Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

6 септември 2012 година*

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 9 — Понятието „данъчнозадължено лице“ — Право на приспадане — Отказ — Принцип на данъчен неутралитет — Издател на фактурата, заличен от регистъра на индивидуалните предприемачи — Издател на фактурата, който не е изпълнил задължението да декларира наетите от него лица в данъчната администрация — Задължение за данъчнозадълженото лице да се увери, че издателят на фактурата е изпълнил нормативните си задължения към данъчната администрация“

По дело C-324/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Legfelsőbb Bíróság (Унгария) с акт от 21 април 2011 г., постъпил в Съда на 29 юни 2011 г., в рамките на производство по дело

Gábor Tóth

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н J. Malenovský, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н G. Arestis и г-н T. von Danwitz (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Tóth, от G. Patakiné Schneider, ügyvéd,

— за унгарското правителство, от г-н M. Fehér и г-жа K. Szíjjártó, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-н V. Bottka и г-н A. Sipos, в качеството на представители,

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

* Език на производството: унгарски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО 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 Това запитване е отправено в рамките на спор между г-н Tóth и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Регионална данъчна дирекция на Северна Унгария, която е част от националната данъчна и митническа администрация), правоприемник на Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (местна данъчна служба, подчинена на регионалната данъчна служба за Северна Унгария на администрацията за приходи и финансов контрол), по повод отказа на последната да допусне приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен по счетени за съмнителни сделки.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 подлежат на облагане с ДДС доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

4 Член 9, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„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. […]“.

5 Съгласно дял X („Приспадане на данъка“), глава 1 („Възникване и обхват на правото на приспадане“), член 167 от същата директива „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

6 Член 168, буква а) от Директива 2006/112 предвижда, че 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 от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, 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.

7 Член 178 от посочената директива, който се намира в глава 4, озаглавена „Правила, регулиращи правото на приспадане“, от същия дял X, гласи:

„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, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

[…]“.

8 Съгласно дял XI („Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“), глава 2 („Идентификация“), член 213, параграф 1, първа алинея от същата директива всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице.

9 Дял XI, глава 3 („Фактуриране“), член 220, точка 1 от Директива 2006/112 предвижда, че всяко данъчнозадължено лице осигурява издаването на фактура или от самия него, или от неговия клиент, или на негово име, или в негова полза, от трето лице по отношение на доставки на стоки и услуги, които той е извършил на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице.

10 Член 226 от Директива 2006/112 изброява само данните, които, без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, се изискват задължително за целите на ДДС във фактурите, издадени в съответствие с разпоредбите на членове 220 и 221 от тази директива.

11 Дял XI, глава 7 („Други разпоредби“), член 273 от посочената директива предвижда:

„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.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Унгарското право

12 Член 32, параграф 1, буква а) от Закон LXXIV от 1992 г. за данъка върху добавената стойност (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, Magyar Közlöny 1992/128, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия от него данък данъка, който друго данъчнозадължено лице му е начислило при доставката на стоки или услуги.

13 Съгласно член 35, параграф 1, буква а) от посочения закон правото на приспадане — освен ако Законът за данъците не предвижда друго — може да се упражни само от лица, които притежават документи, удостоверяващи размера на начисления по получени доставки данък. За такива се считат фактурите, опростените фактури и заместващите фактурата документи, издадени на името на данъчнозадълженото лице.

14 Член 44, параграф 5 от Закона за ДДС гласи:

„Издателят на фактурата или на опростената фактура отговаря за верността на съдържащите се в нея данни. Данъчните права на данъчнозадълженото лице, посочено в отчетния документ като купувач, не се засягат, ако по отношение на данъчното събитие същият е положил необходимата грижа, имайки предвид обстоятелствата при доставката на стоки или услуги“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

15 През 2007 г. г-н Tóth извършва строителни работи за данъчнозадължени лица, като отчасти използва подизпълнители, и по-специално индивидуалния предприемач M. L. Сключените между последния и г-н Tóth договори предвиждат задължението за подизпълнителя да води заповедна книга за строежа и да издаде сертификат за изпълнението на строителните работи. Според заповедните книги M. L. е нает между осем и четиринадесет лица на строежа. Сертифицирането на строителните работи се извършва към момента на предаването им от г-н Tóth на неговите клиенти. За въпросните строителни работи M. L. издава 20 фактури, които г-н Tóth приема и въвежда в своята счетоводна документация и в данъчните си декларации. Г-н Tóth твърди, че е извършил плащането по фактурите в брой.

