Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

18 май 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 314 — Режим за облагане на маржа на печалбата — Условия за прилагане — Отказ на националните данъчни органи данъчнозадължено лице да ползва правото да приложи режима за облагане на маржа на печалбата — Вписвания във фактурите както за прилагането от доставчика на режима за облагане на маржа на печалбата, така и за освобождаването от ДДС — Неприлагане от страна на доставчика на режима за облагане на маржа на печалбата — Улики, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама“

По дело C-624/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Vilniaus apygardos administracinis teismas (Вилнюски окръжен административен съд, Литва) с акт от 2 ноември 2015 г., постъпил в Съда на 23 ноември 2015 г., в рамките на производство по дело

„Litdana“ UAB

срещу

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

в присъствието на:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: E. Juhász, председател на състава, C. Vajda (докладчик) и K. Jürimäe, съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 януари 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за „Litdana“ UAB, от P. Gruodis, advokatas,

— за литовското правителство, от K. Dieninis, D. Stepanienė и D. Kriaučiūnas, в качеството на представители,

* Език на производството: литовски.

— за кипърското правителство, от K.-K. Kleanthous и E. Symeonidou, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и J. Jokubauskaitė, 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 226, точки 11 и 14 и член 314, букви а) и г) 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 в рамките на спор между „Litdana“ UAB и Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Държавна данъчна дирекция към Министерство на финансите на Република Литва, наричана по-нататък „държавната данъчна дирекция“) по повод отказа на последната да му предостави правото да приложи режима за облагане на маржа на печалбата за изчисляване на данъка върху добавената стойност (ДДС), свързан с продажбата на автомобили втора употреба, придобити от датско предприятие.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съображение 51 от Директивата за ДДС гласи:

„Подходящо е да се приеме режим за данъчно облагане в Общността, който да бъде приложен за стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети, с оглед предотвратяването на двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица“.

4 Съгласно член 226 от тази директива:

„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:

[…]

11. в случай на освобождаване, позоваване на приложимата разпоредба от настоящата директива или на съответстващата национална разпоредба, или което и да е друго позоваване, показващо, че доставката на стоки или услуги е освободена;

[…]

14. когато се прилага един от специалните режими, отнасящи се за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, вписване „Режим на облагане на маржа — стоки втора употреба“; „Режим на облагане на маржа — произведения на изкуството“ или съответно „Режим на облагане на маржа — колекционерски предмети и антикварни предмети“;

[…]“.

5 Член 313, параграф 1 от посочената директива гласи:

„По отношение на доставката на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, извършвана от данъчнозадължени дилъри, държавите членки прилагат специален режим за данъчно облагане на маржа на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър в съответствие с разпоредбите на настоящия подраздел“.

6 Член 314 от същата директива предвижда:

„Режимът за облагане на маржа на печалбата се прилага по отношение на доставките от данъчнозадължен дилър на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, когато тези стоки са му били доставени в рамките на Общността от едно от следните лица:

а) данъчно незадължено лице;

б) друго данъчнозадължено лице, дотолкова доколкото доставката на стоки от това данъчнозадължено лице е освободена от данък в съответствие с член 136;

в) друго данъчнозадължено лице, дотолкова доколкото доставката на стоки от това данъчнозадължено лице е обхванатa от режима за освобождаване от данък на малки предприятия, предвиден в членове 282—292 и е свързана с дълготрайни активи;

г) друг данъчнозадължен дилър, доколкото ДДС се прилага по отношение на доставката на стоки от този друг данъчнозадължен дилър в съответствие с настоящия режим за маржа на печалбата“.

7 Съгласно член 315 от Директивата за ДДС:

„Данъчната основа по отношение на доставката на стоки, както е посочено в член 314, е маржът на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър, минус размера на ДДС върху маржа на печалбата.

Маржът на печалбата на данъчнозадължения дилър е равен на разликата между продажната цена, начислена от данъчнозадължения дилър за стоките и покупната цена“.

8 Член 323 от Директивата за ДДС гласи:

„Данъчнозадължените лица нямат право да приспадат от дължимия от тях ДДС, данъка който е дължим или платен по отношение на стоки, доставени им от данъчнозадължен дилър, дотолкова доколкото доставката на тези стоки от данъчнозадължения дилър попада под режима за облагане на маржа на печалбата“.

