

JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber) 21 June 2012* (Taxation — VAT — Sixth Directive — Directive 2006/112/EC — Right to deduct — Conditions governing the exercise of that right — Article 273 — National measures to combat fraud — Practice of the national tax authorities — Refusal of the right to deduct in the event of improper conduct on the part of the issuer of the invoice relating to the goods or services in respect of which the exercise of that right is sought — Burden of proof — Obligation of the taxable person to satisfy himself as to the propriety of the conduct of the issuer of that invoice and to provide proof thereof) In Joined Cases C-80/11 and C-142/11, REFERENCES for a preliminary ruling under Article 267 TFEU from the Baranya Megyei Birosag (Hungary) and the Jasz-Nagykun-Szolnok Megyei Birosag (Hungary), made by decisions of 9 February and 9 March 2011, received at the Court on 22 February and 23 March 2011, in the proceedings Mahageben kft v Nemzeti Ado- és Vamhivatal Del-dunantuli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11),	РІШЕННЯ СУДУ СПРАВЕДЛИВОСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ (Третя Палата) 21 червня 2012 року* (Оподаткування — ПДВ — Шоста Директива — Директива 2006/112/ЄС — Право на віднесення на зменшення податкового зобов'язання — Умови, що регулюють здійснення цього права — Стаття 273 — Національні заходи боротьби зі шахрайством — Практика національних податкових органів — Відмова у наданні права на віднесення на зменшення податкового зобов'язання у зв'язку з неналежною поведінкою особи, яка виставила рахунок-фактуру на товари або послуги, щодо яких вимагається реалізація цього права — Тягар доведення — Обов'язок платника податку впевнитись, чи правильними були дії особи, яка виставила такий рахунок-фактуру, та надати відповідні докази) В об'єднаних справах C-80/11 і C-142/11, Запити на отримання попереднього рішення за Статтею 267 Договору про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС) від Регіонального суду Барані (Угорщина) та Регіонального суду Яс-Надькун-Сольнок (Угорщина) відповідно до рішень від 09 лютого та 09 березня 2011 року, отримані Судом 22 лютого та 23 березня 2011 року у провадженнях Компанія Mahageben kft проти Регіональне податкове управління Del-dunantuli (C-80/11),
--	---

and	i
Peter David	п. Пітер Девід
v	проти
Nemzeti Ado- és Vamhivatal Eszak-alfoldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11),	Регіональне податкове управління Eszak-alfoldi (C-142/11),
THE COURT (Third Chamber),	СУД (Третя Палата),
composed of K. Lenaerts, President of the Chamber, J. Malenovsky, E. Juhasz, G. Arestis and T. von Danwitz (Rapporteur), Judges,	у складі: К. Lenaerts, Президент Палати Суду, J. Malenovsky, E. Juhasz, G. Arestis і Т. von Danwitz (доповідач), судді,
Advocate General: P. Mengozzi,	Генеральний адвокат: Р. Mengozzi,
Registrar: C. Stromholm, Administrator,	Секретар Суду: С. Stromholm, адміністратор,
having regard to the written procedure and further to the hearing on 15 March 2012,	беручи до уваги письмове провадження та подальше слухання від 15 березня 2012 року,
after considering the observations submitted on behalf of:	взявши до уваги відомості, отримані від імені:
— the Hungarian Government, by M. Feher, K. Szijjarto and K. Veres, acting as Agents,	— Уряду Угорщини, М. Feher, К. Szijjarto та К. Veres, що діють як представники,
— the Spanish Government, by S. Centeno Huerta, acting as Agent,	— Уряду Іспанії, S. Centeno Huerta, який діє як представник,
— the United Kingdom Government, by P. Moser, Barrister,	— Уряду Сполученого Королівства, Р. Moser, адвокат,
— the European Commission, by V. Bottka, A. Sipos and C. Soulay, acting as Agents,	— Європейської комісії, V. Bottka, А. Sipos та С. Soulay, що діють як представники,
having decided, after hearing the Advocate General, to proceed to judgment without an Opinion, gives the following	заслухавши Генерального адвоката, вирішив перейти до вирішення справи по суті без ухвалення Окремої думки, дійшов наступних висновків
Judgment	Рішення
1. These references for a preliminary ruling concern the interpretation of Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the	1. Цей запит на отримання попереднього рішення стосується тлумачення Шостої Директиви Ради ЄС 77/388/ ЕЕС від 17 травня 1977 року про

Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ 1977 L 145, p. 1), as amended by Council Directive 2001/115/EC of 20 December 2001 (OJ 2002 L 15, p. 24) ('the Sixth Directive'), and of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (OJ 2006 L 347, p. 1).

2. The references have been made in two sets of proceedings between, first, Mahageben kft ('Mahageben') and the Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Regional Directorate-General for Tax of Dél-dunántúli), and, second, Mr David and the Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Regional Directorate-General for Tax of Észak-alföldi), concerning the refusal of the tax authorities to allow the right to deduct input value added tax ('VAT') on transactions considered to be suspicious.

Legal context

European Union law

3. Pursuant to Articles 411 and 413 thereof, Directive 2006/112 repealed and replaced, as from 1 January 2007, European Union law on VAT, including the Sixth Directive. According to recitals 1 and 3 in the preamble to Directive 2006/112, the recasting of the Sixth Directive was necessary to ensure that all the applicable provisions are presented in a clear and rational manner in a revised structure and wording while, in principle, no material changes are made. The provisions of Directive 2006/112 are therefore, essentially, identical to the corresponding provisions of the Sixth Directive.

4. Article 2(1)(a) and (c) of Directive 2006/112, which essentially repeats the wording of Article 2(1) of the Sixth

гармонізацію законодавства Держав-членів щодо податків з обороту — Загальна система податку на додану вартість: загальні основи нарахування (OJ 1977 L 145, p. 1), зі змінами, внесеними Директивою Ради ЄС 2001/115/ЄС від 20 грудня 2001 року (OJ 2002 L 15, p. 24) («Шоста Директива») та Директивою Ради ЄС 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року щодо спільної системи податку на додану вартість (OJ 2006 L 347, p. 1).

2. Запит було зроблено у двох провадженнях між: 1) Компанією *Mahageben kft* («Mahageben») і Регіональним податковим управлінням *Dél-dunántúli*, 2) п. Девідом і Регіональним податковим управлінням *Észak-alföldi*, щодо відмови податкових органів надати право на віднесення вхідного податку на додану вартість («ПДВ») за операціями, які вважаються підозрілими, на зменшення податкового зобов'язання.

Правовий контекст

Законодавство Європейського Союзу

3. Відповідно до Статей 411 і 413, з 01 січня 2007 року Директива 2006/112 скасувала та замінила Закон Європейського Союзу про ПДВ, включаючи Шосту Директиву. Згідно з абзацами 1 і 3 преамбули Директиви 2006/112, внесення змін до Шостої Директиви було необхідним для забезпечення того, щоб усі застосовні положення були викладені чітко та раціонально у змінених структурі та формулюваннях, тоді як ніяких інших істотних змін не було внесено. Тому положення Директиви 2006/112 є по суті ідентичними відповідним положенням Шостої Директиви.