16 От 2003 г. нататък M. L. преустановява изпълнението на данъчните си задължения. Освен това той не е декларирал пред данъчната администрация лицата, наети от него постоянно или временно. С окончателно решение от 20 юни 2007 г. компетентният общински орган отнема притежавания от M. L. лиценз за индивидуален предприемач.

17 Данъчната администрация установява, че за 2007 г. г-н Tóth дължи допълнителен ДДС в размер на 5 600 000 HUF, тъй като посоченият в издадените от M. L. фактури данък не може да се приспада, при положение че, считано от 20 юни 2007 г., последният вече не може да бъде квалифициран като данъчнозадължено лице и поради това след тази дата той вече не може да издава валидни фактури. Освен това част от издадените от M. L. фактури били с дата, предхождаща покупката на кочана с фактури, от който са взети, а именно 7 септември 2007 г. Накрая, г-н Tóth пропуснал да се осведоми в какво качество извършилите работата лица са работили на строежа.

18 Вследствие на подадената от г-н Tóth административна жалба срещу това решение то е потвърдено с решение от 8 януари 2010 г. на ответника в главното производство. Последният по-специално подчертава, че към момента на издаването на 16 от 20-те разглеждани фактури техният издател M. L. вече нямал качеството на данъчнозадължено лице и следователно вече нямал право да прехвърля данъка. В това отношение не бил от значение фактът, че в рамките на въпросната година неговият идентификационен номер още не бил заличен от регистъра на данъчната администрация.

19 Nógrád megyei bíróság (Регионален съд Ноград) отхвърля жалбата, подадена от г-н Tóth срещу решението на ответника в главното производство с решение от 9 юни 2010 г. Мотив за отхвърлянето на жалбата е фактът, че M. L. е загубил качеството си на данъчнозадължено лице на 20 юни 2007 г. и че по тази причина той вече нямал право да прехвърля ДДС. Що се отнася до фактурите, издадени преди тази дата от M. L., посочената юрисдикция констатира, че последният няма декларирани или временни работници, така че не било установено, че въпросните строителни работи наистина са били извършени от него. Освен това г-н Tóth не проверил дали посочената във фактурата услуга действително е била предоставена от издателя на фактурата, нито дали лицата, извършили строителните работи на строежа, са били наети за постоянно или временно от M. L.

20 Г-н Tóth обжалва посоченото решение за отхвърляне на Nógrád megyei bíróság пред запитващата юрисдикция. Последната не е сигурна, от една страна, дали правото на приспадане може да бъде ограничено поради факта, че издателят на фактурата е заличен от регистъра на предприемачите. От друга страна, тази юрисдикция се пита дали е възможно да счита, че г-н Tóth е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, по която е налице измама с ДДС по смисъла на точка 59 от Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161), тъй като не се е постарал да се осведоми дали между извършващите работата лица и издателя на фактурата са били налице правоотношения.

21 Като преценява, че разрешаването на спора в главното производство зависи от тълкуването на правото на Съюза, Legfelsőbb Bíróság (Върховният съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Противоречи ли на принципа на данъчен неутралитет (член 9 от Директива (2006/112) правно тълкуване, според което получателят на фактура не може да упражни правото си на приспадане, ако лицензът на индивидуалния предприемач, издал тази фактура, е бил отнет от общинските власти преди изпълнението на договора или преди издаването на фактурата?

2) С оглед на принципа на данъчен неутралитет възможно ли е обстоятелството, че издалият фактурата индивидуален предприемач не е декларирал наетите от него работници (които следователно работят „на черно“) и на това основание данъчната администрация е установила, че въпросният предприемач няма декларирани работници, да доведе до това, че получателят на фактурата вече няма право да приспада данъка?