9 Член 325 от тази директива предвижда:

„Данъчнозадълженият дилър не може да отчита поотделно на фактурите, които издава, ДДС, свързан с доставките на стоки, за които той прилага режима за облагане на маржа на печалбата“.

Литовското право

10 Член 106 от Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas № IX-751 (Закон на Република Литва за данъка върху добавената стойност) от 5 март 2002 г. (Žin., 2002 г., № 35-1271), в редакцията, приложима по делото в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„1. Данъчнозадължено лице — платец на ДДС, което доставя стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети съгласно определенията в същия член, начислява ДДС за доставените стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети в съответствие с условията, предвидени в този раздел. Разпоредбите на този раздел се прилагат за данъчнозадължени лица — платци на ДДС, които доставят стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски или антикварни предмети като част от постоянната си стопанска дейност. Когато задълженото по ДДС лице — платец, доставя собствените си дълготрайни материални активи втора употреба, се счита, че за тези сделки то отговаря на изискванията по този параграф относно доставката на стоки втора употреба като част от постоянната дейност.

2. Разпоредбите на този раздел се прилагат, когато данъчнозадължено по ДДС лице — платец, доставя стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и/или антикварни предмети, придобити на територията на Европейския съюз без ДДС, стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски премети и/или антикварни премети, при придобиването на които е приложен посоченият специален режим, или превозни средства втора употреба, при придобиването на които в изпращащата държава членка са били приложени специалните преходни разпоредби за превозни средства втора употреба, приложими в същата държава членка. […]“.

11 Член 107, параграфи 1 и 2 от Закона за ДДС гласи:

„1. Когато се доставят стоки, посочени в член 106, параграф 2 от [Закона за ДДС], данъчната основа е маржът на печалбата на продавача, изчислен по предвидения в параграф 2 начин.

2. Маржът на печалбата на продавача се изчислява като разлика между насрещната престация (без самия ДДС), получена или която следва да се получи от продавача за доставените стоки, и сумата (с ДДС), платена от него или която той следва да плати на своя доставчик при придобиването на тези стоки. Ако се доставят стоки, внесени от данъчнозадълженото по ДДС лице — платец, размерът на митата, данъците и ДДС при внос, начислени за тези стоки, се приспадат допълнително“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

12 Жалбоподателят упражнява дейност по продажба на автомобили втора употреба като част от постоянната си дейност. През периода от 1 януари до 30 октомври 2012 г. той придобива от Handicare Auto A/S, датско дружество, автомобили втора употреба, които продава на физически и юридически лица. Всички фактури за автомобилите втора употреба препращат към

членове 69—71 от датския закон за ДДС и освен това посочват, че продадените автомобили са освободени от ДДС. При препродажбата Litdana прилага към разглежданите автомобили режима за облагане на маржа на печалбата по член 106, параграф 2 от Закона за ДДС.

13 На Litdana е извършена данъчна проверка от Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Данъчна инспекция, област Клайпеда, Литва, наричана по-нататък „областната данъчна инспекция“) за периода от 1 януари до 30 октомври 2012 г. по отношение на изчисляването на ДДС. След тази проверка, на 28 април 2014 г. е изготвен ревизионен доклад, в който областната данъчна инспекция установява, че Litdana е приложила без основание режима за облагане на маржа на печалбата за 25 автомобила втора употреба, придобити от Handicare Auto и препродадени на физически и юридически лица, тъй като последното предприятие не е приложило този режи за продадените автомобили. Поради това областната данъчна инспекция изисква Litdana да плати ДДС в размер на 15 745,48 EUR.

14 На 23 юни 2014 г. областната данъчна инспекция одобрява ревизионния доклад и разпорежда на Litdana да плати 15 745,48 EUR ДДС, 3 141,76 EUR лихви за забава и глоба в размер на 1 574,66 EUR. С решение от 21 август 2014 г. държавната данъчна дирекция потвърждава това решение.

15 Litdana подава пред Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Комисия по данъчни спорове при правителството на Република Литва, наричана по-нататък „Комисията по данъчни спорове“) жалба за отмяна на решенията на областната данъчна инспекция и на държавната данъчна дирекция.

