РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

22 декември 2010 година *

По дело C-438/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 14 юли 2009 г., постъпил в Съда на 9 ноември 2009 г., в рамките на производство по дело

Bogusław Juliusz Dankowski

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н D. Šváby, г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), г-н E. Juhász и г-н T. von Danwitz, съдии,

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 ноември 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Bogusław Juliusz Dankowski, от адв. R. Grzejszczak, адв. J. Skrzydlo, адв. T. Grzejszczak и адв. A. Kania, adwokaci,

— за полското правителство, от г-жа A. Kramarczyk, г-н M. Szpunar и г-н B. Majczyna, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н C. Blaschke и г-н J. Möller, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-жа Z. Chatzipavlou, г-жа D. Tsagkaraki и г-н K. Georgiadis, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-н D. Triantafyllou, г-жа A. Stobiecka-Kuik и г-жа K. Herrmann, в качеството на представители,

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 17, параграфи 2 и 6, както и на членове 18 и 22 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), съгласно редакцията ѝ към момента на настъпване на фактите по делото.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Dankowski и Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (директор на данъчната служба в Лодз) по повод ограничаването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2 от Шеста директива:

„С данък върху добавената стойност се облагат:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“ [неофициален превод]

4 Член 4 от тази директива гласи:

„1. За данъчнозадължено се счита всяко лице, което извършва където и да е по независим начин някоя от посочените в параграф 2 икономически дейности, независимо от целите и резултатите на тази дейност.

2. Икономическите дейности по параграф 1 включват всички дейности на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително дейностите по извличане на природни богатства, селскостопанските дейности и тези по упражняването на свободни или приравнени на тях професии […]

[…]“ [неофициален превод]

5 Съгласно член 17 от Шеста директива:

„1. Правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за целите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен на територията на страната данък върху добавената стойност за стоки, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени, и за услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице;

[…]

6. В срок, не по-дълъг от четири години от датата на влизане в сила на настоящата директива, Съветът определя с единодушие по предложение на Комисията разходите, за които не се допуска приспадане на данъка върху добавена стойност. При всички случаи изключени от приспадане на данъка върху добавената

стойност са разходите, които нямат строго професионален характер, каквито са разходите за луксозни стоки и услуги, развлечения или представителни цели.

До влизане в сила на горепосочените правила държавите членки могат да запазят всички изключения, предвидени в тяхното национално законодателство към датата на влизане в сила на настоящата директива.

[…]“ [неофициален превод]

6 Член 18, параграф 1, буква а) от Шеста директива предвижда:

„За да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице:

а) трябва, с оглед на предвиденото в член 17, параграф 2, буква а) приспадане, да разполага с фактура, съставена в съответствие с член 22 параграф 3 […]“. [неофициален превод]

7 Съгласно член 22, параграф 1 от посочената директива:

„а) Всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя и преустановява своята облагаема дейност. […]

[…]

в) Държавите членки предприемат необходимите мерки, за да се идентифицира чрез индивидуален номер:

— всяко данъчнозадължено лице […], което осъществява на територията на страната предоставящи му право на приспадане доставки на стоки или услуги, различни от доставките на стоки или услуги, за които данъкът е дължим единствено от клиента или лицето, за което са предназначени […]“. [неофициален превод]

8 Член 22, параграф 3 от Шеста директива предвижда:

„а) Всяко данъчнозадължено лице издава фактура […] за […] услугите, които доставя на друго данъчнозадължено лице […]

б) Без да се засягат предвидените в настоящата директива специални разпоредби, само следните данни се изискват задължително за целите на данъка върху добавената стойност в издадените в съответствие с буква а) фактури […]:

— датата на издаване,

— пореден номер […],

— идентификационният номер за данъка върху добавената стойност, посочен в параграф 1, точка в), под който данъчнозадълженото лице е осъществило […] доставката на услуги,

— идентификационният номер за данъка върху добавената стойност, посочен в параграф 1, точка в), под който клиентът е получил […] доставка на услуги […],

— пълното наименование и адрес на данъчнозадълженото лице и на неговия клиент,

— количеството и естеството на […] доставените услуги,

— датата на осъществяване или на приключване […] на доставката на услугите […],

[…]“. [неофициален превод]

9 Член 22, параграф 8 от Шеста директива предвижда:

„Държавите членки могат да въвеждат други задължения, които считат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на данъчни измами. […]

Предвидената в първа алинея възможност не може да се използва за налагане на допълнителни задължения спрямо въведените в параграф 3“. [неофициален превод]

Национална правна уредба

10 Член 96 от Закона от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите (Ustawa o podatku od towarów i usług) съгласно редакцията му, приложима към разглежданите в главното производство факти, предвижда, че преди първия ден от своята дейност данъчнозадължените лица са длъжни да подадат декларация за регистрация пред компетентния данъчен орган.

