в рамките на производство по дело

SIA „Kuršu zeme“

срещу

Valsts ieņēmumu dienests,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, C. G. Fernlund (докладчик) и L. S. Rossi, съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за латвийското правителство, от I. Kucina и V. Soņeca, в качеството на представители,

– за чешкото правителство, от M. Smolek, O. Serdula и J. Vláčil, в качеството на представители,

– за естонското правителство, от N. Grünberg, в качеството на представител,

– за испанското правителство, от L. Aguilera Ruiz, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от N. Gossement и I. Rubene, в качеството на представители,

* Език на производството: латвийски.

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено във връзка със спор между SIA „Kuršu zeme“ и Valsts ieņēmumu dienests (Държавна данъчна администрация, Латвия) (наричана по-нататък „VID“) по повод на отказа на последната да признае право на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС) за стоките, които това дружество е придобило от дружеството SIA „KF Prema“, на основание че съответните придобивни сделки в действителност не са били извършени.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 2, параграф 1, буква а) и буква б), i) от Директивата за ДДС предвижда:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от:
i) данъчнозадължено лице в това си качество […]“.

4 Член 14, параграф 1 от тази директива гласи:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

5 Член 20, първа алинея от посочената директива гласи:

„Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, изпратен[а] или превозен[а] до лицето, придобиващо стоките[,] от или от името на продавача[…] или […] лицето, придобиващо стоките[,] в държава членка, различн[а] от тази, в която е започнало изпращането или превоз[ът] на стоките“.

6 Съгласно член 23 от същата директива:

„Държавите членки вземат необходимите мерки да гарантират, че сделка, ко[я]то би била класифицирана като доставка на стоки, ако е била изпълнена на тяхна територия от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, се класифицира като вътреобщностно придобиване на стоки“.

7 Член 32, първа алинея от Директивата за ДДС предвижда:

„Когато стоките се изпращат или превозват от доставчика или от клиента, или от трето лице, мястото на доставка се счита, че е мястото, където стоките се намират към момента, когато започва изпращането или превоз[ът] на стоките към клиента“.

8 Член 40 от тази директива гласи:

„За място на вътреобщностното придобиване на стоки се счита мястото, където завършва изпращането или превозът на стоките за лицето, което ги придобива“.

9 Член 68 от посочената директива гласи:

„Данъчното събитие настъпва, когато е извършено вътреобщностно придобиване на стоки.

Вътреобщностното придобиване на стоки се счита за извършвано, когато доставката на подобни стоки се счита за извършвана на територията на съответната държава членка“.

10 Член 69 от същата директива предвижда:

„В случаите на вътреобщностно придобиване на стоки ДДС става изискуем при издаването на фактурата или когато към тази дата няма издадена фактура, след изтичането на срока, посочен в член 222, първа алинея“.

11 Съгласно член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на [Европейския съюз], от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките[,] за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоз[ът] на стоката“.

12 Член 167 от тази директива предвижда, че „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

13 Член 168 от посочената директива 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 ДДС, 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;

[…]

в) дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), подточка i)“.

14 Член 193 от същата директива предвижда:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги […]“.

15 Член 200 от Директивата за ДДС гласи следното:

„ДДС е дължим от всяко лице, което извършва облагаеми вътрешнообщностни придобивания на стоки“.

Латвийското право

16 Член 1, точки 2 и 34 от Закона за данъка върху добавената стойност (Likums par pievienotās vērtības nodokli) от 9 март 1995 г. (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, бр. 49, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) в редакцията, приложима към фактите по главното производство, гласи следното:

„2) Доставка на стоки е сделка, с която се прехвърля на друго лице правото за разпореждане с вещ (стока) като собственик.

[…]

34) Вътреобщностно придобиване на стоки е получаването на стоки, които са изпратени или превозени от или за сметка на доставчика или получателя до територията на страната от територията на друга държава членка“.

17 Член 2, параграф 2 от този закон предвижда:

„Когато се извършват на територията на страната и в рамките на икономическата дейност, с ДДС се облагат следните сделки:

1) възмездните доставки на стоки, включително самопотреблението;

[…]“.

