Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

1 март 2012 година *

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Членове 9, 168, 169 и 178 — Приспадане на платения по получени доставки данък във връзка със сделки, извършени с оглед на осъществяването на проект за икономическа дейност — Закупуване на терен от съдружниците на дадено дружество — Фактури, съставени преди регистрацията на дружеството, което иска приспадането“

По дело C-280/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 31 март 2010 г., постъпил в Съда на 4 юни 2010 г., в рамките на производство по дело

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, председател на състав, г-н A. Borg Barthet, г-н M. Ilešič, г-н J.-J. Kasel (докладчик) и г-жа M. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,

секретар: г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 22 юни 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna, от г-н M. Pawlik, данъчен съветник,

— за полското правителство, от г-н M. Szpunar, както и от г-жа K. Rokicka, г-жа A. Gawłowska и г-жа A. Kramarczyk, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н C. Blaschke, в качеството на представител,

— за гръцкото правителство, от г-жа K. Paraskevopoulou, г-жа Z. Chatzipavlou и г-жа M. Michelogiannaki, в качеството на представители,

* Език на производството: полски.

— за френското правителство, от г-н J.-S. Pilczer, в качеството на представител,

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

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 15 септември 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 9, 168 и 169 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 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (наричано по-нататък „Polski Trawertyn“), събирателно дружество, както и неговите съдружници г-н Granatowicz и г-н Wąsiewicz (наричани по-нататък „съдружниците“), от една страна, и Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Директора на данъчната дирекция в Познан), от друга страна, по повод приспадането на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) във връзка с определени сделки, осъществени преди регистрацията на дружеството в търговския регистър.

Правна уредба

Директива 2006/112

3 Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 посочва:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

4 Член 168 от Директива 2006/112 по-специално 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;

[…]“.

5 Член 169 от Директива 2006/112 гласи:

„В допълнение към приспадането, посочено в член 168, данъчнозадълженото лице има право да приспадне [посочения в тази разпоредба] ДДС […], доколкото стоките и услугите се използват за целите на следното:

а) сделки, свързани с дейностите, посочен[и] в член 9, параграф 1, втора алинея, които се извършват извън държавата членка, в която този данък се дължи или е платен, по отношение на ко[и]то ДДС би могъл да бъде приспаднат, ако те са били извършени на територията на тази държава членка;

б) сделки, освободени в съответствие с член 138, 142 или 144, членове 146—149, член 151, 152, 153 или 156, член 157, параграф 1, буква б), […] членове 158—161 или член 164;

в) сделки, които са освободени съгласно член 135, параграф 1, букви а)—е), когато клиентът е установен извън Общността или когато сделките са пряко свързани със стоките, предназначени за износ извън Общността“.

6 Член 178, буква а) от Директива 2006/112 посочва:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, то[…] трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240“.

7 Съгласно член 213, параграф 1 от Директива 2006/112:

„Всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице.

Държавите членки позволяват и могат да изискват декларацията да се подаде по електронен път в съответствие с условията, установени от тях“.

8 Член 220 от Директива 2006/112 гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице осигурява по отношение на изброените по-долу издаването на фактура или от самия него, или от неговия клиент, или на негово име, или в негова полза, от трето лице:

1) доставки на стоки и услуги, които то[…] е извършил[о] на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице;

2) доставки на стоки и услуги, както са посочени в член 33;

3) доставки на стоки, извършвани съгласно условията, определени в член 138;

4) всяко плащане по сметка, извършено до него преди извършването на една от доставките на стоки, посочени в точки 1, 2 и 3;

5) всяко плащане по сметка, извършено до него от друго данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице преди приключване предоставянето на услуги“.

9 Член 226 от Директива 2006/112 по-специално предвижда:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

1) дата на издаване;

[…]

4) идентификационният номер по ДДС на клиента, както е посочен в член 214, под който клиентът е получил доставка на стоки или услуги, по отношение на които той е платец на ДДС, или е получил доставка на стоки, както е посочено в член 138;

5) пълното име и адрес на данъчнозадълженото лице и на клиента;

[…]“.