11 Член 88, параграф 3а, точка 1, буква а) от този закон предвижда, че фактури, издадени от несъществуващ или неоправомощен да издава фактури оператор, не могат да служат за основание за приспадане на данъка по получени доставки, нито за възстановяване на остатъка от данъка или за възстановяване на данъка по получени доставки.

12 Съгласно разпоредбите на издадения от министерството на финансите правилник за прилагане на посочения закон регистрираните по ДДС данъчнозадължени лица, които имат данъчен идентификационен номер, съставят фактури, на които посочват „фактура по ДДС“.

13 Член 48, параграф 4, точка 1, буква а) от правилника предвижда, че когато продажбата на стоки или услуги е удостоверена с фактури, издадени от несъществуващ или неоправомощен да издава фактури оператор, тези фактури не могат да служат за основание за приспадане на дължимия данък, нито за възстановяване на остатъка от данъка или за възстановяване на данъка по получени доставки.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

14 Жалбоподателят в главното производство г-н Dankowski притежава предприятието Dan-Trak. Между 2004 г. и 2006 г. г-н Płacek, управител на предприятието Artem-Studio, му предоставя определен брой облагаеми търговски услуги. Г-н Płacek обаче не е бил регистриран за целите на данъка върху стоките и услугите въпреки задължението за това, нито е внесъл ДДС, въпреки че е издал фактури за предоставените услуги с посочване на дължимия данък.

15 С решение от 23 март 2007 г. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, без да оспорва факта на предоставянето на съответните услуги, отказва на г-н Dankowski приспадане на платения по получени доставки ДДС, посочен във фактурите, издадени от г-н Płacek.

16 В мотивите към решението се посочва, че издателят на спорните фактури не е регистриран като данъчнозадължено по ДДС лице и поради неизпълнението на наложеното от действащите национални правни разпоредби задължение за регистрация издадените от този оператор фактури не предоставят право на приспадане на ДДС по получени доставки.

17 Г-н Dankowski обжалва това решение пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Административен съд, Лодз). В подкрепа на жалбата си г-н Dankowski в частност изтъква, че регистрацията по ДДС е само технически акт, който не би могъл да се отрази на правото на приспадане на платения по получени доставки данък.

18 С решение от 4 декември 2007 г. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi отхвърля жалбата.

19 В касационната си жалба пред Naczelny Sąd Administracyjny г-н Dankowski в частност изтъква, че полските данъчни разпоредби са приложени в разрез с правото на Съюза и че член 17, параграф 6 от Шеста директива е тълкуван неправилно.

20 При тези условия Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допускат ли правилата на системата на [ДДС], и в частност разпоредбите на член 17, параграф 6 от Шеста директива […], законодателство на държава членка, по силата на което данъчнозадълженото лице няма право на приспадане на данъка, платен за получена доставка въз основа на ДДС фактура, издадена от нерегистриран за целите на данъка върху стоките и услугите оператор?

2) За отговора на първия въпрос има ли значение, че:

а) посочените в ДДС фактурата сделки безспорно подлежат на облагане с ДДС и са реално осъществени;

б) фактурата съдържа цялата изискуема от общностното право информация;

в) ограничението за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне данъка, платен за получена доставка въз основа на ДДС фактура, издадена от нерегистриран оператор, се прилага в националното право отпреди датата на присъединяване на Република Полша към Общността?

3) Зависи ли отговорът на първия въпрос от изпълнението на други условия (например да се докаже, че данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно)?“.

По преюдициалните въпроси

21 С поставените три въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали при обстоятелства като разглежданите в главното производство и предвид член 18, параграф 1, буква а) и член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива данъчнозадълженото лице има право на приспадане на ДДС, платен за доставки на услуги, предоставени му от друго данъчнозадължено лице, което не е регистрирано за целите на ДДС, и при утвърдителен отговор — дали член 17, параграф 6 от тази директива допуска национална правна уредба, която изключва правото на приспадане, когато услугите са предоставени от такова данъчнозадължено лице.

По първата част от преюдициалните въпроси

22 В самото начало следва да се напомни, че предвиденото в член 17, параграф 2 от Шеста директива право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава (вж. Решение от 8 януари 2002 г. по дело Metropol и Stadler, C-409/99, Recueil, стр. I-81, точка 42, както и Решение от 26 май 2005 г. по дело Kretztechnik, C-465/03, Recueil, стр. I-4357, точка 33).

23 Правото на приспадане се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 13 март 2008 г. по дело Securenta, C-437/06, Сборник, стр. I-1597, точка 24, Решение от 4 юни 2009 г. по дело SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Сборник, стр. I-4629, точка 70 и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 55).