18 Член 10, параграф 1, точки 1 и 7 от посочения закон гласи:

„Само който е регистриран от данъчната администрация като данъчнозадължено лице има право, в подадената от него справка-декларация, да приспадне от изискуемия данък следните суми (като данъчен кредит):

1) данъка, посочен в съответните фактури, издадени му от други данъчнозадължени лица във връзка със стоки и услуги, които е получил както за целите на своите облагаеми сделки, така и за целите на извършени в чужбина сделки, които биха подлежали на облагане, ако бяха извършени на територията на страната;

[…]

7) данъка, начислен за вътреобщностното придобиване на стоки за целите на собствените му облагаеми сделки“.

19 Член 18, параграф 1 от същия закон гласи:

„Облагат се следните вътреобщностни сделки:

1) посочените в член 2, параграф 2 от този закон сделки, когато се извършват в рамките на икономическа дейност, както и вътреобщностното придобиване на стоки;

2) приравненото на вътреобщностно придобиване на стоки прехвърляне на стоките на дадено лице към територията на страната от територията на друга държава членка, за да може това лице да продължи икономическата си дейност на територията на страната;

[…]“.

20 Член 30, параграф 1, първо изречение от Закона за ДДС предвижда:

„Когато данъчнозадължено лице получава стоки от друго лице, данъчнозадължено лице в друга държава членка, първото лице начислява данъка и го внася в държавния бюджет, като прилага данъчната ставка, предвидена за тази сделка съответно в параграф 1 или 3 от член 5“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

21 Kuršu zeme е дружество, установено в Латвия, което от февруари до декември 2012 г. декларира сделки по придобиване на стоки от друго установено в Латвия дружество, KF Prema, като приспада данъчен кредит за посочените сделки.

22 По време на ревизия VID установява, че въпросните придобивания са следствие на верига от последователни сделки между няколко дружества. Всъщност въпросните стоки най-напред са продадени от установеното в Литва дружество UAB „Baltfisher“ на две дружества, установени в Латвия. След това те са препродадени от последните на друго установено в Латвия дружество, което пък ги препродава на KF Prema, а то в крайна сметка ги препродава на Kuršu zeme, което само ги превозва от Клайпеда (Литва) до завода си в Латвия.

23 Тъй като не успява да намери логично обяснение за тази верига от сделки, VID приема, от една страна, че междинните дружества в действителност не осъществяват никаква дейност във връзка с придобиването на процесните стоки, и от друга страна, че Kuršu zeme не е могло да не знае за привидния характер на въпросната верига.

24 Тогава VID заключава, че Kuršu zeme всъщност е придобило процесните стоки направо от Baltfisher, и съответно квалифицира въпросните придобивания като вътреобщностни. Затова с решение от 29 април 2014 г. тя установява допълнителни задължения за ДДС спрямо подадените от Kuršu zeme справки-декларации за ДДС, като стойността на процесните стоки е включена в стойността на стоките от други държави членки, при което размерът на дължимия данък е увеличен, а деклариранияят от Kuršu zeme данъчен кредит е намален съответно.

25 Kuršu zeme обжалва това решение пред Administratīvā rajona tiesa (Районен административен съд, Латвия), като посочва, на първо място, че са изпълнени всички процесуални и материални изисквания, за да получи право на приспадане, на следващо място, че е нямало причини да се съмнява в KF Prema, нито в целите на сделките, и на последно място, че не е получило данъчно предимство от сделките си с това дружество.

26 След като жалбата му е отхвърлена, Kuršu zeme обжалва пред Administratīvā apgabaltiesa (Окръжен административен съд, Латвия), който потвърждава решението на Administratīvā rajona tiesa (Районен административен съд).

27 Kuršu zeme съответно подава касационна жалба пред Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия), като твърди, че когато VID, Administratīvā rajesa tiesa (Районен административен съд) и Administratīvā apgabaltiesa (Окръжен административен съд) са заключили, че то е участвало във верига от привидни сделки, насочени към получаването на данъчно предимство, те не са посочили в какво се изразява това данъчно предимство, което Kuršu zeme или другите участващи в процесните сделки дружества са получили. Според Kušu zeme, дори да е придобило процесните

стоки направо от Baltfisher, е имало по силата на член 10, параграф 7 от Закона за ДДС право да приспадне свързания с придобиването на тези стоки ДДС, доколкото същото е „вътреобщностно придобиване“.