10 Съгласно член 273 от Директива 2006/112:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване [на данъчната измама], 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“.

Национална правна уредба

11 Член 15, параграфи 1 и 2 от Закона от 11 март 2004 г. за данъка върху добавената стойност (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. № 54, позиция 535), в редакцията му, приложима към момента на настъпване на фактите по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„1) За данъчнозадължени лица се считат юридическите лица, образуванията без юридическа правосубектност и физическите лица, които извършват независимо някоя от икономическите дейности, посочени в параграф 2, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

2) За икономическа дейност се счита всяка дейност на производители, търговци или доставчици на услуги, включително дейностите на лицата, експлоатиращи природни ресурси, на земеделските стопани и на лицата, упражняващи свободни професии, дори когато дейността е осъществена само еднократно при обстоятелства, които издават намерение за многократното ѝ извършване. За икономическа дейност се счита и експлоатацията на вещи или нематериални активи на постоянна основа с цел получаване на доход от нея“.

12 Съгласно член 86, параграф 1 от Закона за ДДС:

„Доколкото стоките и услугите се използват за осъществяване на облагаеми сделки, данъчнозадължените лица по член 15 имат право да приспаднат платения данък от данъчните си задължения, без да се засяга предвиденото в член 114, член 119, параграф 4, член 120, параграфи 17 и 19 и член 124“.

13 Член 86, параграф 2 от Закона за ДДС предвижда:

„Без да се засягат разпоредбите на параграфи 3—7, размерът на данъка по получени доставки се равнява на:

1) сборът от сумите за ДДС, посочени във фактурите, получени от данъчнозадълженото лице

а) за придобиването на стоки и услуги,

б) за установяване на предварителни плащания (погасителни вноски, задатъци, авансови плащания), ако са свързани с данъчно събитие,

в) издадени от доверител за доставката на стоки, които са предмет на комисионен договор,

[…]“.

14 В съответствие с член 86, параграф 10, точка 1 от Закона за ДДС правото на приспадане се прилага в отчитането за периода, в който данъчнозадълженото лице е получило фактурата или митническия документ.

15 Член 106, параграф 1 от Закона за ДДС гласи:

„Без да се засяга предвиденото в параграфи 2, 4 и 5, в член 119, параграф 10 и в член 120, параграф 16, данъчнозадължените лица по член 15 са длъжни да издават фактури, които посочват по-специално продажбата, датата на продажбата, единичната цена без данъка, облагаемата основа, ставката и размера на данъка, цената за заплащане и данните относно данъчнозадълженото лице и клиента“.

16 В съответствие с член 9, параграф 1, точки 1 и 2 от Правилника на министъра на финансите от 25 май 2005 г. относно възстановяването на данъка на определени данъчнозадължени лица, предсрочното възстановяване на данъка, съставянето на фактури, правилата за тяхното съхранение, както и относно списъка на стоките и услугите, за които не се прилага освобождаването от ДДС (Dz. U. № 95, позиция 798), приложим до 1 декември 2008 г., фактурата, с която се установява продажбата, трябва да съдържа поне сведения за собственото име и фамилията или наименованието, евентуално съкратено, на продавача и на клиента, както и техния адрес, а също идентификационния номер по ДДС на продавача и на клиента.

17 В полското право апортите в граждански и търговски дружества са освободени от ДДС. Освен това събирателното дружество съществува едва след вписването му в търговския регистър.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

18 На 22 декември 2006 г. съдебен изпълнител съставя фактура на името на съдружниците за придобиването на недвижим имот, включващ каменни находища под открито небе.

19 На 26 април 2007 г. съдружниците учредяват Polski Trawertyn. Същият ден нотариус съставя фактура на името на това дружество за изготвянето на нотариалния акт във връзка с учредяването на дружеството и на съответните копия от него.