4. Стаття 2(1)(a) і (c) Директиви 2006/112, яка по суті повторює формулювання Статті 2(1) Шостої

Directive, makes the supply of goods and services for consideration within the territory of a Member State by a taxable person acting as such subject to VAT.	Директиви, передбачає, що операції з постачання платником податку товарів і послуг за винагороду в межах території Держави-члена підлягають оподаткуванню ПДВ.
5. Under Article 167 of Directive 2006/112, worded in identical terms to Article 17(1) of the Sixth Directive, '[a] right of deduction shall arise at the time the deductible tax becomes chargeable'.	5. Відповідно до статті 167 Директиви 2006/112, яка сформульована ідентично статті 17(1) Шостої Директиви, «[a] право на віднесення на зменшення податкового зобов'язання виникає у момент виникнення податкового зобов'язання з податку, що може бути віднесений на зменшення».
6. Article 168(a) of Directive 2006/112, which essentially repeats the wording of Article 17(2)(a) of the Sixth Directive, in the version resulting from Article 28f(1) of that directive, provides:	6. Стаття 168(a) Директиви 2006/112, яка по суті повторює формулювання Статті 17(2)(a) Шостої Директиви, зі змінами, внесеними Статтею 28f(1) цієї Директиви, передбачає:
'In so far as the goods and services are used for the purposes of the taxed transactions of a taxable person, the taxable person shall be entitled, in the Member State in which he carries out these transactions, to deduct the following from the VAT which he is liable to pay:	«Якщо товари та послуги використовують для цілей оподатковуваних операцій платника податків, платник податків повинен мати право у Державі-члені, в якій він здійснює такі операції, відносити на зменшення податкового зобов'язання з ПДВ, який він зобов'язаний сплатити, таке:
(a) the VAT due or paid in that Member State in respect of supplies to him of goods or services, carried out or to be carried out by another taxable person'.	(a) ПДВ, що підлягає сплаті або сплачений у цій Державі-члені стосовно постачання товарів або послуг, яке здійснено або буде здійснено іншим платником податків».
7. Article 178 of Directive 2006/112, which features in Chapter 4, headed 'Rules governing exercise of the right of deduction', of Title X of the directive, provides:	7. Стаття 178 Глави 4 «Правила, що регулюють застосування права на віднесення на зменшення податкового зобов'язання» Розділу X Директиви 2006/112 передбачає:
'In order to exercise the right of deduction, a taxable person must meet the following conditions:	«Для застосування права на віднесення на зменшення податкового зобов'язання платник податків повинен відповідати таким умовам:
(a) for the purposes of deductions pursuant to Article 168(a), in respect of the supply of goods or services, he must hold an invoice drawn up in accordance with	(a) для цілей віднесення на зменшення податкового зобов'язання згідно зі Статтею 168(a) стосовно постачання товарів чи послуг він повинен мати

Articles 220 to 236 and Articles 238, 239 and 240;

...'

8. That provision corresponds to Article 18(1)(a) of the Sixth Directive, in the version resulting from Article 28f(2) of that directive, which refers to the requirements of Article 22(3) thereof, in the version resulting from Article 28h thereof.

9. Under Article 220(1) of Directive 2006/112, which repeats in essence the wording of Article 22(3)(a) of the Sixth Directive, in the version resulting from Article 28h of the latter directive, every taxable person is required to ensure that an invoice is issued, either by himself or by his customer or, in his name and on his behalf, by a third party, in respect of supplies of goods or services which he has made to another taxable person or to a non-taxable legal person.

10. Article 226 of Directive 2006/112 essentially repeats the wording of Article 22(3)(b) of the Sixth Directive, in the version resulting from Article 28h of the latter directive, and lists the only details which, without prejudice to the particular provisions laid down in Directive 2006/112, are required for VAT purposes on invoices issued pursuant to Articles 220 and 221 of that directive.

11. Article 273 of Directive 2006/112, the wording of which is essentially identical to that of Article 22(8) of the Sixth Directive, in the version resulting from Article 28h of the latter directive, provides:

'Member States may impose other obligations which they deem necessary to ensure the correct collection of VAT and to prevent evasion, subject to the requirement of equal treatment as between domestic transactions and

рахунок-фактуру, складений відповідно до Статей 220-236 та Статей 238, 239, 240;

...».

8. Це положення відповідає Статті 18(1)(а) Шостої Директиви зі змінами, внесеними Статтею 28f(2) цієї Директиви, яка відсилає до положень Статті 22(3) зі змінами, внесеними Статтею 28h.

9. Згідно зі Статтею 220(1) Директиви 2006/112, яка по суті повторює формулювання Статті 22(3)(а) Шостої Директиви зі змінами, внесеними Статтею 28h цієї Директиви, кожен платник податків повинен забезпечувати виставлення рахунку-фактури ним самим, або його замовником, або, від його імені та в його інтересах, третьою стороною, стосовно постачання товарів чи послуг, здійсненого ним іншому платнику податків або юридичній особі, яка не є платником податків.

10. Стаття 226 Директиви 2006/112, яка по суті повторює формулювання статті 22(3)(b) Шостої Директиви зі змінами, внесеними Статтею 28h цієї Директиви, передбачає реквізити які, без обмеження окремих положень, викладених у Директиві 2006/112, для цілей ПДВ повинні містити рахунки-фактури, виставлені відповідно до статей 220 і 221 цієї Директиви.

11. Стаття 273 Директиви 2006/112, формулювання якої по суті є ідентичним Статті 22(8) Шостої Директиви, зі змінами, внесеними Статтею 28h цієї Директиви, передбачає:

«Держави-члени можуть накладати інші обов'язки, що їх вони вважають необхідними для забезпечення правильного утримання ПДВ та запобігання ухиленню від оподаткування, за умови однакового

