Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

14 март 2013 година*

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Членове 213, 214 и 273 — Идентифициране на данъчнозадължените лица по ДДС — Отказ за предоставяне на идентификационен номер по ДДС с мотива, че данъчнозадълженото лице не разполага с материални, технически и финансови средства за упражняване на декларираната икономическа дейност — Законосъобразност — Борба срещу данъчните измами — Принцип на пропорционалност“

По дело C-527/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Augstākās tiesas Senāts (Латвия) с акт от 12 октомври 2011 г., постъпил в Съда на 18 октомври 2011 г., в рамките на производство по дело

Valsts ieņēmumu dienests

срещу

Ablessio SIA,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, изпълняващ функцията на председател на втори състав, г-н U. Lõhmus (докладчик), г-н A. Ó Caoimh, г-н Ал. Арабаджиев и г-н C. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Valsts ieņēmumu dienests, от г-н T. Kravalis, в качеството на представител,

— за латвийското правителство, от г-н I. Kalniņš и г-жа I. Ņesterova, в качеството на представители,

— за естонското правителство, от г-жа M. Linntam, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-жа C. Soulay и г-н E. Kalniņš, в качеството на представители,

* Език на производството: латвийски.

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 членове 213, 214 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Valsts ieņēmumu dienests (латвийската данъчна администрация, наричана по-нататък „VID“) и Ablessio SIA (наричано по-нататък „Ablessio“) по повод отказа за вписване на последния в регистъра на данъчнозадължените лица по данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Директива 2006/112

3 Понятията „данъчнозадължено лице“ и „икономическа дейност“ са дефинирани в член 9, параграф 1 от Директива 2006/112, както следва:

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

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

4 Член 213, параграф 1 от същата директива гласи:

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

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

5 Съгласно член 214 от Директивата:

„1. Държавите членки предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че следните лица са идентифицирани чрез индивидуален номер:

а) всяко данъчнозадължено лице, с изключение на посочените в член 9, параграф 2, което в рамките на съответната тяхна територия извършва доставки на стоки или услуги, за които ДДС подлежи на приспадане, различни от доставки на стоки или услуги, за които ДДС е дължим единствено от клиента или лицето, за което са предвидени стоките или услугите, в съответствие с членове 194—197 и член 199;

б) всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, извършващо вътреобщностни придобивания на облагаеми с ДДС стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), и всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което упражнява правото на избор по член 3, параграф 3 да избере облагаемост с ДДС на техните вътрешнообщностни придобивания;

[…]

2. Не е необходимо държавите членки да идентифицират определени данъчнозадължени лица, които извършват сделки инцидентно […]“.

6 Член 273, първа алинея от Директива 2006/112 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 на формалности, свързани с преминаването на границите“.

Латвийското право

7 Законът за данъка върху добавената стойност (Likums Par pievienotās vērtības nodokli, Latvijas Vēstnesis, 1995 г., №°49) във версията, приложима към обстоятелствата по спора в главното производство (наричан по-нататък „законът за ДДС“), гласи в член 3, параграф 1-1, втора алинея:

„VID има право да откаже вписването на дадено лице в регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС, ако това лице:

1) не може да бъде намерено на посочения законно регистриран адрес или на декларирания постоянен адрес или

2) след поискване от VID не предостави информация или предостави невярна информация относно материалните, техническите и финансовите си възможности да упражнява декларираната икономическа дейност“.

8 Съгласно член 3, параграф 5 от посочения закон:

„Ако общата стойност на облагаемите с ДДС доставки на стоки и услуги, осъществени през предходните дванадесет месеца от физическо или юридическо лице и от сдружение на тези лица или негов представител въз основа на договор или споразумение, не достига, нито надхвърля 10 000 LVL [латвийски лата], съответното лице, сдружение или неговите представители има право да не се регистрира като данъчнозадължено лице в регистъра на VID. Тази разпоредба се прилага и към институциите, финансирани от държавния бюджет. Всяко лице, което е упражнило правото си по този параграф, е длъжно в тридесетдневен срок от достигането или надхвърлянето на посочената стойност да се регистрира като данъчнозадължено лице в регистъра на VID“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

9 Ablessio, латвийско дружество с ограничена отговорност, подава молба пред VID да бъде вписано в регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС. С решение от 15 ноември 2007 г., потвърдено след подадена административна жалба с решение от 27 ноември 2007 г., VID отказва вписването, като поддържа, че дружеството не разполага с необходимите материални, технически и финансови възможности за упражняване на декларираната икономическа дейност, а именно извършването на строителни услуги.