20 След извършените от компетентните органи проверки на Polski Trawertyn за периода от юни до септември 2007 г. са установени нередности относно декларирания ДДС по получени доставки. Констатирано е всъщност, че през юни 2007 г. това дружество е декларирало твърде висок размер ДДС по получени доставки поради включването на двете горепосочени фактури в отчетните регистри по ДДС на споменатото дружество.

21 Що се отнася до първата фактура, органите констатират, че Polski Trawertyn не е имало право да приспадне ДДС по получени доставки, тъй като получател на недвижимия имот е бил не самото дружество, а физическите лица, които след учредяването на посоченото дружество на 26 април 2007 г. са апортирали в него този имот като непарична вноска. Колкото до втората фактура, посочените данъчни органи приемат, че и в този случай не е съществувало право на приспадане, тъй като тя е била издадена преди вписването на Polski Trawertyn в търговския регистър. Тъй като вписването е направено на 5 юни 2007 г., фактурата била издадена на името на още несъществуващо дружество.

22 След подадена от Polski Trawertyn жалба по административен ред Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu потвърждава становището на данъчната администрация, поради което това дружество сезира със спора Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Регионален административен съд, Poznań). Тази юрисдикция отхвърля жалбата, поради което посоченото дружество подава касационна жалба.

23 В подкрепа на касационната си жалба дружеството изтъква по-специално че след като определени материални активи — по-точно каменно находище под открито небе в делото по главното производство — са били придобити с цел да се използват за извършването на икономическа дейност, намерение, което след това било потвърдено от обективни факти, а именно създаването на предприятие и регистрирането му като данъчнозадължено лице, можело основателно да се направи извод, че съдружниците са действали в качеството на данъчнозадължени лица по смисъла на член 9 от Директива 2006/112. Впрочем по силата на членове 168 и 169 от тази директива данъчнозадълженото лице имало правото да приспадне платения по получени доставки ДДС за разходите за инвестиции, направени за целите на дейностите, които то има намерение да упражнява.

24 Naczelny Sąd Administracyjny счита, че решаването на висящия пред него спор зависи от отговора на въпроса дали в светлината на членове 9, 168 и 169, член 178, буква а) и член 226 от Директива 2006/112 и предвид фактическите обстоятелства, с които се характеризира главното производство, Polski Trawertyn има право да приспадне платения ДДС върху придобиванията, осъществени от тези съдружници преди посоченото дружество да е съществувало като юридическо лице.

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

„1) Дружество, чиито бъдещи съдружници са извършили разходи за инвестиции преди неговото вписване като търговско дружество и преди неговата регистрация за целите на облагането с ДДС, има ли право, след своето вписване и след данъчната регистрация, да приспадне платения по получени доставки ДДС във връзка с направените разходи за инвестиции в облагаемата стопанска дейност на дружеството на основание членове 9, 168 и 169 от Директива 2006/112 […]?

2) Ако фактурата за направените разходи за инвестиции е издадена на името на съдружниците, а не на името на самото дружество, препятства ли се приспадането на ДДС във връзка с разходите за инвестиции като посочените в първия преюдициален въпрос?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

26 В самото начало трябва да се отбележи, че както следва от проведените пред Съда устни състезания в съдебното заседание, не се спори по това, че съдружниците не могат на основание на приложимата към главното производство национална правна уредба да се позоват на право

на приспадане на платения ДДС върху разходите за инвестиции, които са извършили преди регистрацията и идентификацията на Polski Trawertyn за целите на ДДС, за нуждите и с оглед на икономическата дейност на това дружество, поради факта че апортът на въпросния дълготраен актив е освободена сделка. Следователно трябва да се приеме, че в положение като разглежданото в главното производство посочената национална правна уредба не само не позволява на споменатото дружество да упражни право на приспадане на платения ДДС върху въпросния дълготраен актив, но и пречи на съдружниците, които са направили разходите за инвестиции, да упражнят това право.