3) Може ли да се счита, че получателят на фактурата е проявил небрежност, като не е проверил дали съществува правоотношение между работниците, наети за извършването на строителни работи, и издателя на фактурата, нито дали последният е изпълнил своето данъчно задължение за деклариране или всяко друго задължение по отношение на тези работници? Може ли да се приеме, че това поведение представлява обективен факт, който може да установи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС?

4) С оглед на принципа на данъчен неутралитет може ли в рамките на своята оценка националната юрисдикция да вземе предвид предходните обстоятелства, когато цялостната преценка на всички обстоятелства по случая я навежда на извода, че сделката не е била извършена между посочените във фактурата страни?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

22 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали Директива 2006/112 и принципът на данъчен неутралитет трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че не допускат данъчният орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени му услуги, поради това че лицензът на индивидуален предприемач на издателя на фактурата му е отнет, преди последният да е предоставил въпросните услуги или да е издал съответната фактура.

23 Видно от постоянната съдебна практика, правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. по-специално Решение от 25 октомври 2001 г. по дело Комисия/Италия, C-78/00, Recueil, стр. I-8195, точка 28, Решение от 10 юли 2008 г. по дело Sosnowska, C-25/07, Сборник, стр. I-5129, точка 14, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, точка 37).

24 Както Съдът неведнъж е подчертавал, 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 бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък,

начислен по получени доставки (вж. по-конкретно Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98-C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 47 и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 38).

25 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-конкретно Решение по дело Gabalfrisa и др., посочено по-горе, точка 44, Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 78, както и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 39).

26 Що се отнася до материалноправните изисквания за възникване на правото на приспадане, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че стоките или услугите, на които се основава това право, трябва да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки и че нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице.

27 Що се отнася до главното производство, от акта за преюдициално запитване следва, че въпросните услуги са използвани впоследствие от жалбоподателя в главното производство за целите на собствените му облагаеми сделки.

28 Относно качеството на данъчнозадължено лице на издателя на фактурата за посочените услуги, следва да се напомни определението на това понятие, дадено в член 9, параграф 1 от Директива 2006/112.

29 Съгласно първа алинея от посочената разпоредба данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Съгласно втора алинея от същата разпоредба 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“.

30 Следователно понятието „данъчнозадължено лице“ е дефинирано широко, като за основа са взети фактически обстоятелства. За сметка на това от посочения член 9, параграф 1 не следва, че качеството на данъчнозадължено лице зависи от каквото и да било разрешение или лицензия, предоставено или предоставена от административни органи за упражняването на икономическа дейност.

31 Несъмнено член 213, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 предвижда, че всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице. Независимо обаче от значението, което това деклариране има за доброто функциониране на системата на ДДС, то не би могло да представлява допълнително изискване, за да бъде признато качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от същата директива, тъй като посоченият член 213 фигурира в нейния дял XI, глава 2, озаглавена „Идентификация“.

32 Освен това Съдът вече е приел, че евентуалното неизпълнение от страна на доставчика на услуги на задължението да декларира кога започва облагаема дейност не може да постави под въпрос правото на приспадане, с което разполага получателят на услугите, що се отнася до платения за тях ДДС. Ето защо този получател има право на приспадане дори ако доставчикът на услуги е данъчнозадължено лице, което не е регистрирано за целите на ДДС, когато фактурите за предоставените услуги съдържат цялата изискуема информация по член 226 от

Директива 2006/112, и в частност информацията, която е необходима за идентифициране на лицето, издало посочените фактури, и на естеството на тези услуги (вж. Решение от 22 декември 2010 г. по дело Dankowski, C-438/09, Сборник, стр. I-14009, точки 33, 36 и 38).

33 От това следва, че данъчните органи не могат да откажат правото на приспадане, поради това че издателят на фактурата вече не разполага с лиценз за индивидуален предприемач и че при това положение той вече няма правото да използва своя данъчен идентификационен номер, когато тази фактура съдържа цялата предвидена в член 226 от Директива 2006/112 информация.