16 С решение от 31 октомври 2014 г. Комисията по данъчни спорове потвърждава решението на държавната данъчна дирекция, но освобождава Litdana от плащане на лихви за забава.

17 Litdana обжалва тези различни решения пред Vilniaus apygardos administracinis teismas (Вилнюски окръжен административен съд, Литва).

18 Запитващата юрисдикция уточнява, че литовските данъчни органи отказват на Litdana да приложи режима за облагане на маржа на печалбата, като вземат предвид единствено информацията, предоставена от датската данъчна администрация, съгласно която Handicare Auto не е приложило този режим при доставката на разглежданите автомобили. По този начин, от една страна, държавната данъчна дирекция не отчита факта, че в представените от Handicare Auto фактури се посочва, че продадените автомобили са освободени от ДДС, и се препраща към членове 69—71 от датския закон за ДДС, а от друга страна, Комисията по данъчни спорове приема, че при полагане на обичайната грижа Litdana е трябвало да се обърне към Handicare Auto за получаване на потвърждение, че тези автомобили са продадени съгласно режима за облагане на маржа на печалбата или да отправи запитване до датските данъчни органи дали това дружество е изпратило в електронната база данни на системата за обмен на информация относно ДДС (VIES) данни за доставката на разглежданите автомобили.

19 Поради това въпросът, който се поставя пред запитващата юрисдикция е дали данъчнозадължено лице, получило фактура, съдържаща вписвания както за режима за облагане на маржа на печалбата, така и за освобождаване от ДДС, има право да приложи посочения в член 314 от Директивата за ДДС режим, независимо от обстоятелството, че от извършена от данъчните органи последваща проверка се установява, че данъчнозадълженият дилър, доставил съответните стоки, не е приложил този режим.

20 При тези обстоятелства Vilniaus apygardos administracinis teismas (Вилнюски окръжен административен съд, Литва) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допускат ли член 314, буква а) и член 226, точка 11 от Директива[та за ДДС], както и член 314, буква г) и член 226, точка 14 от нея национални правила и/или практика, основаваща се на тези правила, които не позволяват на данъчнозадължено лице да прилага режима за облагане с ДДС на маржа на печалбата, тъй като в рамките на проведена от данъчните органи данъчна ревизия се установява, че във фактурите с ДДС за доставените стоки е била предоставена невярна информация/данни относно прилагането на режима за облагане с ДДС на маржа на печалбата и/или относно освобождаването от ДДС, но данъчнозадълженото лице не е знаело и не е могло да знае за това?

2) Следва ли член 314 от Директива[та за ДДС] да се разбира и тълкува в смисъл, че макар във фактурата с ДДС да е посочено, че стоките са освободени от ДДС (член 226, точка 11 от Директива[та за ДДС]) и/или продавачът е приложил режима за облагане на маржа на печалбата при доставката на стоките (член 226, параграф 14 от Директива[та за ДДС]), данъчнозадълженото лице придобива правото да приложи режима за облагане с ДДС на маржа на печалбата само когато доставчикът на стоки действително прилага този режим и надлежно изпълнява задълженията си във връзка с плащането на ДДС (заплаща ДДС върху маржа на печалбата в своята държава)?“.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

21 Безспорно е, че отбелязването *„Sections 69-71“*, което препраща към релевантните разпоредби от датското право и фигурира в получените от Litdana фактури, следва да се разбира като съответстващо по същество на отбелязването „Режим на облагане на маржа — стоки втора употреба“, което съгласно член 226, точка 14 от Директивата за ДДС следва задължително да се посочва във фактурите при прилагане на специалния режим, приложим за стоки втора употреба. Освен това нито от акта за преюдициално запитване, нито от представените пред Съда становища на страните по главното производство е видно, че в главното производство се поставя въпросът за съответствието на получените от Litdana фактури с изискванията, предвидени в член 226 от Директивата за ДДС.

По въпросите

22 С въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 314 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държава членка да откажат на данъчнозадължено лице, получило фактура, съдържаща вписвания както за режима за облагане на маржа на печалбата, така и за освобождаването от ДДС, правото да приложи режима за облагане на маржа на печалбата, ако от извършена от посочените органи последваща проверка се установи, че данъчнозадълженият дилър, доставил стоките втора употреба, действително не е приложил този режим при доставката на стоките.