27 При тези обстоятелства първият преюдициален въпрос следва да се разбира в смисъл, че с него се цели по същество да се установи дали членове 9, 168 и 169 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която не позволява нито на съдружниците на дадено дружество, нито на дружеството упражняването на право на приспадане на платения по получени доставки ДДС върху разходите за инвестиции, осъществени от тези съдружници преди регистрацията и идентификацията на посоченото дружество, за нуждите и с оглед на неговата икономическа дейност.

28 За да се отговори на този въпрос, следва, на първо място, да се напомни, че според практиката на Съда икономическите дейности, посочени в член 4, параграф 1 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, наричана по-нататък „Шеста директива“), който по същество е идентичен с член 9, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112, могат да обхващат няколко последователни действия и че подготвителните действия, като придобиването на средства за осъществяване на дейността и следователно покупката на недвижим имот, вече трябва да се отнесат към икономическите дейности (вж. по-специално Решение от 14 февруари 1985 г. по дело Rompelman, 268/83, Recueil, стр. 655, точка 22 и Решение от 29 февруари 1996 г. по дело INZO, C-110/94, Recueil, стр. I-857, точка 15).

29 Съдът приема също, че принципът на неутралитет на ДДС по отношение на данъчната тежест върху предприятието изисква първоначалните разходи за инвестиции, направени за нуждите и с оглед на дадено предприятие, да се считат за икономическа дейност и че ще бъде в противоречие с този принцип посочените дейности да започват едва от момента, в който даден недвижим имот действително се използва, тоест когато възникне облагаемият доход. Всяко друго тълкуване би възложило на икономическия оператор разходите за ДДС в рамките на икономическата му дейност, без да му даде възможността да ги приспадне, и би прокарало произволно разграничение между разходите за инвестиции, направени преди и по време на действителното използване на даден недвижим имот (вж. по-специално Решение по дело Rompelman, посочено по-горе, точка 23 и Решение по дело INZO, посочено по-горе, точка 16).

30 Оттук Съдът прави извод, че всяко лице, което осъществи такива инвестиционни дейности, които са тясно свързани с и необходими за бъдещото използване на даден недвижим имот, трябва да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива (вж. Решение по дело Rompelman, посочено по-горе, точка 23).

31 От посоченото следва, че в положение като разглежданото в главното производство, което се характеризира с факта, че съдружниците на дадено дружество — преди регистрацията и идентификацията на посоченото дружество за целите на ДДС — са направили инвестиции, необходими за бъдещото използване на недвижимия имот от тяхното дружество, споменатите съдружници могат да бъдат считани за данъчнозадължени лица за нуждите на ДДС и поради това по принцип са опровомощени да упражнят право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

32 Поради това обстоятелството, че апортът на недвижим имот в дадено дружество от неговите съдружници е освободена от ДДС сделка, и фактът, че посочените съдружници не начисляват ДДС при тази сделка, не могат да доведат до това на тях да се възложат разходите за ДДС в рамките на икономическата им дейност, без да им се даде възможността да ги приспаднат или да им бъдат възстановени (вж. в този смисъл Решение по дело Rompelman, посочено по-горе, точка 23).

33 На второ място, следва да се отбележи, че Съдът е постановил, че в съответствие с принципа на неутралитет на ДДС данъчнозадължено лице, чийто единствен предмет на дейност е да подготви икономическата дейност на друго данъчнозадължено лице и което не е осъществило нито една облагаема сделка, може да упражни право на приспадане във връзка с облагаеми сделки, извършени от второто данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл Решение от 29 април 2004 г. по дело Faxworld, C-137/02, Recueil, стр. I-5547, точки 41 и 42). Това тълкуване на Шеста директива се е отнасяло до хипотезата, при която ДДС, който първото данъчнозадължено лице е желаело да приспадне, се е отнасял за получените от него престации за целите на осъществяването на предвидени от второто данъчнозадължено лице облагаеми сделки.