24 Всъщност така установеният режим 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. Решение от 29 април 2004 г. по дело Faxworld, C-137/02, Recueil, стр. I-5547, точка 37 и Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 56).

25 Що се отнася до случая в главното производство, безспорно е, че разглежданите услуги са предоставени от предходен оператор по веригата от доставчици и впоследствие са използвани от жалбоподателя в главното производство за целите на облагаемата му дейност.

26 Следователно предвидените в член 17, параграф 2 от Шеста директива материалноправни условия за възникване на правото на приспадане са изпълнени.

27 По отношение на условията за упражняване на правото на приспадане член 18, параграф 1, буква а) от Шеста директива предвижда данъчнозадълженото лице да разполага с фактура, издадена съгласно член 22, параграф 3 от тази директива.

28 В буква б) от последната разпоредба се посочват данните, които за целите на ДДС задължително трябва да са налице във фактурите, издадени в изпълнение на разпоредбите на член 22, параграф 3, буква а) от Шеста директива, който предвижда задължение за всяко данъчнозадължено лице да издава фактури за услугите, които предоставя на други данъчнозадължени лица.

29 Що се отнася до посочените в член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива данни, запитващата юрисдикция е установила, че представените от жалбоподателя в главното производство фактури съдържат цялата изискуема от тази разпоредба информация. От предоставената на Съда преписка по делото, както и от поясненията на полското правителство в съдебното заседание става ясно, че във фактурите е посочен данъчният идентификационен номер на доставчика на разглежданите услуги, какъвто номер полските данъчни органи предоставят служебно на операторите, независимо дали последните са подали заявление за регистрация.

30 Въпреки че споменатата разпоредба предвижда да се посочва „идентификационният номер за данъка върху добавената стойност", трябва да се отбележи, че предоставеният в случая данъчен идентификационен номер дава възможност за идентифициране на съответното данъчнозадължено лице и поради това отговаря на изискванията на член 22, параграф 3, буква б), трето тире от Шеста директива.

31 Както обаче отбелязва запитващата юрисдикция, този доставчик е издал на жалбоподателя в главното производство фактури за предоставените услуги, въпреки че не е регистриран за целите на ДДС пред компетентния национален орган.

32 Всъщност член 22, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва своята облагаема дейност.

33 Все пак въпреки значението на подобна регистрация за доброто функциониране на системата на ДДС неизпълнението на това задължение от определено данъчнозадължено лице не следва да поставя под въпрос правото на приспадане, което член 17, параграф 2 от Шеста директива предоставя на друго данъчнозадължено лице.

34 Наистина член 22, параграф 1 от Шеста директива предвижда само данъчнозадължените лица да декларират кога започват, променят или преустановяват своите дейности, но по никакъв начин не оправомощава държавите членки в случай на неподаване на такава декларация да отложат упражняването на правото на приспадане до действителното начало на редовното извършване на облагаемите сделки или да лишат данъчнозадълженото лице от упражняването на това право (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 51 и Решение от 21 октомври 2010 г. по дело Nidera Handelscompagnie, Сборник, стр. I-10385, точка 48).

35 След като разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател по търговските сделки е платец на ДДС, компетентната данъчна администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне данъка по получени доставки, които могат да осуетят упражняването на това право (вж. Решение от 8 май 2008 г. по дело Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, Сборник, стр. I-3457, точка 64, както и Решение от 30 септември 2010 г. по дело Uszodaépítő, C-392/09, Сборник, стр. I-8791, точка 40).

36 В този смисъл евентуалното неизпълнение от страна на доставчика на услуги на задължението по член 22, параграф 1 от Шеста директива не следва да поставя под въпрос правото на приспадане, с което разполага получателят на услугите съгласно член 17, параграф 2 от тази директива.

37 Същото се отнася и до член 22, параграф 8 от Шеста директива, съгласно който държавите членки имат право да предвидят други задължения, които считат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на данъчни измами. Всъщност, макар тази разпоредба да позволява на държавите членки да предвидят определени мерки, те все пак не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тази цел и следователно не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, което е основен принцип на общата система на ДДС (вж. Решение от 18 декември 1997 г. по дело Molenheide и др., C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Recueil, стр. I-7281, точка 47, Решение по дело Gabalfrisa и др., посочено по-горе, точка 52, както и Решение по дело Ecotrade, посочено по-горе, точки 65 и 66).

38 От тези съображения следва, че член 18, параграф 1, буква а) и член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадълженото лице има право на приспадане на ДДС, платен за доставки на услуги, предоставени му от друго данъчнозадължено лице, което не е регистрирано за целите на ДДС, когато фактурите за тези доставки съдържат цялата изискуема информация по посочения член 22, параграф 3, буква б), и в частност информацията, която е необходима за идентифициране на издателя на фактурите и на естеството на предоставените услуги.