28 Запитващата юрисдикция отбелязва, че когато съответното лице не е получило стоката направо от издателя на фактурата, това не е непременно последица от измамно прикриване на действителния доставчик. Затова обстоятелството, че Kuršu zeme фактически е получило владението върху процесните стоки в склада на Baltfisher, вместо да ги получи от издателя на фактурата за тези стоки, а именно KF Prema, не може само по себе си да обоснове извода, че Kuršu zeme не е придобило стоките от това дружество и следователно сключената между Kuršu zeme и KF Prema придобивна сделка е привидна и съставлява част от измама с ДДС.

29 Тази юрисдикция си задава въпроса дали е възможно да се констатира наличието на злоупотреба, без да се установи какво неследващо се данъчно предимство са получили самото данъчнозадължено лице или другите участващи във въпросната верига от сделки.

30 При тези обстоятелства Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 168, буква а) от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че не допуска да се забранява приспадане на данъчен кредит, ако единственото съображение е това, че данъчнозадълженото лице съзнателно е участвало в сключването на привидни сделки, а не се посочва по какъв начин съответните сделки са нанесли вреди за държавния бюджет под формата на невнесен или недължимо възстановен ДДС, каквито вреди не биха възникнали, ако сделките бяха документирани в съответствие с действителното положение?“.

По преюдициалния въпрос

31 Тъй като от акта за преюдициално запитване е видно, че случаят в главното производство не се отнася до измама с ДДС, а до евентуална злоупотреба, въпросът на запитващата юрисдикция следва да се схваща по същество като въпрос дали член 168, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че за целите на отказа да се признае право на приспадане на платения по получени доставки ДДС обстоятелството, че придобиването на стоки е следствие на верига от последователни продажби между няколко лица и че данъчнозадълженото лице е получило владението върху въпросните стоки в склада на участващо в тази верига лице, различно от посоченото във фактурата като техен доставчик, само по себе си е достатъчно, за да се констатира наличието на злоупотреба от страна на данъчнозадълженото лице или на другите участващи във веригата лица, или пък в смисъл, че е необходимо да се установи също и какво неследващо се данъчно предимство това данъчнозадължено лице или тези други лица са получили.

32 Съгласно постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (решение от 19 октомври 2017 г., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 35 и цитираната съдебна практика).

33 В това отношение предвиденото в член 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решение от 19 октомври 2017 г., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 36 и цитираната съдебна практика).

34 Следва да се припомни обаче, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС. Всъщност правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. 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 (решение от 13 февруари 2014 г., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 26 и цитираната съдебна практика).

35 Съдът е приел, че за да се установи злоупотреба в областта на ДДС, следва да са изпълнени две условия, а именно, от една страна, въпреки формалното прилагане на условията, предвидени в релевантните разпоредби на Директивата за ДДС и на транспониращото я национално законодателство, сделките, за които става въпрос, да водят до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с преследваната с тези разпоредби цел, и от друга страна, от множество обективни обстоятелства да е видно, че основната цел на въпросните сделки се свежда до получаването на това данъчно предимство (решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, т. 36 и цитираната съдебна практика).

36 В този контекст следва да се припомни, че когато съответното лице не е получило стоката направо от издателя на фактурата, това не е непременно последица от измамно прикриване на действителния доставчик и не представлява задължително злоупотреба, а може да се дължи на други причини, като например наличието на две последователни продажби на едни и същи стоки, които по поръчка се превозват директно от първия продавач до втория купувач, така че са налице две последователни доставки по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, 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 от 6 февруари 2014 г., Jagiełło, C-33/13, непубликувано, EU:C:2014:184, т. 32 и цитираната съдебна практика).

37 В случая от акта за преюдициално запитване става ясно, че VID нито е установила в случая по главното производство какво неследващо се данъчно предимство е получило Kuršu zeme, нито е открила какви неследващи се данъчни предимства са получили евентуално другите дружества, участващи във веригата от последователни продажби на процесните стоки, за да провери дали истинската и единствена цел на тези сделки е получаването на неследващо се данъчно предимство. Затова следва да се приеме, че самото съществуване на верига от сделки и фактът, че Kuršu zeme фактически е получило владението върху процесните стоки в склада на Baltfisher, вместо да ги получи от лицето, посочено във фактурата като техен доставчик, а именно KF Prema, не са достатъчни, както намира и запитващата юрисдикция, за да обосноват извода, че Kuršu zeme не е придобило стоките от KF Prema и следователно сключената между тези две дружества сделка в действителност не е била извършена.