transactions carried out between Member States by taxable persons and provided that such obligations do not, in trade between Member States, give rise to formalities connected with the crossing of frontiers. The option under the first paragraph may not be relied upon in order to impose additional invoicing obligations over and above those laid down in Chapter 3.'	ставлення до внутрішніх операцій та операцій, які платники податків здійснюють між Державами-членами, і за умови, що такі обов'язки не призводять до формальностей, пов'язаних з перетином кордонів, у торгівлі між Державами-членами. Можливість, передбачену у першому параграфі, не можна використовувати для встановлення додаткових обов'язків, пов'язаних із виставленням рахунків-фактур, понад обсяг обов'язків, встановлений у Главі 3».
<i>Hungarian law</i> 12. Paragraph 32(1)(a) of Law LXXIV of 1992 on value added tax (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, <i>Magyar Közlöny</i> 1992/128 (XII.19.); 'the Law on VAT'), provides that a taxable person is to have the right to deduct, from the tax that he is required to pay, the amount of tax which another taxable person has passed on to him in connection with the supply of goods or the performance of services. 13. Under Paragraph 34(1) of that Law, '[t]he right of deduction may only be exercised by taxable persons who are required to pay tax and use single-entry or double-entry bookkeeping'. 14. According to Paragraph 35(1)(a) of that Law, unless otherwise prescribed by the Law on Taxation, the right of deduction may only be exercised by persons who hold documentation attesting to the amount of tax charged. Invoices, simplified invoices and documents which take the place of an invoice, made out in the name of the taxable person, are to be considered to constitute such documentation. 15. Paragraph 44(5) of the Law on VAT provides:	<i>Законодавство Угорщини</i> 12. Параграф 32(1)(а) Закону LXXIV від 1992 року про податок на додану вартість (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, <i>Magyar Közlöny</i> 1992/128 (XII.19.); «Закон про ПДВ»), передбачає, що платник податків має право віднести на зменшення податкового зобов'язання суму податку, яка підлягає сплаті у зв'язку з отриманими ним товарами або послугами від іншого платника податку. 13. Згідно із параграфом 34(1) цього Закону, «право на вирахування може бути використано лише платниками податків, які зобов'язані сплачувати податок і використовувати методи єдиного або подвійного запису у бухгалтерському обліку». 14. Відповідно до Параграфу 35(1)(а) цього Закону, якщо інше не передбачено Законом про оподаткування, правом на вирахування можуть скористатися лише ті особи, які мають документи на підтвердження суми нарахованого податку. Такими документами є рахунки-фактури, спрощені рахунки-фактури та документи, які замінюють рахунок-фактуру, оформлені від імені платника податків. 15. Параграф 44(5) Закону про ПДВ передбачає:

'The issuer of the invoice or simplified invoice shall be responsible for the veracity of the information given therein. The taxation rights of the taxable person indicated as the purchaser in the receipt may not be called into question if that person acted with due diligence as regards the chargeable event, bearing in mind the circumstances under which the goods were supplied or the services performed.'

The disputes in the main proceedings and the questions referred for a preliminary ruling

Case C-80/11

16. On 1 June 2007, Mahageben concluded a contract with Romahegy-Kert kft ('RK') for the supply of unprocessed acacia logs between 1 June and 31 December 2007. During that period, RK issued sixteen invoices in the name of Mahageben for the delivery of various quantities of acacia logs. The number of the delivery note, attached as an annex, was also indicated on six of those invoices. RK declared all of the invoices in its tax return, stating that the deliveries had taken place, and paid the VAT following delivery. Mahageben also included those invoices in its tax return and exercised its right to deduct. The quantities of acacia logs purchased from RK were included in Mahageben's stocks and were resold by it to various undertakings.

17. During an inspection of purchases and deliveries by RK, the tax authority concluded that RK did not have any reserves of acacia logs and that the quantity of acacia logs purchased during 2007 was insufficient to fulfil the orders invoiced to Mahageben. Although, during that inspection, the two contracting parties declared that they had not retained the

«Особа, яка виставила рахунок-фактуру або спрощений рахунок-фактуру, несе відповідальність за правдивість наданої в ньому інформації. Права на віднесення податку платником податку, зазначеного як покупець у рахунку-фактурі, не можуть бути поставлені під сумнів, якщо він діяв з належною обачністю щодо події, яка є об'єктом оподаткування, зважаючи на обставини, за яких були поставлені товари чи надані послуги».

Суть спору в основному процесі та питання, подані для прийняття попереднього рішення

Справа № C-80/11

16. 01 червня 2007 року компанія Mahageben уклала договір з компанією Romahegy-Kert kft («RK») на постачання необроблених колод акації в період з 01 червня по 31 грудня 2007 року. Протягом цього періоду RK виставила шістнадцять рахунків-фактур на ім'я Mahageben для поставки різної кількості колод акації. Кількість видаткових накладних, які додаються, також була зазначена в шести із цих рахунків-фактур. RK відобразила всі рахунки-фактури у своїй податковій декларації, зазначивши, що поставки відбулися, і сплатила ПДВ після завершення поставок. Mahageben також включила ці рахунки-фактури до своєї податкової декларації та скористалася своїм правом на вирахування. Колоди акації, придбані у RK, були включені до запасів Mahageben і були перепродані нею різним підприємствам.

17. Під час податкової перевірки закупівель і поставок RK податковий орган дійшов висновку, що RK не має запасів колод акації та що кількість колод акації, придбаних протягом 2007 року, була недостатньою для виконання замовлень, виставлених у рахунках-фактурах на ім'я Mahageben. Під час цієї перевірки обидві сторони заявили,

delivery notes, Mahageben subsequently handed over copies of 22 delivery notes to the tax authorities as proof that the transactions at issue had taken place.

18. By decision dated 1 June 2010, the tax authority established a tax debt on the part of Mahageben and, furthermore, imposed on it a fine and late payment surcharge on the basis that Mahageben had no right of deduction in respect of those invoices issued by RK. Having regard to the result of the inspection carried out at RK's premises, those invoices could not, the tax authority concluded, be regarded as authentic.

19. Mahageben's administrative appeal against the decision of 1 June 2010 was rejected by the defendant in the main proceedings. That rejection was based, inter alia, on the finding that RK, as the issuer of the invoices in question, had not been able to produce any documents evidencing the corresponding transactions, such as delivery notes, that it could not have had the quantity of goods indicated on those invoices and that it did not have an appropriate lorry for delivery of those goods, nor any documentary evidence of the price paid for their transportation. Moreover, Mahageben had not acted with due diligence within the meaning of Paragraph 44(5) of the Law on VAT since it had not, inter alia, checked whether RK was an existing taxable person and whether it was in possession of the goods which Mahageben wished to purchase.

20. Mahageben brought an action before the Baranya Megyei Birsag (Regional Court, Baranya) seeking to obtain annulment of the tax debt, fine and late payment surcharge imposed on it. It

що вони не зберігали видаткових накладних, але згодом Mahageben передав податковому органу копії 22 видаткових накладних як доказ того, що операції, які розглядаються у межах спору, фактично відбулися.

18. Рішенням від 01 червня 2010 року податковий орган встановив наявність у Mahageben податкового боргу, наклав на компанію штраф і пеню за прострочення платежу на тій підставі, що Mahageben не мала права на вирахування щодо виставлених RK рахунків-фактур. За результатами перевірки, проведеної у приміщенні RK, податковий орган дійшов висновку, що ці рахунки-фактури не можна вважати справжніми.

19. Оскарження компанією Mahageben рішення від 01 червня 2010 року в адміністративному порядку було відхилено відповідачем в основному провадженні. Ця відмова ґрунтувалася, зокрема, на висновку, що компанія RK, як особа, що виставила відповідні рахунки-фактури, не змогла надати жодних документів, які б підтверджували відповідні господарські операції, наприклад, видаткових накладних, також що вона не могла мати кількість товару, зазначену у цих рахунках-фактурах, і що компанія не мала відповідного транспортного засобу для доставки цих товарів покупцю, а також будь-яких документальних підтверджень вартості транспортування. Крім того, Mahageben не діяла з належною обачністю в значенні параграфа 44(5) Закону про ПДВ, оскільки компанія не перевірила, чи є RK належно зареєстрованим платником податку та чи володіє товарами, які Mahageben мала намір придбати.