23 В началото следва да се припомни, че режимът за облагане на маржа на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър при доставката на стоки втора употреба, като разглежданите в главното производство, представлява специален режим за облагане с ДДС, който дерогира общия режим по Директивата за ДДС. Поради това член 314 от тази директива, в който са

посочени случаите на прилагане на този специален режим, трябва да се тълкува стеснително (вж. решение от 19 юли 2012 г., Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, т. 28 и 29 и цитираната съдебна практика).

24 От членове 314 и 315 от Директивата за ДДС следва, че режимът за облагане на маржа на печалбата позволява на данъчнозадължения дилър да начисли ДДС само върху маржа на печалбата, получена при препродажбата на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети, придобити от някое от лицата, посочени в член 314, букви а)—г) от Директивата за ДДС, като маржът на печалбата съответства на разликата между продажната цена, начислена от данъчнозадължения дилър за стоките и покупната цена.

25 Видно от съображение 51 от Директивата за ДДС, целта на режима за облагане на маржа на печалбата за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети е предотвратяването на двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица (вж. в този смисъл решение от 3 март 2011 г., Ауто Николови, C-203/10, EU:C:2011:118, т. 47 и цитираната съдебна практика).

26 До такова двойно данъчно облагане всъщност би се стигнало, ако върху цялата цена с данък се обложи доставката от данъчнозадължен дилър на стока втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети, след като цената, при която той ги е придобил, включва ДДС, който е бил платен преди това от лице, попадащо в една от посочените категории в член 314, букви а)—г) от Директивата, и който нито това лице, нито данъчнозадълженият дилър са могли да приспаднат (вж. в този смисъл решение от 3 март 2011 г., Ауто Николови, C-203/10, EU:C:2011:118, т. 48 и цитираната съдебна практика).

27 Условията, които трябва да са изпълнени, за да може данъчнозадълженото лице да приложи режима за облагане на маржа на печалбата, са предвидени в член 314 от Директивата за ДДС. Този член, освен че уточнява вида на стоките, които данъчнозадълженият дилър може да достави при режим за облагане на маржа на печалбата, посочва в букви а)—г) списък на лицата, към които данъчнозадълженият дилър следва да се обърне за придобиване на тези стоки, така че да може да приложи посочения специален режим. Общото между тези различни лица е, че те не са имали право да приспаднат платения при покупката на тези стоки ДДС и следователно са понесли цялата тежест на този данък (вж. в този смисъл решение от 19 юли 2012 г., Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, т. 37).

28 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че във фактурите, които Litdana е получила от Handicare Auto, има вписвания както за режима за облагане на маржа на печалбата, така и за освобождаването от ДДС. Така във фактура № 96681, съдържаща се в представената на Съда преписка и представляваща типов образец на издадените от Handicare Auto фактури за доставката на разглежданите в главното производство стоки, освен вписванията за датата на издаване на фактурата, идентификационния номер на регистрация по ДДС, под който Handicare Auto извършва доставката на стоките, пълното наименование и адреса на дружеството, количеството и характера на доставените стоки, единичната цена, цена „*Total DKK*“, размера на ДДС, равен на „0“, и размер „*Total DKK incl. VAT*“, фигурират и вписванията „*Sections 69-71*“ и „*Free of VAT*“.

29 Видно от акта за преюдициално запитване, вписванията, съдържащи се в издадените от Handicare Auto фактури относно прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата, са неверни, тъй като в резултат на последваща проверка от данъчните органи се установява, че Handicare Auto действително не е приложило този режим при доставката на разглежданите автомобили втора употреба. Въз основа на това тези органи приемат, че Litdana няма право да

приложи режима за облагане на маржа на печалбата, тъй като не са изпълнени условията за прилагането му, поради което впоследствие изискват от Litdana да плати съответния размер ДДС.

30 В това отношение следва да се отбележи, че предвиденият в член 314, буква г) от Директивата за ДДС случай на прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата е обусловен от условието посочените в този член стоки да се доставят на данъчнозадължено лице от друг данъчнозадължен дилър, който е приложил този режим при доставката — условие, което в случая не е изпълнено. Освен това от нито едно от твърденията в акта за преюдициално запитване не следва, че случаят по главното производство се подвежда под някой от другите случаи на прилагане на посочения режим, предвиден в член 314.