38 С оглед на тези съображения в случай като този по главното производство, при който компетентният данъчен орган изобщо не е доказал наличието на злоупотреба, на данъчнозадълженото лице не може да му бъде отказано правото на приспадане.

39 В допълнение, що се отнася до въпроса — който не е зададен от запитващата юрисдикция — коя от придобивните сделки от разглежданата в главното производство верига е тази, към която трябва да се отнесе осъщественият един-единствен вътреобщностен превоз и която съответно единствена трябва да бъде квалифицирана като вътреобщностно придобиване, запитващата юрисдикция следва да извърши цялостна преценка на всички конкретни обстоятелства, и по-специално да определи в кой момент е прехвърлено в полза на Kuršu zeme правото да се разпорежда със стоката като собственик (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 70 и 72). От момента на извършването на това

прехвърляне, а именно преди или след вътреобщностния превоз, ще зависи както квалифицирането на едната от придобивните сделки от разглежданата в главното производство верига като вътреобщностно придобиване, така и обхватът на правото на приспадане, и дори на възстановяване на ДДС в полза на Kuršu zeme (вж. в този смисъл решения от 21 февруари 2018 г., Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, т. 43 и 44 и от 11 април 2019 г., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, т. 30 и 42).

40 Така в хипотезата, в която последната доставка по верига от последователни доставки, предполагаща един-единствен вътреобщностен превоз, е вътреобщностна доставка, крайният купувач не може да приспадне от дължимия от него ДДС размера на неоснователно платения ДДС за стоките, които са му доставени в рамките на освободена вътреобщностна доставка, единствено въз основа на погрешната фактура, изпратена от доставчика (вж. в този смисъл решение от 21 февруари 2018 г., Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, т. 44).

41 В замяна на това този купувач би могъл при спазване на националното законодателство да поиска възстановяване на данъка, който е платил неоснователно на представилия погрешна фактура доставчик (решение от 21 февруари 2018 г., Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, т. 48 и цитираната съдебна практика). Същевременно, ако в случай, при който ДДС е бил действително внесен в държавния бюджет от съответния доставчик, се окаже невъзможно или изключително трудно този доставчик да възстанови на купувача ДДС, например поради неплатежоспособност, принципът на ефективност би могъл да обоснове възможност за този купувач да насочи своето искане за възстановяване пряко срещу данъчните органи (вж. в този смисъл решение от 11 април 2019 г., PORR Építesi Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, т. 42 и цитираната съдебна практика).

42 С оглед на всички гореизложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 168, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че за целите на отказа да се признае право на приспадане на платения по получени доставки ДДС обстоятелството, че придобиването на стоки е следствие на верига от последователни продажби между няколко лица и че данъчнозадълженото лице е получило владението върху въпросните стоки в склада на участващо в тази верига лице, различно от посоченото във фактурата като техен доставчик, само по себе си не е достатъчно, за да се констатира наличието на злоупотреба от страна на данъчнозадълженото лице или на другите участващи във веригата лица, а компетентният данъчен орган е длъжен да установи, че това данъчнозадължено лице или тези други лица са получили неследващо се данъчно предимство.

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 (осми състав) реши:

Член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г., трябва да се тълкува в смисъл, че за целите на отказа да се признае право на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС) обстоятелството, че придобиването на стоки е следствие на верига от последователни продажби между няколко лица и че данъчнозадълженото лице е получило владението върху въпросните стоки в склада на участващо в тази верига лице, различно от

посоченото във фактурата като техен доставчик, само по себе си не е достатъчно, за да се констатира наличието на злоупотреба от страна на данъчнозадълженото лице или на другите участващи във веригата лица, а компетентният данъчен орган е длъжен да установи, че това данъчнозадължено лице или тези други лица са получили неследващо се данъчно предимство.

Подписи