Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

3 октомври 2019 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Закупуване на храни — Приспадане на данъка, платен по получени доставки — Отказ да се допусне приспадане — Доставчик, който евентуално е фиктивен — Измама с ДДС — Изисквания във връзка със знанието от страна на купувача — Регламент (ЕО) № 178/2002 — Задължение за гарантиране на възможност за проследяване на храните и задължение за идентифициране на доставчика — Регламенти (ЕО) № 852/2004 и (ЕО) № 882/2004 — Регистрационни задължения на стопанските субекти в хранителната промишленост — Отражение върху правото на приспадане на ДДС“

По дело C-329/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия) с акт от 10 май 2018 г., постъпил в Съда на 17 май 2018 г., в рамките на производство по дело

Valsts ieņēmumu dienests

срещу

„Altic“ SIA,

СЪДЪТ (трети състав),

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

генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: M. Aleksejev, началник-отдел,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 6 март 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за „Altic“ SIA, от A. Purmalis, advokāts,

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

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

* Език на производството: латвийски.

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė и A. Sauka, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 22 май 2019 г.,

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 „Директива 2006/112“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Valsts ieņēmumu dienests (латвийска данъчна администрация, наричана по-нататък „данъчният орган“) и „Altic“ SIA по повод на отправено до Altic искане за плащане на платения при закупуването на семена от рапица и след това приспаднат от Altic данък върху добавената стойност (ДДС), заедно с глоба и лихви за забава.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 168, буква а) от Директива 2006/112:

„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“.

4 Член 178, буква а) от тази директива предвижда:

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

„а) за целите на приспадане съгласно член 168, буква а), по отношение на доставката на стоки или услуги, то трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6“.

5 Член 273, първа алинея от посочената директива гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки,

извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица[,] и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки […] формалности, свързани с преминаването на границите“.

6 Съображения 28 и 29 от Регламент (ЕО) № 178/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 28 януари 2002 година за установяване на общите принципи и изисквания на законодателството в областта на храните, за създаване на Европейски орган за безопасност на храните и за определяне на процедури относно безопасността на храните (ОВ L 31, 2002 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 15, том 8, стр. 68) гласят:

„(28) Опитът е показал, че функционирането на вътрешния пазар на храни и фуражи може да бъде застрашено, когато е невъзможно да се проследяват храните и фуражите. Поради това е необходимо да се създаде всеобхватна система за проследяване в сферата на производство на храни и фуражи[,] така че да мо[же] да се извършва целенасочено и прецизно изтегляне от пазара или да се предоставя информация на потребителите или на контролните органи, и по този начин да се избягва потенциалната опасност от ненужно по-голямо разстройство на пазара в случай на проблеми, свързани с безопасността на храните.

(29) Необходимо е да се гарантира, че дадено предприятие за производство на храни или фуражи, включително вносител, може да установи поне предприятието, от което са доставени храните, фуражите, животното или веществото, които могат да влязат в състава на дадена храна или фураж, за да се гарантира, че при проверка може да се осигури възможност за проследяване на всички етапи“.

7 За целите на този регламент член 3, точка 15 от него определя понятието „възможност за проследяване“ като „способността за проследяване на дадена храна, фураж, животно, което се отглежда за производство на храни[,] или вещество, което е предназначено за или се очаква да бъде вложено в храна или фураж, през всички етапи на производство, преработка и разпространение“.

8 Съгласно член 17, параграф 2, трета алинея от посочения регламент:

„Държавите членки определят и правилата за приложимите мерки и санкциите при нарушения на законодателството в областта на храните и фуражите. Предвидените мерки и санкции са ефективни, съразмерни и възпиращи“.

9 Член 18 от същия регламент, озаглавен „Възможност за проследяване“, гласи:

„1. На всички етапи на производство, преработка и разпространение се създава възможност за проследяване на храни, фуражи, животни, които се отглеждат за производство на храни[,] и всякакви други вещества, които са предназначени за или се очаква да бъдат вложени в дадена храна или фураж.