20. Компанія Mahageben подала позов до Регіонального суду Барані (Baranya Megyei Birsag), в якому просила анулювати податковий борг, штраф та пеню за несвоєчасну сплату податку,

claimed, inter alia, that it had acted with due diligence at the time of concluding the contract made with RK. Its role in the transaction was, it contended, limited to verifying that the supplying company was registered, had a tax registration number and was capable of carrying out the transaction in question. It had also satisfied itself as to the quality and quantity of the goods at the time of delivery at its registered office, which was the place of supply and sale according to that contract.

21. The Baranya Megyei Birosag doubts that the right to deduct VAT can be refused merely because the issuer of the invoice did not enter the purchase of the goods concerned in its accounts, and that, without a lorry, it was unable to deliver the goods, even though it stated that it had supplied the goods and met its obligations as to declaration and payment of the tax.

22. Taking the view that the outcome of the main proceedings depends on the interpretation of European Union law, the Baranya Megyei Birosag decided to stay the proceedings and to refer the following questions to the Court for a preliminary ruling:

‘(1) Must Directive 2006/112 be interpreted as meaning that a taxable person who fulfils the material conditions for the right to deduct VAT in accordance with the provisions of that directive may be deprived of his right to deduct by national legislation or practice that prohibits deductions in respect of VAT paid when a product is bought, where the invoice is the only valid document that confirms that the product was sold, and the taxable person is not in possession of any document from the issuer of the invoice which certifies that it was in possession of the product, and

накладених на неї. Компанія стверджувала, зокрема, що діяла з належною обачністю під час укладення контракту з РК. Адже впевнилась, що компанія-постачальник була зареєстрована, мала податковий реєстраційний номер і була здатна здійснити оскаржувану поставку, а також пересвідчилась у якості та кількості товарів на момент поставки за місцезнаходженням РК, яке і було місцем постачання та продажу відповідно до цього контракту.

21. Регіональний суд Барані має сумніви, що у праві на зменшення суми ПДВ, яка підлягає сплаті, на суму ПДВ сплачену чи таку, що підлягає сплаті, може бути відмовлено лише тому, що особа, яка виставила рахунок-фактуру, не відобразила придбання відповідних товарів у своїх облікових записах, а також тому що без відповідного вантажного транспортного засобу не могла доставити товари, хоча особа заявила, що поставила товар і виконала свої зобов'язання щодо декларування та сплати податку.

22. Зважаючи на те, що результат основного провадження залежить від тлумачення законодавства Європейського Союзу, Регіональний суд Барані вирішив зупинити провадження та направити наступні питання до Суду для розгляду та прийняття попереднього рішення:

«(1) Чи слід тлумачити Директиву 2006/112 таким чином, що платник податків, який виконує основні умови для отримання права на вирахування ПДВ відповідно до положень цієї Директиви, може бути позбавлений цього права національним законодавством або практикою, яка забороняє зменшення суми ПДВ, яка підлягає ним сплаті, на сплачену суму ПДВ у зв'язку із придбанням товарів, при тому що рахунок-фактура є єдиним дійсним документом, який підтверджує продаж товару, а платник податків не

could have supplied it or satisfied its obligations as regards declaration? May a Member State require the recipient of the invoice to be in possession of a document proving that it is in possession of the product, or that the product was supplied or delivered to it, to ensure the correct collection of VAT and to prevent evasion under Article 273 of the Directive?

(2) Is the concept of due diligence set out in Paragraph 44(5) of the ... Law on VAT compatible with the principles of neutrality and proportionality already upheld several times by the ... Court of Justice in connection with the application of ... Directive [2006/112] if, in applying that concept, the tax authority and established case-law require the recipient of the invoice to ascertain whether the issuer of the invoice is a taxable person, whether it has entered goods purchased in its records and is in possession of the purchase invoice, and whether it has satisfied its obligations as to declaration and payment of VAT?

(3) Must Articles 167 and 178(a) of the Directive 2006/112 ... be interpreted as meaning that they preclude national legislation or practice that requires a taxable person receiving an invoice to verify compliance with the law by the company issuing the invoice in order for the former to assert his right to deduct?

Case C-142/11

23. The dispute in the main proceedings in Case C-142/11 concerns two distinct transactions.

має жодного іншого документа від особи, яка виставила рахунок-фактуру, який засвідчував би, що така особа володіла товаром і могла його поставити або виконати свої зобов'язання із декларування податку? Чи може Держава-член вимагати від одержувача рахунка-фактури мати документ, який підтверджує, що він володіє товаром, або що товар було поставлено чи доставлено йому, щоб забезпечити належне стягнення ПДВ і запобігти ухиленню від сплати податку згідно зі Статтею 273 Директиви?

(2) Чи відповідає концепція належної обачності, викладена в параграфі 44(5) ... Закону про ПДВ, принципам нейтральності та пропорційності, необхідність дотримання яких вже кілька разів підтверджувалася ... Судом ЄС у зв'язку із застосуванням ... Директиви [2006/112], якщо, застосовуючи цю концепцію, податковий орган і усталена судова практика вимагають від одержувача рахунка-фактури переконатися, чи є особа, яка виставляла рахунок-фактуру, платником податку, чи відобразила така особа придбані товари у своєму обліку та чи має у своєму розпорядженні рахунок-фактуру на їх придбання, і чи виконала вона свої зобов'язання щодо декларування та сплати ПДВ?

(3) Чи повинні Статті 167 і 178(a) Директиви 2006/112 ... тлумачитися як такі, яким суперечать положення національного законодавства чи практики, які вимагають від платника податку, який отримує рахунок-фактуру, перевірити дотримання законодавства компанією, яка виставляє рахунок-фактуру, щоб перша могла підтвердити своє право на вирахування?».

Справа № C-142/11

Спів в основному провадженні у справі C-142/11 стосується двох різних господарських операцій.

24. First, Mr David had undertaken, under a works contract, to carry out various construction works. After performance of that contract in May 2006, the project developer's agent issued the certificate of completion of the work which indicated 1 992 hours worked on the basis of attendance registers stating, inter alia, the start and end dates of the work, the place where the work was carried out, the name, date of birth and signature of the workers as well as Mr David's name and stamp.

25. During a tax inspection concerning that transaction, Mr David stated that he did not have any employees of his own and that he had used a subcontractor, Mr Mate, to carry out the work. He was unable to name the individual workers employed by that subcontractor. The fee stipulated in the agreement between Mr David and Mr Mate was paid on the basis of the certificate of completion of the work.

26. Tax inspections showed that Mr Mate also did not have any employees or equipment necessary to carry out the work in respect of which the invoices had been issued and that he had merely reproduced the invoices of another subcontractor. The latter, who was the father-in-law of Mr Mate, did not have any registered employees during the period in question and had not filed a tax return for the tax year at issue.