10 От акта за отправяне на преюдициално запитване става ясно, че VID приема посочените решения за отказ въз основа на констатациите си, че най-напред Ablessio не притежава недвижимо имущество и няма сключен договор за наем на такова. По-нататък, професионален договор за наем е бил сключен единствено за наемане на нежилищна площ от само 4 $м^2$. Най-сетне, това дружество не е било вписано в регистъра на строителните дружества и не е осъществявало никаква дейност от създаването си, като единственият служител на дружеството, вероятно незаплатен, е бил председателят на управителния съвет.

11 Ablessio подава жалба за отмяна на посочените решения за отказ за вписване в регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС пред Administratīvā rajona tiesa (Първоинстанционен административен съд), който уважава жалбата с решение от 20 октомври 2009 г. и разпорежда на VID да впише дружеството в регистъра. Този съд приема, че Ablessio е предоставил на VID сведения относно възможностите си да упражнява декларираната икономическа дейност и че верността на тези сведения не е била оспорена. Поради това според същия съд предвидените в закона условия, позволяващи на VID да откаже вписването на даден икономически оператор в този регистър, не са били налице.

12 Произнасяйки се по жалбата на VID срещу това решение, Administratīvā apgabaltiesa (Апелативен административен съд) потвърждава решението на първоинстанционния съд с решение от 13 декември 2010 г., като също така приема, че законът за ДДС не позволява на VID да извършва преценка дали дадено лице, което желае да бъде вписано в регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС, има възможност да упражнява определена икономическа дейност. В това отношение било без значение дали същото лице е поискало и получило от този орган вписване на няколко дружества, които веднага след това са били прехвърлени на други лица без достатъчно равнище на доходите, позволяващо им да внесат дружествения капитал, след като посоченият закон не предвижда, че такива обстоятелства съставляват мотив за отказ за вписването на дадено лице в този регистър. За да се избегне всяко потенциално противозаконно действие на данъчнозадълженото лице във връзка с плащането на ДДС, законовата процедура предвиждала, че VID има задължение да контролира данъчнозадълженото лице и при констатиране на нарушения на националните разпоредби да начисли допълнителен данък, както и санкции.

13 VID подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция срещу решението на Administratīvā apgabaltiesa, поддържайки, че последният е допуснал грешка в тълкуването на член 3, параграф 1-1, втора алинея от закона за ДДС. В действителност според VID тази разпоредба го задължава да провери дали дадено лице има възможност да упражнява декларираната икономическа дейност.

14 Позовавайки се на Решение от 21 октомври 2010 г. по дело Nidera Handelscompagnie (C-385/09, Сборник, стр. I-10385), запитващата юрисдикция изказва съмнения по отношение на тълкуването по-специално на членове 213, 214 и 273 от Директива 2006/112.

15 При тези условия Augstākās tiesas Senāts решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли Директива 2006/112 [...] да се тълкува в смисъл, че не допуска на дадено лице да бъде отказан индивидуален номер, който служи за идентификацията му като данъчнозадължено лице, на основание на това, че притежателят на дял от капитала на това лице вече неколкократно е получавал индивидуален номер за други дружества, които в действителност никога не са осъществявали икономическа дейност, и е прехвърлял дела си в тези дружества на трети лица малко след получаването на индивидуален номер?

2) Трябва ли член 214 от тази директива във връзка с член 273 от същата да се тълкува в смисъл, че позволява на данъчната администрация, преди да предостави индивидуалния номер, да се увери в това, че данъчнозадълженото лице има възможност да осъществява облаганата с данък дейност, когато този контрол е насочен към осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване възможността за избягване на данъчно облагане?“.