2. Стопанските субекти в хранителната и фуражната промишленост трябва да могат да установят всяко лице, което им е доставило храна, фураж, животно, отглеждано за производство на храни[,] или вещество, което е предназначено за или се очаква да бъде вложено в дадена храна или фураж.

За тази цел субектите трябва да разполагат със системи и процедури, позволяващи предоставянето на тази информация на компетентните органи при поискване от тяхна страна.

[…]“.

10 Член 6, параграф 2 от Регламент (ЕО) № 852/2004 на Европейския парламент и на Съвета от 29 април 2004 година относно хигиената на храните (ОВ L 139, 2004 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 44, стр. 173) предвижда:

„Всеки оператор на предприятие за храни в частност уведомява съответния компетентен орган по начин, изискван от последния, за всяко предприятие под негов контрол, което извършва дейност по производство, преработка и разпространение на храни, с оглед на регистрацията на всяко подобно предприятие.

Операторите на предприятия за храни следва също да гарантират, че компетентният орган винаги получава актуална информация за предприятията, включително като го уведомяват за всяка значителна промяна в дейностите и за всяко закриване на съществуващо предприятие“.

11 Член 31, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 882/2004 на Европейския парламент и на Съвета от 29 април 2004 година относно официалния контрол, провеждан с цел осигуряване на проверка на съответствието със законодателството в областта на фуражите и храните и правилата за опазване здравето на животните и хуманното отношение към животните (ОВ L 165, 2004 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 58, стр. 216).

„а) Компетентните органи създават процедури, които следва да се изпълняват от стопанските субекти в областта на фуражите и храните, които кандидатстват за регистрация на техните предприятия в съответствие с изискванията на Регламент (ЕО) № 852/2004, Директива 95/69/ЕО [на Съвета от 22 декември 1995 година за установяване на условията и реда за одобряване и регистрация на някои предприятия и посредници във фуражния сектор и за изменение на Директиви 70/524/ЕИО, 74/63/ЕИО, 79/373/ЕИО и 82/471/ЕИО (ОВ L 332, 1995 г., стр. 15)] или на бъдещия регламент относно хигиената на фуражите.

б) Те съставят и актуализират списък на собствениците на предприятията за фуражи и храни, които са регистрирани. Когато такъв списък вече съществува за други цели, той също може да бъде използван по смисъла на настоящия регламент“.

Латвийското право

12 Член 10, параграф 1, точка 1 от Likums par pievienotās vērtības nodokli (Закон за ДДС), в редакцията му, в сила към момента на настъпване на фактите по главното производство, гласи следното:

„Единствено регистрираните [за данъчни цели] данъчнозадължени лица имат право в справка-декларацията за ДДС да приспадат от размера на платения по получени доставки данък за внасяне в държавния бюджет размера на данъка, посочен в издадените им от други данъчнозадължени лица фактури за стоки или услуги, доставени им за целите на техните облагаеми сделки, включително извършените в чужбина сделки, които биха били облагаеми, ако бяха извършени на територията на страната“.

13 Съгласно член 10, параграф 1^2 от този закон:

„Посоченият във фактурите за получените стоки или услуги размер на данъка се приспада след получаването на съответната фактура или след авансовото плащане на отбелязания в нея размер на данъка“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

14 През юли и август 2011 г. Altic закупува семена от рапица от „Sakorex“ SIA, а през октомври 2011 г. — от „Ulmar“ SIA. От акта за преюдициално запитване е видно, че тези дружества се свързват с Altic чрез обявите му в медиите и интернет. Въпросните семена от рапица са получени и се съхраняват в склад, принадлежащ на „Vendo“ SIA. Altic приспада платения във връзка с тези покупки ДДС.

15 След извършена на Altic проверка данъчният орган от своя страна приема, че посочените придобивни сделки не са извършени в действителност. Той разпорежда на Altic да заплати приспаднатия ДДС, както и глоба и лихви за забава.

16 Administratīvā rajona tiesa (Районен административен съд, Латвия) уважава подадената от Altic жалба за отмяна на решението на данъчния орган. Решението на този съд е потвърдено от Administratīvā apgabaltiesa (Окръжен административен съд, Латвия).