34 Предвид гореизложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че Директива 2006/112 и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги само поради това че лицензът за индивидуален предприемач на издателя на фактурата е отнет, преди последният да е предоставил въпросните услуги или да е издал съответната фактура, когато последната съдържа цялата изискуема от член 226 от посочената директива информация, и в частност информацията, която е необходима за идентифициране на лицето, съставило посочената фактура, и на естеството на предоставените услуги.

По втория въпрос

35 С този въпрос запитващата юрисдикция по същество пита дали Директива 2006/112 и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници.

36 Тъй като става дума за доставчик на услуги, извършил нередност, като не е декларирал наетите от него работници, така че те са положили недекларирал труд при доставката на въпросните услуги, този въпрос се отнася до ситуация, аналогична на разглежданата в главното производство по дело C-142/11, по което е постановено Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе.

37 В това Решение Съдът се е основал, от една страна, на принципите, регулиращи правото на приспадане, а от друга страна, на съдебната практика относно отказа да се ползват права, на които е извършено позоваване с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точки 37—42 и 46—48).

38 Въз основа на това Съдът стига до извода, че Директива 2006/112 не допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадължено лице правото да приспадне от ДДС, поради това че издателят на фактурата за предоставените услуги е извършил нарушения, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки (вж. Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 50).

39 При това положение на втория въпрос следва да се отговори, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е

трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

По третия въпрос

40 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество пита дали Директива 2006/112 трябва да бъде тълкувана в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали между наетите на строежа работници и издателя на фактурата е съществувало правоотношение или дали този издател е декларирал посочените работници, представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва сделка, свързана с измама с ДДС.

41 Този въпрос се отнася до ситуация, аналогична на разглежданата по дело C-80/11, по което е постановено Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе.

42 В точки 53 и 54 от посоченото решение Съдът преди всичко напомня практиката, съгласно която, когато са направили всичко необходимо, което разумно може да се изисква от тях, за да се уверят, че сделките им не са част от измама, независимо дали става дума за ДДС или друг вид измами, стопанските субекти трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск да загубят правото си на приспадане на платения ДДС. По-нататък, в точки 55—57 и 62—65 от същото решение, Съдът се позовава, съответно на член 273 от Директива 2006/112 и на факта, че по принцип данъчните органи са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице.

43 Въз основа на това Съдът стига до извода, че Директива 2006/112 не допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае правото на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, има качеството на данъчнозадължено лице, че е разполагал с въпросните стоки, че е бил в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 материалноправни и процесуални условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не е разполагало с данни, въз основа на които да заподозре евентуални нарушения или измама в това отношение от страна на въпросния издател (вж. Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 66).

44 Този извод относно доставката стоки се прилага също и при предоставяне на услуги, тъй като става дума за това дали може да се счита, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че доставката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от издателя на фактурата, тъй като посоченото лице не е проверило дали издателят на фактурата е разполагал с необходимия персонал, за да може да предостави въпросните услуги, дали е изпълнил задълженията си да декларира този персонал и дали персоналът на посочения издател е извършил съответните строителни работи.

45 Ето защо на третия въпрос следва да се отговори, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали между наетите на строежа работници и издателя на фактурата е съществувало правоотношение или дали този издател е декларирал посочените работници, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които

да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение от страна на този издател. Следователно правото на приспадане не може да бъде отказано поради посочения факт, след като предвидените в Директивата материалноправни и процесуални условия за упражняване на това право са изпълнени.

По четвъртия въпрос

46 С този въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали Директива 2006/112 и принципът на данъчен неутралитет не допускат тази юрисдикция да вземе предвид посочените в първите три въпроса обстоятелства, когато въз основа на цялостна преценка на всички факти по случая тя стига до извода, че в действителност сделката, с която се обосновава правото на приспадане, не е била извършена между посочените във фактурата страни.