По преюдициалните въпроси

16 Чрез въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да бъде изяснено дали членове 213, 214 и 273 от Директива 2006/112 следва да бъдат тълкувани в смисъл, че се противопоставят на това данъчната администрация на държава членка, с цел да осигури правилното събиране на ДДС и избягване на данъчните измами, да откаже да предостави идентификационен номер по ДДС на дадено дружество с единствения мотив, че според тази администрация то не притежава материални, технически и финансови средства за упражняване на декларираната икономическа дейност и че притежателят на части от капитала на това дружество вече е получавал многократно такъв номер за дружества, които никога не са упражнявали реално икономическа дейност и части от капитала на които са били прехвърляни скоро след предоставянето на този номер.

17 Следва да припомним, че съгласно член 213, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 всяко данъчнозадължено лице е длъжно да декларира началото, промяната и преустановяването на дейността си като такова. Член 214, параграф 1 от същата директива задължава държавите членки да предприемат необходимите мерки за идентификация на данъчнозадължените лица посредством индивидуален номер.

18 Основната цел на идентификацията на данъчнозадължените лица, предвидена в член 214 от Директива 2006/112, е да се осигури доброто функциониране на системата на ДДС (вж. в този смисъл Решение от 22 декември 2010 г. по дело Dankowski, C-438/09, Сборник, стр. I-14009, точка 33).

19 В това отношение Съдът вече се е произнесъл, че предоставянето на идентификационен номер по ДДС представлява доказателство за данъчния статут на задълженото лице с оглед приложението на ДДС и опростява контрола над данъчнозадължените лица с цел правилното събиране на данъка. В рамките на преходния режим на облагане на търговията в Европейския съюз идентификацията на данъчнозадължените лица по ДДС посредством индивидуални номера цели също така да улесни определянето на държавата членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки (вж. в този смисъл Решение от 6 септември 2012 г. по дело Mecsek-Gabona, C-273/11, точки 57 и 60 и Решение от 27 септември 2012 г. по дело VSTR, C-587/10, точка 51).

20 Освен това идентификационният номер по ДДС представлява важно доказателство за извършените сделки. Действително Директива 2006/112 изисква в поредица разпоредби, отнасящи се по-специално до фактурирането, декларирането и рекапитулацията, идентификационният номер на данъчнозадълженото лице, на приобретателя на стоки или на потребителя на услуги да бъде задължително посочен в тези документи.

21 Именно в светлината на тези съображения следва да се отговори на въпросите, поставени от запитващата юрисдикция.

22 Необходимо е да се отбележи, че въпреки изброяването в член 214 от Директива 2006/112 на категориите лица, които следва да бъдат идентифицирани посредством индивидуален номер, тази разпоредба не предвижда условията, на които би могло да бъде подчинено предоставянето на идентификационен номер по ДДС. Действително от текста на този член, както и на член 213 от същата директива следва, че държавите членки разполагат с известна свобода на преценка при приемането на мерки, за да осигурят идентификацията на данъчнозадължените лица за целите на ДДС.

23 Все пак тази свобода на преценка не може да бъде неограничена. Действително, макар и на държавите членки да е позволено да откажат предоставянето на индивидуален номер на дадено данъчнозадължено лице, тази възможност не може да бъде упражнявана без законен мотив.

24 Освен това от понятието „данъчнозадължено лице“, така както е дефинирано в член 9, параграф 1 от Директива 2006/112, следва, че такова е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

25 Съгласно практиката на Съда това понятие следва да бъде тълкувано широко. Всяко лице, което има намерение, потвърдено въз основа на обективни данни, да започне да извършва икономическа дейност по независим начин и което прави първоначални разходи за инвестиция с тази цел, трябва да бъде считано за данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл Решение от 8 юни 2000 г. по дело Breitsohl, C-400/98, Recueil, стр. I-4321, точка 34 и Решение от 1 март 2012 г. по дело Polski Trawertyn, C-280/10, точка 30).

26 От тази съдебна практика, както и от текста на член 213, параграф 1 от Директива 2006/112 следва, че за данъчнозадължени лица, имащи право да поискат предоставянето на идентификационен номер по ДДС, се считат не само лицата, които вече упражняват икономическа дейност, но също и тези, които планират да започнат такава дейност и които извършват първоначални разходи за инвестиция с тази цел. Тези лица могат също така да не са в състояние да докажат на този предварителен етап на тяхната икономическа дейност, че вече разполагат с материални, технически и финансови средства за упражняването на такава дейност.

