

Дело C- 596/21

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

28 септември 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Amtsgericht Nürnberg (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

21 септември 2021 г.

Жалбоподател:

A

Ответник:

Finanzamt M

[...]

Определение

по дело

A

– жалбоподател –

[...]

срещу

Finanzamt M (данъчна служба M)

– ответник –

относно данък върху добавената стойност за 2011 г.

втори съдебен състав [...] към Finanzgericht Nürnberg (Финансов съд, Нюрнберг, Германия)

на 21 септември 2021 г. определи:

I. Поставя на Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

- 1. Може ли на втория приобретател на стока да бъде отказано право да приспада данъчен кредит във връзка с нейното придобиване, тъй като той е трябвало да знае, че при първото прехвърляне първоначалният продавач е извършил измама с ДДС, въпреки че и първият приобретател е знаел, че първоначалният продавач е извършил измама с ДДС при първото прехвърляне?**
- 2. При утвърдителен отговор на първия въпрос: следва ли отказът да се признае право на приспадане на данъчен кредит по отношение на втория приобретател да бъде ограничен до размера на причинената на държавния бюджет загуба на данъчни приходи вследствие на извършената данъчна измама?**
- 3. При утвърдителен отговор на втория въпрос: следва ли причинената на държавния бюджет загуба на данъчни приходи да се изчислява**
 - а. чрез сравняване на законово дължимия данък във веригата от доставки с действително определения данък,**
 - б. чрез сравняване на законово дължимия данък във веригата от доставки с действително платения данък, или**
 - в. по някакъв друг начин?**

II. Спира настоящото производство до произнасяне на решението на Съда на ЕС.

[...]

Мотиви

I.

- 1 Жалбоподателят е търговец и купува за нуждите на своето предприятие от С, който се представя за W, употребяван автомобил, който С придобил от трето лице през предходна година. W знаел, че С се представял за него и бил съгласен с това. С издава на W фактура за доставката на употребяван автомобил за сумата от 52 100,84 EUR, плюс ДДС в размер на 9 899,16 EUR,

a W издава на жалбоподателя фактура в размер на 64 705,88 EUR, плюс ДДС в размер на 12 294,12 EUR, която предоставя на С, а той я предава на жалбоподателя. Жалбоподателят изплаща на С общо 77,000 EUR, които последният задържа за себе си. В счетоводната отчетност и в данъчните си декларации С отчита само продажната цена в размер на 52 100,84 EUR, плюс ДДС в размер на 9 899,16 EUR ДДС, и заплаща само ДДС в следващия се от това размер. W не отчита операцията нито в счетоводната си отчетност, нито в данъчните си декларации, нито пък внесъл ДДС във връзка с това.

- 2 С оглед покупката на употребявания автомобил жалбоподателят претендира право на данъчен кредит в размер на от 12 294,12 EUR. От своя страна ответникът счита, че жалбоподателят няма право да приспада данъчен кредит и същото следва да му бъде отказано, тъй като той би следвало да знае за извършената от С данъчна измама.
- 3 Въз основа на материалите по преписката и на резултатите от съдебното заседание запитващата юрисдикция приема, че с оглед на обстоятелствата в конкретния случай жалбоподателят бил длъжен, предвид наличието на редица нередности, да се увери в самоличността на търговския си партньор, в резултат което, първо да установи, че С прикрил умишлено идентичността, което не можело да има друга цел, освен извършването на измама с дължимия ДДС при продажбата на употребявания автомобил, и второ, че W останал безразличен към данъчните си задължения и не проявил воля да ги изпълни надлежно.

II.

- 4 На основание член 267, параграф втори във връзка с параграф първи, буква а) от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) решаващият съдебен състав поставя на Съда на Европейския съюз (СЕС) формулираните в диспозитива на настоящото определение въпроси.
- 5 **1. Правна уредба**
- 6 **а. Правото на Съюза**
- 7 Съгласно член 14, параграф 2, буква в) от Директивата относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) се разглежда като доставка на стоки:
 - 8 *„прехвърлянето на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисио[n]а.“*
 - 9 Член 167 от Директивата за ДДС предвижда:
 - 10 *„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.*

- 11 Член 168, буква а) от Директивата за ДДС гласи:
- 12 *„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.“*
- 13 Съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС, за да може да упражни правото си на приспадане по отношение на доставката на стоки и услуги, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря по-специално на следните условия:
- 14 *„[...] трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6“.*
- 15 **б. Националното право**
- 16 Съгласно член 3, параграф 3 от Umsatzsteuergesetz (Закон за ДДС, наричан по-нататък „UStG“):
- „При сделките въз основата на комисионен договор (член 383 от Handelsgesetzbuch (Търговски кодекс)) е налице доставка между комитента и комисионера. За получател на доставката при комисионния договор за продажба се счита комисионерът, а при комисионния договор за покупка — комитентът“.*
- 17 Член 15, параграф 1, първо изречение, точка 1, първо и второ изречение от UStG в действащата му в спорните години редакция гласи:
- 18 *„Данъчнозадълженото лице има право да приспада следните данъчни кредити:*
1. *дължимият по закон данък за доставки на стоки и услуги, които са извършени от друго данъчнозадължено лице за нуждите на неговото предприятие. За да упражни правото си да приспада данъчен кредит, предприемачът трябва да притежава фактура, издадена в съответствие с членове 14 и 14a“.*
- 19 **2. Преценка с оглед на националното право и релевантност на преюдициалния въпрос**
- 20 Въз основа на материалите по преписката и резултатите от проведеното съдебно заседание се поставя въпросът до какъв размер следва да бъде отказан подлежащият на приспадане данъчен кредит за придобития от

жалбоподателя употребяван автомобил, предвид обстоятелството, че жалбоподателят е следвало да знае за извършената от С данъчна измама.