34 Несъмнено, както отбелязва генералният адвокат в точки 46—49 от заключението си, фактическата и правна обстановка на спора в основата на преюдициалното запитване, по което е постановено Решение по дело Faxworld, посочено по-горе, се различава от тази по делото в основата на настоящото преюдициално запитване. Въпреки това мотивите, на които се основава тълкуването, възприето от Съда в това решение, продължават да бъдат валидни при обстоятелства като тези, които характеризират спора в главното производство.

35 Поради това следва да се заключи, че доколкото в приложение на националното законодателство съдружниците — дори да могат да бъдат считани за данъчнозадължени лица за нуждите на ДДС — не могат да се позоват на извършените от Polski Trawertyn облагаеми сделки, за да се освободят от разноските за ДДС, свързани с инвестиционните сделки, извършени за нуждите и с оглед на дейността на посоченото дружество, последното трябва — за да може да се гарантира неутралитетът на данъчната тежест — да бъде поставено в състояние да вземе предвид тези инвестиционни сделки при приспадането на ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Faxworld, посочено по-горе, точка 42).

36 Това заключение не се опровергава от довода, че обстоятелството да се позволи — в положение като това в главното производство — на съдружниците да си възстановят платения по получени доставки ДДС или да се разреши на Polski Trawertyn да приспадне този ДДС би могло да увеличи риска от измами или от злоупотреба с ДДС.

37 Всъщност от практиката на Съда следва, че качеството на данъчнозадължено лице се придобива и правото на приспадане може да бъде упражнено само когато лицето, поискало приспадането на ДДС, е доказало, че условията за ползването му са изпълнени и че неговото намерение да започне икономически дейности, въз основа на които се сключват облагаеми сделки, се потвърждава от обективни факти. Ако данъчната администрация установи, че правото на приспадане е упражнено неправомерно или с цел измама, тя би могла да поиска със задна дата възстановяването на приспаднатите суми (вж. по-специално Решение по дело Rompelman, посочено по-горе, точка 24, Решение по дело INZO, посочено по-горе, точка 24 и Решение от 3 март 2005 г. по дело Fini H, C-32/03, Recueil, стр. I-1599, точка 33).

38 С оглед на тези съображения на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че членове 9, 168 и 169 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която не позволява нито на съдружниците на дадено дружество, нито на дружеството упражняване на право на приспадане на платения по получени доставки ДДС върху разходите за инвестиции, осъществени от тези съдружници преди създаването и регистрацията на посоченото дружество, за нуждите и с оглед на неговата икономическа дейност.

По втория въпрос

39 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 168 и член 178, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в главното производство платеният по получени доставки ДДС не може да бъде приспаднат от дадено дружество поради факта, че фактурата, съставена преди регистрацията и идентификацията на посоченото дружество за целите на ДДС, е била издадена на името на бъдещите съдружници на същото това дружество.

40 В това отношение следва да се напомни, че 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 се ограничава. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (Решение от 15 юли 2010 г. по дело Pannon Gép Centrum, C-368/09, Сборник, стр. I-7467, точка 37 и цитираната съдебна практика).

41 Що се отнася до формалните условия за посоченото право, от член 178, буква а) от Директива 2006/112 следва, че упражняването му е подчинено на притежаването на фактура. Член 226 от Директива 2006/112 уточнява, че без се засягат специалните разпоредби, предвидени в тази директива, само посочените в този член данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с член 220 от посочената директива. Така в съответствие с член 226, точки 1 и 5 от същата директива във фактурата трябва да фигурират датата на издаването ѝ, както и пълното име и адресът на данъчнозадълженото лице и на клиента.

42 От тези разпоредби следва, че държавите членки нямат възможност да въвеждат условия за упражняването на правото на приспадане на ДДС, които не са изрично предвидени в разпоредбите на Директива 2006/112. Както следва от член 273 от тази директива, държавите членки могат да наложат задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчната измама, но не могат да използват тази възможност, за да налагат допълнителни задължения спрямо предвидените от посочената директива (вж. Решение по дело Pannon Gép Centrum, посочено по-горе, точка 40).