31 В този контекст следва да се припомни, че Съдът нееднократно е постановявал, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 43).

32 В постоянната си практика относно правото на приспадане на ДДС, предвидено в Директивата за ДДС, Съдът е направил извод, първо, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят това право, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на него с измамна цел или с цел злоупотреба. Второ, Съдът постановява, че злоупотребата или измамата поначало влече такава последица и за правото на освобождаване за вътреобщностна доставка (вж. в този смисъл решение от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 54). На последно място, Съдът постановява, че доколкото евентуалният отказ на право, изведено от Директивата за ДДС, отразява общия принцип, че никой не може да се ползва от правата, произтичащи от правната система на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба, като цяло националните административни и съдебни органи трябва да направят такъв отказ, независимо какво е правото от областта на ДДС, засегнато от измамата, а това следователно включва и правото на възстановяване на ДДС (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 46).

33 Съгласно постоянната практика това е така не само когато самото данъчнозадължено лице е извършило данъчна измама, но и когато то е знаело или е трябвало да знае, че със съответната сделка е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от доставки (във връзка с правото на приспадане вж. решение от 6 декември 2012 г., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 38—40, във връзка с правото на освобождаване от данък на вътреобщностната доставка вж. решение от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 54 и във връзка с възстановяването на ДДС вж. решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 49 и 50).

34 При това положение не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама (решение от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 48 и цитираната съдебна практика).

35 За сметка на това режимът на правото на приспадане, предвиден в Директивата за ДДС, 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 осъществената от данъчнозадълженото лице е опорочена поради измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане. Всъщност

установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавния бюджет (вж. решение от 6 декември 2012 г., Боник, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 41 и 42 и цитираната съдебна практика).

36 Следователно, дори и ако не са изпълнени всички материални условия, които дават право на освобождаване от ДДС за вътрешнообщностна доставка или на приспадане на ДДС, Съдът постановява, че това право не може да бъде отказано на данъчнозадължено лице, което е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната сделка не води до участието му в данъчна измама (вж. в този смисъл решения от 27 септември 2007 г., Teleos и др., C-409/04, EU:C:2007:548, т. 68 и от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 47—50 и 55).

37 Припомнените в точки 32—35 от настоящото решение съображения са релевантни при отказ на националните органи или съдилища да признаят правото да се приложи режимът за облагане на маржа на печалбата, посочен в член 314 от Директивата за ДДС, с което са съгласни всички страни и заинтересувани субекти, представили становища пред Съда.

38 Съгласно практиката на Съда мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни предоставено по Директивата за ДДС право данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. по аналогия решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 53, 54 и 59 и от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 53).

39 Когато са налице улики, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, добрият търговец би могъл, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност (вж. по аналогия решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 60).

40 Данъчната администрация обаче не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото да приложи режима за облагане на маржа на печалбата, от една страна, да провери по-специално, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, 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 (вж. по аналогия решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 61).

41 Всъщност данъчните органи по принцип са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на стопанските субекти, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилия ги стопански субект (вж. по аналогия решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 62).

42 Поради това въпросът дали Litdana е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че сделките, които осъществява, не са свързани с данъчна измама, спада към преценката на запитващата юрисдикция с оглед на принципите, развити в точки 37—41 от настоящото решение.

43 Сред тези фактори и обстоятелства, които запитващата юрисдикция следва да вземе предвид в това отношение, може по-специално да бъде и обстоятелството, че не е установено Litdana да е знаело, че Handicare Auto действително не е приложило режима за облагане на маржа на печалбата при разглежданите в главното производство доставки. При всички случаи това изобщо не следва от акта за преюдициално запитване.

44 Що се отнася до това дали Litdana е взело всички необходими мерки, за да се увери, че сделките, които реализира, не са свързани с данъчна измама, при цялостната си преценка запитващата юрисдикция би могла по-специално да вземе предвид обстоятелството, че разглежданите в главното производство доставки са част от дългогодишни търговски отношения между Litdana и Handicare Auto, в контекста на които в миналото Litdana се е постарало да провери пред данъчните органи значението на вписването „*Sections 69-71*“, съдържащо се в издадените от Handicare Auto фактури, и е получило потвърждение от посочените органи, че фактурите, съдържащи това вписване, са достатъчно доказателство, позволяващо му да приложи режима за облагане на маржа на печалбата. При тези обстоятелства обаче би било в противоречие с принцип на пропорционалност да се изисква от данъчнозадълженото лице систематично да проверява по отношение на всяка доставка, че доставчикът действително е приложил режима за облагане на маржа на печалбата, поне когато няма никакви улики, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама по смисъла на точка 39 от настоящото решение.