47 Според акта за преюдициално запитване не се оспорва, че жалбоподателят в главното производство, който иска да упражни правото на приспадане, има качеството на данъчнозадължено лице и извършва строителни работи за други данъчнозадължени лица и следователно облагаема доставка на услуги. Като се има предвид, че това данъчнозадължено лице е извършило посочените работи не с помощта на собствения си персонал, а е прибягнало до подизпълнители, разглежданите услуги са му били предоставени от друг стопански субект, и впоследствие са използвани от него за нуждите на собствените му облагаеми сделки.

48 По-нататък, от акта за преюдициално запитване следва, че жалбоподателят в главното производство е сключил договор с M. L. за извършването на разглежданите работи и е представил издадените от последния фактури за тези строителни работи, които фактури съдържат цялата изискуема от Директива 2006/112 информация. Актът за преюдициално запитване не съдържа никакво уточнение, от което да се подразбира, че самият жалбоподател в главното производство е извършил неправомерни действия, като например представяне на декларации с невярно съдържание или изготвяне на нередовни фактури.

49 При тези обстоятелства става ясно, че четвъртият въпрос се отнася до ситуация, при която въпросните услуги са били осъществени не от персонала на издателя на фактурата, а от персонала на друг стопански субект, което може да означава както прикриване с измамна цел на доставчика на услугите, така и просто използване на друг подизпълнител. От акта за преюдициално запитване обаче не следва, че този въпрос поставя под съмнение предпоставката, която е в основата на първия, втория и третия въпрос, а именно че в главното производство са изпълнени материалноправните и процесуалните условия, предвидени в Директива 2006/112 за възникването и упражняването на правото на приспадане.

50 Няма съмнение, че когато данъчният орган предостави конкретни улики за наличието на измама, нито Директива 2006/112, нито принципът на данъчен неутралитет ще възпрепятстват националната юрисдикция да провери в рамките на съдебен спор между данъчнозадълженото лице и данъчния орган по повод отказа за правото на приспадане дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, и за тази цел споменатата юрисдикция да вземе предвид всички обстоятелства по случая, включително посочените в първия и втория въпрос, поставени от запитващата юрисдикция.

51 Налага се обаче изводът, че подобна проверка не може да постави под въпрос съображенията, на които се основават отговорите на първите три въпроса, освен ако данъчният орган не установи, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от издателя на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

52 Този извод се потвърждава от Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Netto Supermarkt (C-271/06, Сборник, стр. I-771, точки 27 и 29) относно освобождаването от ДДС на доставка на стоки извън Европейския съюз, в което Съдът е постановил, че доставчикът трябва да може да се довери на законосъобразността на сключваната от него сделка, без да рискува да загуби правото си на освобождаване от ДДС, когато не е могъл да забележи, дори да е положил грижата на добър търговец, че условията за освобождаване в действителност не са изпълнени поради подправяне на представеното му от купувача доказателство за износ.

53 Предвид гореизложеното на четвъртия въпрос следва да се отговори, че когато данъчният орган предоставя конкретни улики за наличието на измама, Директива 2006/112 и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка. При все това в положение като разглежданото в главното производство правото на приспадане може да бъде отказано само когато данъчният орган установи, въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

По съдебните разноски

54 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) Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен данък върху добавената стойност за предоставените му услуги само поради това че лицензът за индивидуален предприемач на издателя на фактурата е отнет, преди последният да е предоставил въпросните услуги или да е издал съответната фактура, когато последната съдържа цялата изискуема от член 226 от тази директива информация, и в частност информацията, която е необходима за идентифициране на лицето, съставило посочената фактура, и на естеството на предоставените услуги.

2) Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото на приспадане от дължимия или платен данък върху добавената стойност за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

3) Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали между наетите на строежа работници и издателя на фактурата е съществувало правоотношение или дали този издател е декларирал посочените работници, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в

сделка, свързана с измама с данък върху добавената стойност, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение от страна на този издател. Следователно правото на приспадане не може да бъде отказано поради посочения факт, след като предвидените в Директивата материалноправни и процесуални условия за упражняване на това право са изпълнени.

4) **Когато данъчният орган предоставя конкретни улики за наличието на данъчна измама, Директива 2006/112 и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка. При все това в положение като разглежданото в главното производство правото на приспадане може да бъде отказано само когато данъчният орган установи, въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.**

Подписи