27. In the light of all those factors, the tax authority found, first, that the invoices issued by the latter subcontractor could not adequately establish, for legal purposes, that the economic transaction detailed in them had taken place and, second, that Mr Mate had not actually carried out any subcontracted activities. Even though the inspections carried out had not disputed the fact that the work had indeed taken place, or that it had been

24. Щодо першої операції: за договором підряду п. Девід був зобов'язаний виконати різні будівельні роботи. Після виконання цього договору у травні 2006 року, представник розробника проекту видав свідоцтво про завершення робіт, де зазначалось про відпрацьовані 1 992 години роботи. Кількість годин була розрахована на основі записів з журналу відвідувань, в яких, зокрема, зазначались дати початку та закінчення роботи, місце проведення роботи, ім'я, дата народження та підпис робітників, а також ім'я та печатка п. Девіда.

25. Під час податкової перевірки даної господарської операції, п. Девід заявив, що він не мав найманих працівників та що він залучив для виконання цієї роботи субпідрядника п. Мате. Він не зміг назвати імена конкретних працівників, найнятих цим субпідрядником. Вартість послуг за цим договором між п. Девідом та п. Мате була сплачена на підставі свідоцтва про завершення робіт.

26. У ході податкових перевірок було встановлено, що п. Мате також не мав найманих працівників або обладнання, необхідного для виконання робіт, щодо яких виставлялися рахунки, та що він просто скопіював рахунки-фактури іншого субпідрядника. Останній, який був тестем п. Мате, не мав зареєстрованих працівників у зазначений період та не подав податкову декларацію за відповідний податковий рік.

27. З урахуванням усіх цих факторів податковий орган установив, по-перше, що рахунки-фактури, виставлені останнім субпідрядником, не могли належним чином довести у правових цілях, що господарська операція, про яку йдеться у цих рахунках, відбулася, по-друге, що п. Мате фактично не здійснював жодної субпідрядної діяльності. Хоча за результатом проведених перевірок не

carried out by the workers named in the attendance registers, it was not possible to determine adequately for legal purposes which contractor had carried out the work and which undertaking had employed those workers. In those circumstances, the tax authority found, the invoices received by Mr David did not reflect a genuine economic transaction and were therefore fictitious. Moreover, it found, Mr David had not acted with due diligence within the meaning of Paragraph 44(5) of the Law on VAT.

28. Second, in 2006 Mr David had undertaken to carry out for a company certain work which he completed using another subcontractor. However, at the time of the tax inspection, the latter subcontractor was already in liquidation. It was not possible to contact its former representative and no document was submitted to the liquidator. According to the tax authority, there was no evidence that the price and the parties indicated on the invoice issued by that subcontractor were genuine. Moreover, in the view of that authority, Mr David had not acted with due diligence as required by the Law on VAT because he had not satisfied himself that that subcontractor had the necessary resources to carry out the work in question.

29. In those circumstances, the tax authority refused the right to deduct resulting from the two transactions at issue, held that Mr David had incurred a VAT debt and imposed on him a fine and a late payment surcharge.

30. Mr David brought an action before the Jasz-Nagykun-Szolnok Megyei Birsag (Regional Court, Jasz-Nagykun-Szolnok) against the decision taken by the tax authority, claiming, inter alia, that he had

заперечувався той факт, що робота фактично була виконана або що її було виконано працівниками, зазначеними в журналі відвідування, неможливо було належним чином визначити у правових цілях, хто з підрядників виконав роботу, а хто найняв цих працівників. За цих обставин податковий орган встановив, що рахунки-фактури, отримані п. Девідом, не відображають в дійсності господарську операцію і тому остання є фіктивною. Крім того, було встановлено, що п. Девід не діяв з належною обачністю у значенні параграфу 44(5) Закону про ПДВ.

28. Щодо другої операції: у 2006 році п. Девід був зобов'язаний виконати для однієї компанії певну роботу, яку він завершив за допомогою іншого залученого субпідрядника. Однак на момент проведення податкової перевірки цей субпідрядник уже перебував у стані ліквідації. Зв'язатися з його колишнім представником не вдалося, та жодний документ ліквідатору не надавався. За даними податкового органу не було жодних доказів того, що вартість та сторони, зазначені у рахунку-фактурі, виставленому цим субпідрядником, були справжніми. Крім того, на думку податкового органу, п. Девід не діяв з належною обачністю, як того вимагає Закон про ПДВ, оскільки він не переконався, що цей субпідрядник має необхідні ресурси для виконання відповідної роботи.

29. За цих обставин податковий орган відмовив у праві на вирахування внаслідок двох зазначених операцій, та дійшов висновку, що п. Девід має податковий борг з ПДВ, і наклав на нього штраф та пеню за прострочення терміну сплати податку.

30. П. Девід подав позов до Регіонального суду Яс-Надькун-Сольнок про скасування рішення, прийнятого податковим органом, стверджуючи, зокрема, що він виявив

shown due diligence. He stated that he was satisfied that the economic transaction had actually taken place and that he had checked the status of the invoice issuer as a taxable person. He could not be held liable for any failure on the part of the subcontractor to fulfil his tax obligations.

31. The Jasz-Nagykun-Szolnok Megyei Birosag is unsure as to whether the taxable person has the right to deduct input VAT without carrying out supplementary inspections in the case where the tax authority does not establish negligent or intentional conduct in regard to possible tax avoidance, attributable to the invoice issuer himself or to the issuers of other invoices received by him, of which the recipient of the invoice, namely the taxable person, was not aware or in which he did not collude.

32. That court takes the view that, in the light of the provisions of the Sixth Directive, the taxable person exercising the right of VAT deduction is not subject to strict liability in relation to the invoices addressed to him and cannot be made to bear the burden of proof of the conduct required by Paragraph 44(5) of the Law on VAT where there is fault on the part of the issuer of those invoices.

33. In those circumstances, the Jasz-Nagykun-Szolnok Megyei Birosag decided to stay the proceedings and to refer the following questions to the Court for a preliminary ruling:

‘(1) Are the provisions relating to VAT deductions in [the] Sixth Council Directive ... and, as regards 2007, in ... Directive 2006/112 ... to be interpreted as meaning that the right of deduction of a taxable person may be restricted or prohibited by the tax authority, on the basis of strict liability, if the invoice issuer cannot guarantee that the involvement of further subcontractors complied with the rules?

належну обачність. Він заявив, що він переконався, що господарська операція справді відбулася і що він перевірів статус реєстрації особи, яка виставила рахунки-фактури, як платника податків. Він не може нести відповідальності за невиконання субпідрядником своїх податкових зобов'язань.

31. Регіональний суд Яс-Надькун-Сольнок має сумніви щодо того, чи має платник податку право на вирахування ПДВ без проведення додаткових перевірок у разі, якщо податковий орган не встановив недбалості чи наявності умислу в можливішому ухиленні від сплати податків особою, яка виставила рахунок-фактуру, або особами, які виставили інші рахунки-фактури від такої особи, про що платник податків не знав або не діяв у змові щодо таких рахунків-фактур.

32. Суд вважає, що на підставі положень Шостої Директиви платник податків, який здійснює право на вирахування ПДВ, не несе суворої відповідальності щодо рахунків-фактур, виставлених на його ім'я, і не може нести тягар доведення законності дій, відповідно до параграфу 44(5) Закону про ПДВ, у разі вини зі сторони особи, яка виставила ці рахунки.