27 В резултат на това Директива 2006/112, и по-специално нейните членове 213 и 214, се противопоставя на това, данъчната администрация на държава членка да откаже да предостави идентификационен номер по ДДС с единствения мотив, че лицето, което го е поискало, не е в състояние да докаже, че притежава материални, технически и финансови възможности за упражняване на икономическата дейност, декларирана при подаването на молбата за вписване в регистъра на данъчнозадължените лица.

28 Въпреки това съгласно трайната практика на Съда държавите членки имат законен интерес да вземат подходящите мерки за защита на своите финансови интереси, а борбата срещу данъчните измами, избягването на данъчно облагане и евентуалните злоупотреби представлява цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл Решение от 21 февруари

2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 71, Решение от 7 декември 2010 г. по дело R., C-285/09, Сборник, стр. I-12605, точка 36 и Решение от 18 октомври 2012 г. по дело Mednis, C-525/11, точка 31).

29 Освен това държавите членки са задължени да гарантират истинността на вписванията в регистъра на данъчнозадължените лица с цел да осигурят доброто функциониране на системата на ДДС. Поради това компетентният национален орган е длъжен да провери качеството на данъчнозадължено лице на молителя, преди да му предостави идентификационен номер по ДДС (вж. Решение по дело Mecsek-Gabona, цитирано по-горе, точка 63).

30 Следователно държавите членки могат, съгласно член 273, първа алинея от Директива 2006/112, законно да предвидят мерки, годни да попречат на злоупотребата с идентификационни номера по-специално от предприятия, чиято дейност и поради това качеството им на данъчнозадължени лица са чисто фиктивни. Въпреки това тези мерки не могат да надхвърлят необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяването на данъчни измами и не могат систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС и поради това неутралността на този данък (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 2007 г. по дело Collée, C-146/05, Сборник, стр. I-7861, точка 26, Решение по дело Nidera Handelscompagnie, цитирано по-горе, точка 49, Решение по дело Dankowski, цитирано по-горе, точка 37 и Решение по дело VSTR, цитирано по-горе, точка 44).

31 В това отношение следва да се отбележи, че мерки за контрол, подобни на предвидените от закона за ДДС, не могат да ограничават правото на данъчнозадължените лица на приспадане на дължимия или платен ДДС върху извършените разходи за инвестиции за нуждите на сделките, които планират да извършват и които им дават право на приспадане.

32 Необходимо е действително да припомним, че съгласно трайната практика на Съда идентификацията, предвидена в член 214 от Директива 2006/112, както и посочените задължения в член 213 от същата представляват само формални изисквания за целите на контрола, които не могат да поставят под въпрос по-специално правото на приспадане или правото на освобождаване от ДДС по вътрешнообщностна доставка, доколкото материалните условия, пораждащи тези права, са изпълнени (вж. в този смисъл Решение по дело Nidera Handelscompagnie, цитирано по-горе, точка 50, Решение от 19 юли 2012 г. по дело Rēdlihs, C-263/11, точка 48 и Решение по дело Mecsek-Gabona, цитирано по-горе, точка 60).

33 От тази съдебна практика следва, че вписването в регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС е формално изискване, така че дадено данъчнозадължено лице не може да бъде възпрепятствано да упражни правото си на приспадане, с мотива че не е било идентифицирано за целите на ДДС, преди да използва придобитите в рамките на облагаемата си дейност стоки (вж. в този смисъл цитираното по-горе Решение по дело Nidera Handelscompagnie, точка 51 и Решение по дело Dankowski, точки 33, 34 и 36). От това следва, че отказът да се предостави идентификационен номер по ДДС, не може по принцип да окаже никакво влияние върху правото на данъчнозадълженото лице на приспадане на платения ДДС, ако са изпълнени материалните условия, пораждащи това право.

34 За да се счита за пропорционален на целта за предотвратяване на данъчните измами, отказът за идентификация на данъчнозадължено лице посредством индивидуален номер трябва да почива на сериозни индиции, даващи възможност обективно да се приеме за вероятно предоставеният на това данъчнозадължено лице идентификационен номер по ДДС да бъде използван по измамен начин. Такова решение трябва да се основава на цялостна преценка на обстоятелствата по случая и на доказателствата, събрани в рамките на проверката на сведенията, предоставени от заинтересованото предприятие.