- 21 По отношение на начисления във фактурата ДДС са налице законовите предпоставки за приспадане на данъчен кредит по член 15, параграф 1, първо изречение, точка 1 от UStG. Предвид съгласието на W с действията на С е налице нетипичен случай на комисионен договор за продажба, чиято особеност се изразява в обстоятелството, че комитентът С е същевременно и представител на комисионера. Ето защо следва да се приеме, че С първо е доставил автомобила на W, а впоследствие W го е доставил на жалбоподателя.
- 22 Същевременно и предпоставките за отказ са по принцип налице. Съгласно практиката на висшите национални съдилища, която в това отношение се позовава на постоянната практика на Съда (вж. например определение от 14 април 2021 г., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266 и цитираната съдебна практика), приспадането на данъчен кредит следва да бъде отказано, когато въпреки че в действителност са налице предпоставките за това, поради обективни обстоятелства се установи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, която е част от схема за данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата на доставки (решение на ВФН (Федерален финансов съд) от 18 февруари 2016 г.).
- 23 В съответствие с това би било възможно на жалбоподателя да бъде отказан данъчен кредит в размер на 12 294,12 EUR, независимо че С извършил данъчна измама само за сумата от 2 394,96 EUR, а във веригата на доставки от С през W до жалбоподателя именно това е общият размер на разликата между действително платения ДДС и дължимия при редовното развитие на сделката ДДС.
- 24 **3. Преценка с оглед на правото на Съюза**
- 25 Запитващата юрисдикция има съмнения дали това разрешение е в съответствие с Директивата за ДДС така, както тя е тълкувана от Съда.
- 26 Съгласно практиката на Съда отказът да се признаят определени права в случай на участие в данъчна измама има за цел да се избегне неправилното данъчно облагане (вж. решение на Съда (голям състав) от 7 декември 2010 г., C-285/09, EU:C:2010:742 т. 52, относно отказ за освобождаване от ДДС при вътреобщностни доставки) и да се защити държавният бюджет (решения от 21 юни 2012 г., Mahadova и David, [съединени дела] C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373 т. 48 и от 6 декември 2012 г., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774 Bonik, т. 42). Този отказ се основава на факта, че данъчната измама следва да е в тежест на заинтересованото лице, тъй като вследствие на данъчната измама се губят данъчни приходи (решение от 17.10.2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876 EU:C:2012:774 т. 34). От гледна точка на

запитващата юрисдикция това е аргумент в подкрепа на тезата, че признаването на определени права следва да бъде отказано само дотолкова, доколкото е необходимо да се компенсират изгубените данъчни приходи.

- 27 В [определение] Finanzamt Wilmersdorf ([C- 108/20], EU:C:2021:266) обаче се съдържат съображения, според които целта на отказа може да надхвърли възстановяването на причинената вреда или отговорността за данъчната измама. Съгласно точка 35 и сл. от това решение отказът не зависи от условието данъчната измама да е предоставила на участващия в нея определено данъчно или икономическо предимство, а има за цел да възпрепятства сделките с цел измама, отнемайки възможността да бъдат реализирани на пазара по-специално стоките и услугите, предмет на сделка, която е част от измама, и следователно допринася за борбата с измамите. Съдът не вижда в това нарушение на принципа на данъчен неутралитет.
- 28 Ако обаче размерът на отказания данъчен кредит се ограничи до претърпяната загуба за държавния бюджет, в редица случаи този отказ би могъл да не прояви своето действие, ако за да се определят загубите за държавния бюджет, се вземат предвид само констатациите в данъчния акт, тъй като по правило отказът може да бъде постановен едва след разкриване на извършената данъчна измама, а тогава обикновено данъчните органи извършват корекция на първоначалните погрешни констатации в данъчния акт. За сметка на това, ако се съпоставя подлежащият на определяне с данъчния акт ДДС и събраният данък, се отчита често срещаният случай, в който, макар и след откриването на данъчната измама, данъчните органи отказват да признаят определени права и извършват корекция на определения с данъчния акт ДДС, но не са в състояние да пристъпят към събиране на дължимите въз основа на тези корекции допълнителни плащания, тъй като извършителят на данъчната измама вече е използвал или укрил съответната сума.
- 29 Като има предвид по-специално решение R на големия състав на СЕС, (С- 285/09, EU:C:2010:742), запитващата юрисдикция е склонна да приеме, че отказът да бъдат признат данъчният кредит следва да се ограничи до претърпените загуби за държавния бюджет, чийто размер следва да бъде установен, имайки предвид цялата верига на доставки при редовното развитие на сделката, след съпоставка между законово дължимия и действително платения ДДС. Следователно в спорния случай жалбоподателят би могъл да приспадне данъчен кредит в размер на 9 899,16 EUR, като следва да му бъде отказано приспадането на данъчен кредит само за разликата, която съответства на причинената на държавния бюджет загуба.

[...]