17 Последният съд отбелязва като безспорно, че семената от рапица са получени в склада в количеството и на датите, посочени в придружителните документи на Vendo. Той приема, че предвид тези обстоятелства Altic е действало добросъвестно и напълно се е доверило на способността на Sakorex и на Ulmar да доставят договорените стоки — способност, която не е задача на Altic да проверява. В това отношение данъчният орган не посочил конкретни действия, които по силата на приложимата правна уредба Altic е трябвало, но не е предприело.

18 Данъчният орган подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция, а именно Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия). Той изтъква, че съгласно Регламент № 178/2002 стопанските субекти в хранителната промишленост трябва да могат да установят всяко вещество, което е предназначено за или се очаква да бъде вложено в дадена храна или фураж, и за тази цел трябва да разполагат със системи и процедури, които позволяват съответната информация да бъде предоставяна на компетентните органи. Altic обаче не извършило ни най-малка проверка по отношение на съдоговорителите си, нито проверило дали те са регистрирани в Агенцията по храните и ветеринарните въпроси на Латвия. От това следвало, че Altic е знаело или е трябвало да знае, че участва в злоупотреба с общата система на ДДС.

19 Според запитващата юрисдикция няма спор, че са налице улики, че Sakorex и Ulmar са фиктивни предприятия и че произходът на въпросните стоки не може да бъде установен. Следователно се поставя въпросът дали Altic е знаело или е трябвало да знае, че разглежданите в главното производство сделки са част от измама с ДДС.

20 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва липсата на каквито и да било доказателства, които да сочат, че закупените семена от рапица са предназначени единствено да бъдат използвани за производството на горива, както твърди Altic, или поне че в никакъв случай не са били свързани с хранителната верига. Ето защо следвало да се приеме, че що се отнася до посочените сделки, Altic е обвързано от разпоредбите на Регламент № 178/2002.

21 Посочената юрисдикция споменава, че член 18 от този регламент закрепва общите принципи за проследимост на храните и за идентифициране на техните доставчици. Що се отнася до идентифицирането на доставчиците, тя отбелязва, че макар посоченият регламент да не уточнява в каква степен предприятието трябва да идентифицира доставчика си, от Указанията за прилагането на членове 11, 12, 14, 17, 18, 19 и 20 от Регламент № 178/2002, приети на 26 януари 2010 г. и съдържащи се в заключенията на Постоянния комитет по хранителната верига и здравето на животните към Европейската комисия, е видно, че предприятията са длъжни да съхраняват информация за името и адреса на доставчика на стоката, както и за самата стока.

22 Запитващата юрисдикция все пак се пита дали целта на Регламент № 178/2002, да се гарантира безопасността на храните, не изисква доказването на по-голяма грижа от страна на стопанските субекти в хранителната промишленост по отношение на избора на съдоговорител, което би ги задължило да извършат по отношение на него съответните проверки, и в частност регистриран ли е той пред компетентните органи, и дали при липсата на такава грижа може да им бъде отказано право на приспадане на ДДС. В това отношение запитващата юрисдикция се пита и дали с оглед на същата цел фактът, че Altic е проверило качеството на доставените стоки, би могъл да облекчи едно такова задължение за извършване на по-задълбочено проучване на съдоговорителя.

23 Освен това запитващата юрисдикция отбелязва, че според данъчния орган това, че Altic не е проверило регистрирани ли са съдоговорителите му в Агенцията по храните и ветеринарните въпроси, показва, че то е знаело или е трябвало да знае, че разглежданите в главното производство сделки са част от измама с ДДС. Тази юрисдикция счита обаче, че макар предвидената в разпоредбите на Регламенти № 852/2004 и № 882/2004 проверка на регистрацията на предприятие за храни да дава уверение, че то участва законно в хранителната верига, въпросната регистрация не изключва възможността икономическата дейност на това предприятие да е фиктивна, и обратно, липсата на регистрация не е основание тази дейност автоматично да се приеме за фиктивна, така че липсата на проверка не е решаващ признак в подкрепа на заключението на данъчния орган.