43 Освен това Съдът е постановил, че основният принцип на неутралитет на ДДС налага да се предостави приспадането му по получени доставки, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Щом разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите услуги е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (що се отнася до режима на самоначисляване, вж. Решение от 21 октомври 2010 г. по дело Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Сборник, стр. I-10385, точка 42).

44 Що се отнася до делото по главното производство, следва да се констатира, че както следва от мотивите относно първия преюдициален въпрос, предвидените в член 168, буква а) от Директива 2006/112 материалноправни условия изглеждат изпълнени, за да може по-специално Polski Trawertyn да се ползва от правото на приспадане на ДДС във връзка с придобиването на недвижимия имот, тъй като тази сделка всъщност е била осъществена за нуждите на облагаемите сделки, извършени от посоченото дружество.

45 Невъзможността на Polski Trawertyn да упражни своето право на приспадане на платения по получени доставки ДДС се дължи на факта, че към датата на съставянето на фактурата във връзка с посоченото придобиване това дружество още не е било регистрирано, нито идентифицирано за целите на ДДС, и че следователно фактурата е била издадена на името на съдружниците, макар че, както е установила запитващата юрисдикция, лицата, които е трябвало

да внесат ДДС по получени доставки, и лицата, от които е съставено Polski Trawertyn, са идентични, поради което тази невъзможност трябва да се разглежда като произтичаща от чисто формално задължение.

46 Както уточнява генералният адвокат в точка 72 от своето заключение, спазването на такова задължение не може да се изисква, щом като в положение като разглежданото в главното производство това изискване би могло да доведе до пълна невъзможност за упражняването на правото на приспадане и следователно да постави под въпрос неутралитета на ДДС.

47 Всъщност от съдебната практика следва, от една страна, че дори данъчнозадължените лица да имат задължението по силата на член 213 от Директива 2006/112 да декларират кога започват, променят или преустановяват своите дейности, държавите членки по никакъв начин не са оправомощени в случай на неподаване на декларация да лишат данъчнозадълженото лице от упражняването на това право (вж. Решение по дело Nidera Handelscompagnie, посочено по-горе, точка 48).

48 Съдът е постановил, от друга страна, че макар фактурата несъмнено да има важна документална функция, поради това че може да съдържа подлежащи на проверка данни, съществуват обстоятелства, при които данните могат да бъдат надлежно установени с други средства, различни от фактура, и при които изискването да се разполага с фактура, съответстваща във всички отношения на разпоредбите на Директива 2006/112, би могло да постави под въпрос правото на приспадане на дадено данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл Решение от 1 април 2004 г. по дело Bockemühl, C-90/02, Recueil, стр. I-3303, точки 51 и 52).

49 Трябва обаче да се отбележи, че както следва от акта за преюдициално запитване, в положение като разглежданото в главното производство данните, необходими за осигуряване на надеждно и ефективно събиране на ДДС, са установени.

50 С оглед на тези съображения на втория преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 168 и член 178, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в главното производство платеният по получени доставки ДДС не може да бъде приспаднат от дадено дружество, когато фактурата, издадена преди регистрацията и идентификацията на посоченото дружество за целите на ДДС, е била издадена на името на съдружниците на последното.

По съдебните разноски

51 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 (първи състав) реши:

1) Членове 9, 168 и 169 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която не позволява нито на съдружниците на дадено дружество, нито на дружеството упражняване на право на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност върху разходите за инвестиции, осъществени от тези съдружници преди създаването и регистрацията на посоченото дружество, за нуждите и с оглед на неговата икономическа дейност.

2) **Член 168 и член 178, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в главното производство платеният по получени доставки данък върху добавената стойност не може да бъде приспаднат от дадено дружество, когато фактурата, издадена преди регистрацията и идентификацията на посоченото дружество за целите на данъка върху добавената стойност, е била издадена на името на съдружниците на последното.**

Подписи