33. За цих обставин Регіональний суд Яс-Надькун-Сольнок вирішив зупинити провадження та направити наступні питання до Суду для розгляду та прийняття попереднього рішення:

«(1) Чи слід тлумачити положення, що стосуються вирахувань ПДВ, у Шостій Директиві Ради ... та, щодо 2007 року, у ... Директиві 2006/112 ... як такі, що право платника податку на вирахування може бути обмежене або заборонене податковим органом на підставі суворої відповідальності, якщо особа, яка виставила рахунок-фактуру, не може гарантувати, що залучення інших субпідрядників було здійснено з дотриманням законодавства?

(2) Where the tax authority does not dispute that the economic activity detailed in the invoice actually took place, nor that the form of the invoice complies with the legal provisions, may the authority lawfully prohibit a VAT refund if the identity of the other subcontractors used by the invoice issuer cannot be determined, or invoices have not been issued in accordance with the rules by the latter?

(3) Is a tax authority which prohibits the exercise of the right of deduction, [in circumstances such as those described in the second question], obliged to ensure during its procedures that the taxable person with the right of deduction was aware of unlawful conduct, possibly engaged in for the purpose of tax avoidance, of the companies behind the subcontracting chain, or even colluded in such conduct?

34. By order of the President of the Court of 15 June 2011, Cases C-80/11 and C-142/11 were joined for the purposes of the written and oral procedures and of the judgment.

Consideration of the questions referred

35. First of all, it must be noted that, having regard to the various dates of the facts in the main proceedings, the questions submitted refer to both the Sixth Directive and Directive 2006/112. As was noted at paragraph 3 of the present judgment, the latter directive has not, in principle, made material changes to the Sixth Directive. In particular, the provisions of those two directives which are relevant in the context of the cases in the main proceedings are, in essence, identical. In those circumstances, it is sufficient to examine the questions referred in relation to the provisions of Directive 2006/112 (see, to that effect, Joined Cases C-180/10 and C-

(2) Якщо податковий орган не заперечує факт здійснення господарської діяльності, зазначеної у рахунку-фактурі, або того, що форма рахунка-фактури відповідає положенням законодавства, чи може податковий орган на законних підставах заборонити відшкодування ПДВ, якщо неможливо встановити особу інших субпідрядників, які залучалися особою, яка виставила рахунки-фактури, чи якщо рахунки-фактури не були виставлені останнім згідно із законодавством?

(3) Чи зобов'язаний податковий орган, який забороняє здійснення права на вирахування [за обставин, описаних у другому питанні], переконатися у ході своїх процедур, що платник податків, з правом на вирахування, знав про протиправну діяльність компаній за ланцюгом субпідрядів, та ймовірно був залучений у таку діяльність з метою ухилення від сплати податків, чи навіть діяв у змові з ними?».

34. Указом Президента Суду від 15 червня 2011 року Справи C-80/11 та C-142/11 були об'єднані для цілей письмового та усного провадження та винесення рішення.

Питання, що подані до розгляду

35. Насамперед слід зазначити, що з урахуванням різних дат викладу фактів у ході основного провадження, представлені питання стосуються як Шостої Директиви, так і Директиви 2006/112. Як зазначалося у параграфі 3 цього рішення, остання директива загалом не внесла істотних змін до Шостої Директиви. Зокрема, положення цих двох директив, які стосуються справ, що розглядаються в рамках основного провадження, по суті ідентичні. За цих обставин достатньо розглянути вищезгадані питання відповідно до положень Директиви 2006/112 (див., у зв'язку із цим,

181/10 *Slaby and Others* [2011] ECR I-8461, paragraphs 28 and 49 to 51).

The questions referred in Case C-142/11

36. By these questions, which it is appropriate to examine together, the referring court asks, in essence, whether Articles 167, 168(a), 178(a), 220(1) and 226 of Directive 2006/112 must be interpreted as precluding a national practice whereby the tax authority refuses a taxable person the right to deduct from the VAT which he is liable to pay the VAT due or paid in respect of services supplied to him on the ground that the issuer of the invoice relating to those services, or one of his suppliers, acted improperly, without that authority establishing that the taxable person concerned was aware of that improper conduct or colluded in that conduct himself.

37. In order to reply to those questions, it must first be borne in mind that, according to settled case-law, the right of taxable persons to deduct the VAT due or already paid on goods purchased and services received as inputs from the VAT which they are liable to pay is a fundamental principle of the common system of VAT established by the relevant European Union legislation (see, inter alia, Case C-78/00 *Commission v Italy* [2001] ECR I-8195, paragraph 28; Case C-25/07 *Sosnowska* [2008] ECR I-5129, paragraph 14; and Case C-274/10 *Commission v Hungary* [2011] ECR I-7289, paragraph 42).

38. As the Court has repeatedly held, the right to deduct provided for in Article 167 et seq. of Directive 2006/112 is an integral part of the VAT scheme and in principle may not be limited. In particular, the right to deduct is exercisable immediately in respect of all the taxes charged on

Об'єднані Справи C-180/10 та C-181/10 *Slaby and Others* [2011] ECR I-8461, параграфи 28 та 49-51).

Питання у Справі C-142/11

36. Цими питаннями, які доцільно розглядати у сукупності, суд прагне отримати відповідь щодо того, чи Статті 167, 168(a), 178(a), 220(1) та 226 Директиви 2006/112 слід тлумачити як такі, що виключають можливість застосування національної практики податкового органу не визнавати право платника податку на зменшення суми ПДВ, яка підлягає ним сплаті, на суму ПДВ сплачену чи таку, що підлягає сплаті, у зв'язку з отриманими ним послугами, з посиланням на те, що особа, яка виставляє рахунок-фактуру на ці послуги, чи якийсь з її постачальників по ланцюгу, вчинила порушення, за умов відсутності підтвердження, що перш-згаданий платник податку був обізнаний про відповідне порушення чи був безпосередньо в ньому задіяний.

37. Для відповіді на ці питання варто нагадати, що за усталеною практикою суду, право платника на зменшення суми ПДВ до сплати на ПДВ, сплачений або такий, що підлягає сплаті при придбанні «вхідних» товарів чи послуг, належить до фундаментальних принципів спільної системи ПДВ, встановленої відповідним законодавством Євросоюзу (див., зокрема Справу C-78/00 *Commission v Italy* [2001] ECR I-8195, параграф 28; Справу C-25/07 *Sosnowska* [2008] ECR I-5129, параграф 14; та Справу C-274/10 *Commission v Hungary* [2011] ECR I-7289, параграф 42).

38. Як Суд зазначав неодноразово, право на вирахування, надане Статтею 167 і т.д. Директиви 2006/112, є невід'ємною складовою моделі ПДВ, і в принципі не може бути обмеженим. Зокрема, право на вирахування реалізується негайно щодо всього

transactions relating to inputs (see, inter alia, Joined Cases C-110/98 to C-147/98 *Gabalfrisa and Others* [2000] ECR I-1577, paragraph 43; Joined Cases C-439/04 and C-440/04 *Kittel and Recolta Recycling* [2006] ECR I-6161, paragraph 47; Case C-392/09 *Uszodaepitő* [2010] ECR I-8791, paragraph 34; and *Commission v Hungary*, paragraph 43).