24 При тези обстоятелства Augstākā tiesa (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Като се има предвид целта на Регламент № 178/2002 да гарантира безопасността на храните (което се постига, наред с други средства, чрез гарантиране на възможност за проследяване на храните), трябва ли член 168, буква а) от Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че допуска да се откаже приспадане на платен данък, в случай че данъчнозадълженото лице, участващо в хранителната верига, не е положило при избора на свой съдоговорител по-голяма грижа (извън обичайните търговски практики), състояща се по същество в задължението за извършване на проверки по отношение на съдоговорителя, но в същото време е проверило качеството на храните, като по този начин е изпълнило целта на Регламент № 178/2002?

2) Налага ли изискването по член 6 от Регламент № 852/2004 и член 31 от Регламент № 882/2004 за регистрация на предприятията за храни, тълкувано в светлината на член 168, буква а) от Директива 2006/112, задължение на страната, която сключва договор с такова предприятие, да провери неговата регистрация и от значение ли е тази проверка за преценката дали въпросната страна е знаела или е трябвало да знае, че участва в сделка с фиктивно предприятие предвид особеностите на тази сделка?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

25 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС да бъде отказано на участващо в хранителната верига данъчнозадължено лице, заради това че не е изпълнило задълженията във връзка с идентифицирането на доставчиците си, каквито задължения за целите на проследимостта на храните има по силата на член 18, параграф 2 от Регламент № 178/2002.

26 На първо място, следва да се припомни, че 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 общата система на ДДС. Режимът на приспадане цели изцяло да освободи стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност, при условие че самата тази дейност по принцип подлежи на облагане с ДДС (вж. в този смисъл решение от 19 октомври 2017 г., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 35 и 37 и цитираната съдебна практика).

27 Правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, когато материалните и процесуалните изисквания или предпоставки, които обуславят това право, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (вж. в този смисъл решение от 19 октомври 2017 г., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 36 и 38 и цитираната съдебна практика).

28 Извън тези материални и процесуални изисквания или предпоставки, произтичащи от член 168, буква а) и член 178, буква а) от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл решение от 19 октомври 2017 г., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 39 и 40), член 273 от тази директива дава възможност на държавите членки при определени условия да наложат други задължения, които считат за необходими, за да се осигури правилното събиране на ДДС и да се предотвратят измамите.

29 На второ място, следва да се припомни също, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112. В това отношение Съдът е постановил, че 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 март 2014 г., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, т. 40 и цитираната съдебна практика).

30 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 с покупката участва в сделка, която е част от измама с ДДС (решение от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 48 и цитираната съдебна практика).

31 Когато констатира, че издателят на фактурата е извършил измама или е допуснал нередности, данъчният орган трябва въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя на фактурата да е извършил проверки, които не са негова задача, да установи, че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от измама с ДДС (решение от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 50 и цитираната съдебна практика).

32 Що се отнася до това каква степен на грижа се изисква от данъчнозадълженото лице, желаещо да упражни правото си на приспадане на ДДС, Съдът е постановил, че когато са направили всичко необходимо, за да се уверят, че сделките им не са част от измама, включително с ДДС, стопанските субекти трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск да загубят правото си на приспадане на платения ДДС, като мерките, които в конкретния случай е разумно за тази цел да се изискват от данъчнозадълженото лице, се определят с оглед главно на обстоятелствата по конкретния случай (вж. в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 53 и 59 и от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 51).

33 В случая по главното производство данъчният орган, като преценява, че доставчиците на Altic са фиктивни предприятия и че следователно става въпрос за измама с общата система на ДДС, отказва да признае на Altic право на приспадане на ДДС. Той по-специално приема, че като стопански субект в хранителната промишленост Altic е било длъжно съгласно член 18, параграф 2 от Регламент № 178/2002 да извърши задълбочена проверка на съдоговорителите си. Неизпълнението на това задължение показвало, че Altic е знаело или е трябвало да знае, че участва в сделки, които са част от тази измама.

34 От една страна обаче, както отбелязва генералният адвокат в точка 46 от заключението си, отказът да се признае право на приспадане на ДДС поради неизпълнение на задълженията, произтичащи от посочената разпоредба от Регламент № 178/2002, не намира никакво правно основание в Директива 2006/112. Задълженията по Регламент № 178/2002 всъщност нямат общо с предвидените в тази директива материални и процесуални изисквания и предпоставки за правото на приспадане. От доказателствата, с които разполага Съдът, също не следва, че посоченото основание за отказ произтича от приложимото национално законодателство в областта на ДДС.