По втората част от преюдициалните въпроси

39 Доколкото жалбоподателят в главното производство следователно има право на приспадане съгласно Шеста директива, запитващата юрисдикция иска да установи дали член 17, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която изключва правото на приспадане на ДДС, платен от данъчнозадължено лице на друго данъчнозадължено лице, доставчик на услуги, когато последното не е регистрирано за целите на ДДС.

40 В това отношение трябва да се припомни, че тази разпоредба е дерогационна мярка, която позволява на държавите членки при определени условия да запазят в сила своето законодателство относно изключенията от правото на приспадане, действащо към датата на влизане в сила на Шеста директива за съответната държава членка, докато Съветът приеме предвидените в този член разпоредби (вж. Решение от 11 декември 2008 г. по дело Danfoss и AstraZeneca, C-371/07, Сборник, стр. I-9549, точка 28, както и Решение от 15 април 2010 г. по дело X Holding и Oracle Nederland, C-538/08 и C-33/09, Сборник, стр. I-3129, точка 38).

41 По отношение на обхвата на тази разпоредба Съдът е постановил, че възможността, предвидена за държавите членки в член 17, параграф 6 от Шеста директива, не им предоставя неограничена дискреционна власт да изключат всички или почти всички стоки и услуги от правото на приспадане на ДДС и по този начин да обезсмислят режима, въведен с разпоредбите на тази директива. Ето защо посочената възможност не се отнася до общите изключения и не освобождава държавите членки от задължението надлежно да пояснят за кои стоки и услуги се изключва правото на приспадане (вж. Решение от 5 октомври 1999 г. по дело Royscot и др., C-305/97, Recueil, стр. I-6671, точки 22 и 24, Решение от 14 юли 2005 г. по дело Charles и Charles-Tijmens, C-434/03, Recueil, стр. I-7037, точки 33 и 35, както и Решение от 30 септември 2010 г. по дело Oasis East, C-395/09, Сборник, стр. I-8811, точка 23).

42 Освен това, тъй като става въпрос за режим, който представлява дерогация от принципа на правото на приспадане на ДДС, той трябва да се тълкува стриктно (вж. Решение от 22 декември 2008 г. по дело Magoora, C-414/07, Сборник, стр. I-10921, точка 28 и Решение по дело Oasis East, посочено по-горе, точка 24).

43 Що се отнася до спора в главното производство и евентуалната приложимост в случая на дерогационнния режим, предвиден в член 17, параграф 6 от Шеста директива, следва да се отбележи, че посочената директива влиза в сила за Полша на датата на присъединяване на тази държава членка към Европейския съюз, а именно на 1 май 2004 г. Ето защо по отношение на посочената държава членка тази дата е релевантна за целите на прилагането на споменатата разпоредба (Решение по дело Oasis East, посочено по-горе, точка 25).

44 При преценката на разглежданата в главното производство национална правна уредба от гледна точка на член 17, параграф 6 от Шеста директива и горепосочената съдебна практика следва да се констатира, че тази уредба представлява обща мярка, изключваща правото на приспадане на ДДС по получени доставки за всяка сделка, осъществена от данъчнозадължено лице, което не е изпълнило задължението за регистрация за целите на ДДС.

45 Подобна правна уредба обаче съдържа ограничение на правото на приспадане на ДДС, което надхвърля разрешеното с член 17, параграф 6 от Шеста директива.

46 Всъщност Съдът уточнява, че държавите членки нямат право да запазват в сила изключения от правото на приспадане на ДДС, които се прилагат по общ начин спрямо всеки разход, свързан с придобиване на стоки или получаване на услуги (Решение от 23 април 2009 г. по дело PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Сборник, стр. I-3459, точки 28 и 29, както и Решение по дело Oasis East, посочено по-горе, точка 30).

47 От всички изложени по-горе съображения следва, че член 17, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която изключва правото на приспадане на ДДС, платен от данъчнозадължено лице на друго данъчнозадължено лице, доставчик на услуги, когато последното не е регистрирано за целите на този данък.

По съдебните разноски

48 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 18, параграф 1, буква а) и член 22, параграф 3, буква б) 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, изменена с Директива 2006/18/ЕО на Съвета от 14 февруари 2006 година, трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадълженото лице има право на приспадане на данъка върху добавената стойност, платен за доставки на услуги, предоставени му от друго данъчнозадължено лице, което не е регистрирано за целите на този данък, когато фактурите за тези доставки съдържат цялата изискуема информация по посочения член 22, параграф 3, буква б), и в частност информацията, която е необходима за идентифициране на издателя на фактурите и на естеството на предоставените услуги.**

2) **Член 17, параграф 6 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2006/18, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която изключва правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, платен от данъчнозадължено лице на друго данъчнозадължено лице, доставчик на услуги, когато последното не е регистрирано за целите на този данък.**

Подписи