35 Запитващата юрисдикция следва като единствено компетентна както да тълкува националното право, така и да установи и прецени фактите по главното дело, и по-специално начина, по който то е приложено от данъчната администрация (Решение по дело Mednis, цитирано по-горе, точка 33 и цитираната съдебна практика), да прецени съвместимостта на националните мерки с правото на Съюза, и по-специално с принципа на пропорционалност. Съдът е компетентен само да предостави на тази юрисдикция критериите за тълкуване, които да ѝ позволят да прецени подобна съвместимост (вж. в този смисъл Решение от 30 ноември 1995 г. по дело Gebhard, C-55/94, Recueil, стр. I-4165, точка 19 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 30).

36 Що се отнася до обстоятелствата по главното дело, необходимо е да се отбележи, че липсата на материални, технически и финансови средства за упражняване на декларираната икономическа дейност не е достатъчна сама по себе си да докаже, че данъчнозадълженото лице има намерение да извърши данъчна измама. Все пак не може да се изключи възможността обстоятелства от такова естество в съчетание с други обективни данни, позволяващи да се заподозрат измамни намерения на данъчнозадълженото лице, да могат да съставляват индиции, които следва да бъдат взети предвид в рамките на цялостната преценка на опасността от измама.

37 По същия начин Директива 2006/112 не предвижда никакво ограничение на броя на молбите за предоставяне на индивидуални идентификационни номера по ДДС, които могат да бъдат подадени от едно и също лице, действащо за сметка на различни юридически лица. Тази директива не разрешава също така да се счита, че прехвърлянето на контрола над тези юридически лица след идентификацията им по ДДС представлява противозаконна дейност. Все пак такива обстоятелства могат също така да бъдат взети предвид в рамките на цялостната преценка на опасността от измама.

38 Запитващата юрисдикция следва да провери, като има предвид всички обстоятелства по делото, дали националната данъчна администрация е установила в достатъчна степен от правна страна съществуването на сериозни индиции, позволяващи да се счита, че има опасност молбата за вписване в регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС, подадена от Ablessio, да създаде възможност за злоупотреба с идентификационния номер или за друг вид измама с ДДС.

39 Предвид гореизложените съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че членове 213, 214 и 273 от Директива 2006/112 следва да се тълкуват в смисъл, че се противопоставят на това данъчната администрация на държава членка да откаже предоставянето на идентификационен номер по ДДС на дружество с единствения мотив, че според тази администрация то не разполага с материални, технически и финансови средства за упражняване на декларираната икономическа дейност и че притежателят на части от капитала на това дружество вече е получавал многократно такъв номер за дружества, които никога не са упражнявали реално икономическа дейност и части от капитала на които са били прехвърлени скоро след предоставянето на този номер, без въпросната данъчна администрация да е установила въз основа на обективни данни, че съществуват сериозни индиции, даващи възможност да се заподозре, че предоставеният идентификационен номер по ДДС ще бъде използван по измамен начин. Запитващата юрисдикция следва да извърши преценка дали тази данъчна администрация е предоставила сериозни индиции за съществуването на опасност от измама по главното дело.

По съдебните разноски

40 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 (втори състав) реши:

Членове 213, 214 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва да се тълкуват в смисъл, че се противопоставят на това данъчната администрация на държава членка да откаже предоставянето на идентификационен номер по данъка за добавената стойност на дружество с единствения мотив, че според тази администрация то не разполага с материални, технически и финансови средства за упражняване на декларираната икономическа дейност и че притежателят на части от капитала на това дружество вече е получавал многократно такъв номер за дружества, които никога не са упражнявали реално икономическа дейност и части от капитала на които са били прехвърлени скоро след предоставянето на този номер, без въпросната данъчна администрация да е установила въз основа на обективни данни, че съществуват сериозни индиции, даващи възможност да се заподозре, че предоставеният идентификационен номер по данъка върху добавената стойност ще бъде използван по измамен начин. Запитващата юрисдикция следва да извърши преценка дали тази данъчна администрация е представила сериозни индиции за съществуването на опасност от измама по главното дело.

Подписи