39. The deduction system is intended to relieve the trader entirely of the burden of the VAT payable or paid in the course of all his economic activities. The common system of VAT consequently ensures neutrality of taxation of all economic activities, whatever the purpose or results of those activities, provided that they are themselves subject in principle to VAT (see, inter alia, *Gabalfrisa and Others*, paragraph 44; Case C-255/02 *Halifax and Others* [2006] ECR I-1609, paragraph 78; *Kittel and Recolta Recycling*, paragraph 48; and Case C-438/09 *Dankowski* [2010] ECR I-14009, paragraph 24).

40. The question whether the VAT payable on the prior or subsequent sales of the goods concerned has or has not been paid to the public purse is irrelevant to the right of the taxable person to deduct input VAT. VAT applies to each transaction by way of production or distribution after deduction of the VAT directly borne by the various cost components (see order in Case C-395/02 *Transport Service* [2004] ECR I-1991, paragraph 26; judgments in Joined Cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03 *Optigen and Others* [2006] ECR I-483, paragraph 54; and *Kittel and Recolta Recycling*, paragraph 49).

податку, застосованого до операцій з придбання (див. серед іншого Об'єднані Справи C-110/98 – C-147/98 *Gabalfrisa and Others* [2000] ECR I-1577, параграф 43; Об'єднані Справи C-439/04 та C-440/04 *Kittel and Recolta Recycling* [2006] ECR I-6161, параграф 47; Справу C-392/09 *Uszodaepitő* [2010] ECR I-8791, параграф 34; та *Commission v Hungary*, параграф 43).

39. Система вирахувань призначена для того, щоб повністю звільнити продавця від оподаткування ПДВ, що підлягає сплаті або сплачується в ході його економічної діяльності. Таким чином, спільна система ПДВ забезпечує нейтральність оподаткування всіх видів економічної діяльності, незалежно від мети чи результатів таких видів діяльності за умови, що вони самі в принципі є об'єктом оподаткування ПДВ (див., зокрема, *Gabalfrisa and Others*, параграф 44; Справу C-255/02 *Halifax and Others* [2006] ECR I-1609, параграф 78; *Kittel and Recolta Recycling*, параграф 48; та Справу C-438/09 *Dankowski* [2010] ECR I-14009, параграф 24).

40. Питання про те, чи був сплачений ПДВ із попередніх або подальших продажів відповідних товарів до державного бюджету, не має відношення до права платника податку на вирахування вхідного ПДВ. Податкове зобов'язання з ПДВ виникає за кожною операцією, що відбувається в процесі виробництва або реалізації товарів чи надання послуг після вирахування ПДВ, що безпосередньо припадає на різні складові собівартості. (див. у Справі C-395/02 *Transport Service* [2004] ECR I-1991, параграф 26; рішення в об'єднаних Справах C-354/03, C-355/03 та C-484/03 *Optigen and Others* [2006] ECR I-483, параграф 54; та *Kittel and Recolta Recycling*, параграф 49).

41. Secondly, it must be recalled that preventing possible tax evasion, avoidance and abuse is an objective recognised and encouraged by Directive 2006/112 (see, inter alia, *Halifax and Others*, paragraph 71; Case C-285/09 *R.* [2010] ECR I-12605, paragraph 36; and Case C-504/10 *Tanoarch* [2011] ECR I-10853, paragraph 50). In that regard, the Court has already held that EU law cannot be relied on for abusive or fraudulent ends (see, inter alia, Case C-32/03 *Fini H* [2005] ECR I-1599, paragraph 32; *Halifax and Others*, paragraph 68; and *Kittel and Recolta Recycling*, paragraph 54).

42. Therefore, it is a matter for the national authorities and courts to refuse to allow the right to deduct where it is established, on the basis of objective evidence, that that right is being relied on for fraudulent or abusive ends (see, to that effect, *Fini H*, paragraphs 33 and 34; *Kittel and Recolta Recycling*, paragraph 55; and Case C-414/10 *Veleclair* [2012] ECR, paragraph 32).

43. However, as regards the case in the main proceedings, it is apparent from the order for reference that it is not disputed that the applicant in the main proceedings, who wishes to exercise the right to deduct, is a taxable person for the purposes of Article 9(1) of Directive 2006/112 and that the supplies of services relied on to support that right were subsequently used by that applicant as outputs for the purpose of his own taxable transactions.

44. Moreover, it is apparent from the order for reference that the questions referred are based on the premisses, first, that the transaction relied on as a basis for the right to deduct was carried out, as is to be inferred from the corresponding invoice, and, second, that that invoice includes all the information required by Directive 2006/112, with the result that the substantive and formal conditions

41. По-друге, слід нагадати, що запобігання можливим випадкам ухилення від сплати податків та зловживанню є метою, визнаною та підтриманою Директивою 2006/112 (див., зокрема, *Halifax and Others*, параграф 71; Справу C-285/09 *R.* [2010] ECR I-12605, параграф 36; та Справу C-504/10 *Tanoarch* [2011] ECR I-10853, параграф 50). У зв'язку із цим Суд вже зазначав, що право ЄС не може використовуватися для зловживання чи шахрайства (див., зокрема, Справу C-32/03 *Fini H* [2005] ECR I-1599, параграф 32; *Halifax and Others*, параграф 68; та *Kittel and Recolta Recycling*, параграф 54).

42. Тому державні органи та суди повинні відмовити у наданні права на вирахування, якщо на основі об'єктивних доказів встановлено, що це право використовується в цілях шахрайства або зловживання (див., *Fini H*, параграфи 33 та 34; *Kittel and Recolta Recycling*, параграф 55; та Справу C-414/10 *Veleclair* [2012] ECR, параграф 32).

43. Однак, стосовно справи в рамках основного провадження, зі звернення про попереднє рішення вбачається, що не заперечується той факт, що заявник у рамках основного провадження, який бажає скористатися правом на вирахування, є платником податку для цілей Статті 9(1) Директиви 2006/112 та що поставки послуг для реалізації цього права згодом використовувалися цим заявником як продукція для цілей його власних оподатковуваних операцій.

44. Крім того зі звернення про попереднє рішення вбачається, що зазначені питання ґрунтуються, по-перше, на передумовах про те, що господарська операція, на основі якої виникло право на вирахування, фактично відбулась, що підтверджується відповідним рахунком-фактурою, і, по-друге, що цей рахунок-фактура включає всю інформацію, яка

provided for by that directive for the creation and exercise of the right to deduct are fulfilled. It is necessary to point out, in particular, that the order for reference does not indicate that the applicant in the main proceedings himself acted unlawfully by, for instance, filing false returns or issuing improper invoices.