35 От друга страна, що се отнася до обстоятелството, че съгласно констатациите на запитващата юрисдикция Altic е участвало в хранителната верига и съответно е обвързано от разпоредбите на Регламент № 178/2002, следва да се отбележи, че предвиденото в член 18, параграф 2 от този регламент задължение да се гарантира възможност за проследяване на храните преследва цел, различна от целта да се разкриват измамите с ДДС. Всъщност от съображения 28 и 29 от посочения регламент е видно, че целта на задължението за идентифициране на доставчиците на храни е да се даде възможност за целенасочено и прецизно изтегляне на храни от пазара или за предоставяне на информация на потребителите или на контролните органи, за да се избегне потенциалната опасност от ненужно по-голямо разстройство на вътрешния пазар. Неизпълнението на това задължение може да доведе до санкции, предвидени от националното право, в съответствие с член 17, параграф 2, трета алинея от същия регламент.

36 От това следва, че само по себе си такова задължение не може да се счита за мярка, която може да се очаква, че ще бъде взета от данъчнозадълженото лице, за да се увери то, че сделките му не са част от измама с общата система на ДДС. Следователно, както отбелязва генералният адвокат в точка 56 от заключението си, евентуалното неизпълнение на въпросното задължение само по себе си не може автоматично да оправдае отказа да се признае на това лице правото да приспадне ДДС.

37 В този контекст е важно освен това да се припомни, че предвиденото в член 18, параграф 2 от Регламент № 178/2002 задължение, съгласно самия текст на тази разпоредба, е да се идентифицира всеки доставчик на храна и да се въведат системи и процедури, които позволяват такава информация да бъде предоставяна на компетентните органи при поискване от тяхна страна.

38 Що се отнася до данните, които се изискват за целите на тази идентификация, следва да се приеме, че те трябва да позволяват постигането на описаната в точка 35 от настоящото решение цел да се гарантира възможност за проследяване, поради което поначало е достатъчно доставчиците да бъдат идентифицирани по името и адреса им. Затова не може да бъде приет доводът, изтъкнат от данъчния орган пред запитващата юрисдикция и от латвийското правителство в писменото му становище, че този регламент изисква като общо правило задълбочена проверка на съдоговорителя.

39 Би било различно само ако надлежно се докаже, че поради особени обстоятелства купувачът на съответните храни е трябвало да има сериозни съмнения относно действителното съществуване или самоличност на доставчика на тези храни, когото съгласно Регламент № 178/2002 е длъжен да идентифицира така, че да се увери в тази самоличност, което евентуално следва да се провери от запитващата юрисдикция.

40 Ако се приеме, че случаят е такъв, това обстоятелство би могло да представлява един от белезите, които, ако се вземат заедно и са непротиворечиви, биха сочели, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в сделка, която е част от измама с ДДС.

41 С оглед на изложените по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС да се отказва на участващо в хранителната верига данъчнозадължено лице с единственото съображение — ако се допусне, че наличието на такова съображение е надлежно установено, което запитващата юрисдикция следва да провери — че не е изпълнило задълженията във връзка с идентифицирането на доставчиците си, каквито задължения за целите на проследимостта на храните има по силата на член 18, параграф 2 от Регламент № 178/2002. Неизпълнението на тези задължения обаче може да представлява един от белезите, които, ако се вземат заедно и са непротиворечиви, биха сочели, че това лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в сделка, която е част от измама с ДДС, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

По втория въпрос

42 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че за преценката дали участващо в хранителната верига данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в сделка, която е част от измама с ДДС, има значение обстоятелството, че то не е проверило регистрирани ли са доставчиците му пред компетентните органи в съответствие с член 6, параграф 2 от Регламент № 852/2004 и с член 31, параграф 1 от Регламент № 882/2004.