45 Що се отнася до това дали по главното производство има улики, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, следва да се припомни, че в съдебното заседание в отговор на поставен от Съда въпрос литовското правителство приема, че простото вписване „*Sections 69-71*“, съдържащо се в получените от Litdana фактури, разглеждано изолирано, не е улика, която би трябвало да събуди подозрение у дружеството за наличие на нередности или измама. Според това правителство обстоятелството, че върху фактурите е вписано едновременно „*Sections 69-71*“ и „*Free of VAT*“, представлява улика за наличие на нередности или измама по смисъла на точка 39 от настоящото решение.

46 В това отношение, макар да е вярно, че това двойно вписване не е недвусмислено, тъй като, изглежда, препраща както към правилата за облагане на доставката въз основа на маржа на печалбата на дилъра, така и към тези за освобождаване на доставката от ДДС, следва обаче да се изрази съгласие с Европейската комисия, че не е очевидно, че посоченото двойно вписване може да събуди подозрение у разумния стопански субект, без да е специалист в областта на ДДС, по отношение на наличието на нередности или измама, извършени от друг стопански субект по предходна сделка. Всъщност не е изключено данъчнозадълженото лице да тълкува това двойно вписване като потвърждение на факта, че доставката е осъществена съгласно член 314, буква г) от Директивата за ДДС от друг данъчнозадължен дилър, доколкото ДДС се прилага по отношение на доставката от този друг данъчнозадължен дилър в съответствие с режима за маржа на печалбата. Както вписването за освобождаването от ДДС, така и вписването за режима за облагане на маржа на печалбата, съдържащи се в разглежданите в главното производство фактури биха могли, както посочва Litdana в съдебното заседание, да бъдат тълкувани от данъчнозадълженото лице като потвърждение на факта, че е начислен данък само върху маржа на дилъра, а стойността на съответните стоки е освободена от данък, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

47 Освен това, и при условие че запитващата юрисдикция не установи друго, вписването „*Free of VAT*“, във връзка с вписванията „*Sections 69-71*“ и „*Total DKK incl. VAT*“, фигуриращи във фактурите, би могло да бъде тълкувано от данъчнозадълженото лице и като потвърждение, че при прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата, той не би могъл съгласно член 323 от Директивата за ДДС да приспадне данъка, платен при покупката на разглежданите стоки, или също така, че става въпрос за доставка при посочения режим, при който съгласно член 325 от тази директива издадените от данъчнозадължения дилър фактури не могат да отразяват отделно ДДС, свързан с доставките.

48 С оглед на изложените съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 314 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държава членка да откажат на данъчнозадължено лице, получило фактура, съдържаща вписвания както за режима за облагане на маржа на печалбата, така и за освобождаването от ДДС, правото да приложи режима за облагане на маржа на печалбата, дори и ако от извършена

от посочените органи последваща проверка се установи, че данъчнозадълженият дилър, доставил стоките втора употреба, действително не е приложил този режим при доставката на стоките, освен ако компетентните органи установят, че данъчнозадълженото лице не е действало добросъвестно или не е взело всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че сделката, която осъществява, не води до участието му в данъчна измама, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

49 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 (девети състав) реши:

Член 314 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 не допуска компетентните органи на държава членка да откажат на данъчнозадължено лице, получило фактура, съдържаща вписвания както за режима за облагане на маржа на печалбата, така и за освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС), правото да приложи режима за облагане на маржа на печалбата, дори и ако от извършена от посочените органи последваща проверка се установи, че данъчнозадълженият дилър, доставил стоките втора употреба, действително не е приложил този режим при доставката на стоките, освен ако компетентните органи установят, че данъчнозадълженото лице не е действало добросъвестно или не е взело всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че сделката, която осъществява, не води до участието му в данъчна измама, което запитващата юрисдикция следва да провери.

Подписи