43 В това отношение член 6, параграф 2 от Регламент № 852/2004 предвижда, че всеки стопански субект в хранителната промишленост уведомява съответния компетентен орган за всяко предприятие, което участва в производството, преработката и разпространението на храни, с оглед на регистрацията му. Съгласно член 31, параграф 1, букви а) и б) от Регламент № 882/2004 компетентните органи са длъжни да създадат процедури, които да бъдат следвани от тези субекти, когато кандидатстват за регистрация на техните предприятия, както и да актуализират списъка на регистрираните субекти.

44 Следва да се отбележи, че Регламенти № 852/2004 и № 882/2004 не съдържат никакво задължение за стопанските субекти в хранителната промишленост да проверяват дали доставчиците им са регистрирани в съответствие с изискванията на тези регламенти. Подобно задължение за проверка за целите на приспадането на ДДС не произтича и от Директива 2006/112.

45 Както обаче бе припомнено в точка 31 от настоящото решение, когато, след като е установил, че издателят на фактурата е извършил измама или е допуснал нередности, данъчният орган иска да констатира, че получателят на тази фактура е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от измама с ДДС, той не може да изисква от този получател да е извършил проверки, които не са негова задача (вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 50).

46 В този контекст Съдът вече е постановил, че данъчният орган не може да изисква от желаещото да упражни правото на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице да представи документи от своя доставчик на едър рогат добитък, в които да се споменават ушните марки на животните, каквито се предвиждат в рамките на системата за идентификация и регистрация по Регламент (ЕО) № 1760/2000 на Европейския парламент и на Съвета от 17 юли 2000 година за създаване на система за идентификация и регистрация на едър рогат добитък и относно етикетирането на говеждо месо и продукти от говеждо месо и за отмяна на Регламент (ЕО) № 820/97 на Съвета (ОВ L 204, 2000 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 34, стр. 186) (вж. в този смисъл решение от 18 юли 2013 г., Евита-К, C-78/12, EU:C:2013:486, т. 42).

47 Също така, за да установи, че участващо в хранителната верига данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че доставчиците му са участвали в измама с ДДС, данъчният орган не може да изисква това лице да е проверило дали същите са изпълнили задълженията си за регистрация в съответствие с правото на Съюза в областта на храните.

48 Ето защо на втория въпрос следва да се отговори, че член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че за преценката дали участващо в хранителната верига данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в сделка, която е част от измама с ДДС, няма значение обстоятелството, че то не е проверило регистрирани ли са доставчиците му пред компетентните органи в съответствие с член 6, параграф 2 от Регламент № 852/2004 и с член 31, параграф 1 от Регламент № 882/2004.

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 (трети състав) реши:

1) **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 не допуска правото на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС) да се отказва на участващо в хранителната верига данъчнозадължено лице с единственото съображение — ако се допусне, че наличието на такова съображение е надлежно установено, което запитващата юрисдикция следва да провери — че не е изпълнило задълженията във връзка с идентифицирането на доставчиците си, каквито задължения за целите на проследимостта на храните има по силата на член 18, параграф 2 от Регламент (ЕО) № 178/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 28 януари 2002 година за установяване на общите принципи и изисквания на законодателството в областта на храните, за създаване на Европейски орган за безопасност на храните и за определяне на процедури относно безопасността на храните. Неизпълнението на тези задължения обаче може да представлява един от белезите, които, ако се вземат заедно и са непротиворечиви, биха сочели, че това лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в сделка, която е част от измама с ДДС, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.**

2) **Член 168, буква а) от Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/45, трябва да се тълкува в смисъл, че за преценката дали участващо в хранителната верига данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в сделка, която е**

част от измама с ДДС, няма значение обстоятелството, че то не е проверило регистрирани ли са доставчиците му пред компетентните органи в съответствие с член 6, параграф 2 от Регламент (ЕО) № 852/2004 на Европейския парламент и на Съвета от 29 април 2004 година относно хигиената на храните и с член 31, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 882/2004 на Европейския парламент и на Съвета от 29 април 2004 година относно официалния контрол, провеждан с цел осигуряване на проверка на съответствието със законодателството в областта на фуражите и храните и правилата за опазване здравето на животните и хуманното отношение към животните.

Подписи