45. In those circumstances, a taxable person can be refused the benefit of the right to deduct only on the basis of the case-law resulting from paragraphs 56 to 61 of *Kittel and Recolta Recycling*, according to which it must be established, on the basis of objective factors, that the taxable person to whom were supplied the goods or services which served as the basis on which to substantiate the right to deduct, knew, or ought to have known, that that transaction was connected with fraud previously committed by the supplier or another trader at an earlier stage in the transaction.

46. A taxable person who knew, or ought to have known, that, by his purchase, he was taking part in a transaction connected with fraudulent evasion of VAT must, for the purposes of Directive 2006/112, be regarded as a participant in that fraud, irrespective of whether or not he profited by the resale of the goods or the use of the services in the context of the taxable transactions subsequently carried out by him (see *Kittel and Recolta Recycling*, paragraph 56).

47. By contrast, it is incompatible with the rules governing the right to deduct under that directive, as noted in paragraphs 37 to 40 of the present judgment, to impose a penalty, in the form of refusing that right to a taxable person who did not know, and could not have known, that the transaction

вимагається Директивою 2006/112, внаслідок чого виконуються матеріально-правові та формальні умови, передбачені цією Директивою для виникнення та реалізації права на вирахування. Слід зазначити, що у зверненні про попереднє рішення не вказується, що сам заявник у ході основного провадження діяв незаконно, наприклад, шляхом подання неправдивих декларацій чи виставлення неналежних рахунків-фактур.

45. За таких обставин платнику податку може бути відмовлено у наданні права на вирахування лише на підставі прецедентного права, що впливає з параграфів 56-61 справи *Kittel and Recolta Recycling*, відповідно до яких повинно бути встановлено на підставі об'єктивних факторів, що платник податків, якому постачались товари чи послуги, які слугували підставою для обґрунтування права на вирахування, знав або повинен був знати, що ця транзакція була пов'язана з раніше вчиненим постачальником або іншим торговцем шахрайством на більш ранній стадії угоди.

46. Платник податку, який знав або повинен був знати, що своєю покупкою він бере участь в операції, пов'язаній з шахрайським ухиленням від сплати ПДВ, повинен, для цілей Директиви 2006/112, розглядатися як учасник цього шахрайства, незалежно від того, чи отримав він прибуток від перепродажу товарів або використання послуг у контексті оподатковуваних операцій, здійснених ним згодом (див. *Kittel and Recolta Recycling*, параграф 56).

47. І навпаки, правилам, що регулюють право на вирахування відповідно до цієї директиви, як зазначено в параграфах 37-40 цього рішення, суперечить застосування покарання у вигляді відмови у такому праві платнику податку, який не знав і не міг знати, що

concerned was connected with fraud committed by the supplier, or that another transaction forming part of the chain of supply prior or subsequent to that transaction carried out by the taxable person was vitiated by VAT fraud (see, to that effect, *Optigen and Others*, paragraphs 52 and 55, and *Kittel and Recolta Recycling*, paragraphs 45, 46 and 60).

48. The establishment of a system of strict liability would go beyond what is necessary to preserve the public exchequer's rights (see, to that effect, Case C-384/04 *Federation of Technological Industries and Others* [2006] ECR I-4191, paragraph 32, and Case C-271/06 *Netto Supermarkt* [2008] ECR I-771, paragraph 23).

49. Given that the refusal of the right to deduct in accordance with paragraph 45 of the present judgment is an exception to the application of the fundamental principle constituted by that right, it is for the tax authority to establish, to the requisite legal standard, the objective evidence which allows the conclusion to be drawn that the taxable person knew, or ought to have known, that the transaction relied on as a basis for the right to deduct was connected with fraud committed by the supplier or by another trader acting earlier in the chain of supply.

50. In the light of the foregoing considerations, the answer to the questions referred in Case C-142/11 is that Articles 167, 168(a), 178(a), 220(1) and 226 of Directive 2006/112 must be interpreted as precluding a national practice whereby the tax authority refuses a taxable person the right to deduct, from the VAT which he is liable to pay, the amount of the VAT due or paid in respect of the services supplied to him, on the ground that the issuer of the invoice relating to those services, or one of his suppliers, acted improperly, without that

розглядувана операція була пов'язана з шахрайством, вчиненим постачальником, або що інша операція в ланцюзі постачання до або після цієї операції, здійсненої платником податку, була здійснена з порушенням законодавства з ПДВ (див. з цього приводу рішення у Справах *Optigen and Others*, параграфи 52 та 55, та *Kittel and Recolta Recycling*, параграфи 45, 46 та 60).

48. Встановлення системи суворої відповідальності виходило б за рамки того, що необхідно для збереження права державного казначейства (див. щодо цього Справу C-384/04 *Federation of Technology Industries and Others* [2006] ECR I-4191, параграф 32, і Справу C-271/06 *Netto Supermarkt* [2008] ECR I-771, параграф 23).

49. Враховуючи, що відмова у праві на вирахування відповідно до пункту 45 цього рішення є винятком із застосування фундаментального принципу, заснованого на цьому праві, податковий орган повинен встановити відповідно до необхідного правового стандарту об'єктивні докази, що дозволяють зробити висновок про те, що платник податків знав або повинен був знати, що ця операція, на якій ґрунтувалося право на вирахування, була пов'язана з раніше вчиненим постачальником або іншим продавцем по ланцюгу постачання шахрайством.

50. На підставі вищевикладеного, відповідь на питання, поставлені у справі C-142/11, є такою: Статті 167, 168(a), 178(a), 220(1) та 226 Директиви 2006/112 слід тлумачити як такі, що виключають можливість застосування національної практики податкового органу не визнавати право платника податку на зменшення суми ПДВ, яка підлягає ним сплаті, на суму ПДВ сплачену чи таку, що підлягає сплаті, у зв'язку з отриманими ним послугами, з посиланням на те, що особа, яка виставила рахунок-фактуру на ці

authority establishing, on the basis of objective evidence, that the taxable person concerned knew, or ought to have known, that the transaction relied on as a basis for the right to deduct was connected with fraud committed by the issuer of the invoice or by another trader acting earlier in the chain of supply.

The questions referred in Case C-80/11

51. By these questions, which it is appropriate to examine together, the national court asks, in essence, whether Articles 167, 168(a), 178(a) and 273 of Directive 2006/112 must be interpreted as precluding a national practice whereby the tax authority refuses the right to deduct on the ground that the taxable person did not satisfy himself that the issuer of the invoice relating to the goods in respect of which the exercise of the right to deduct is sought had the status of a taxable person, that he was in possession of the goods in question and was in a position to supply them, and that he had satisfied his obligations as regards declaration and payment of VAT, or on the ground that that taxable person is not in possession of, in addition to that invoice, other documents capable of demonstrating that those conditions were fulfilled.

52. In that regard, it is apparent from the order for reference and, in particular, the first question, that the questions referred in Case C-80/11 are, like those referred in Case C-142/11, based on the premiss that the substantive and formal conditions provided for by Directive 2006/112 for the exercise of the right to deduct are fulfilled, in particular the condition which requires the taxable person to be in possession of an invoice which confirms that the goods were actually supplied and which complies with the requirements of that directive. Accordingly, in the light of the response given in paragraph 50 of the present

послуги, чи якийсь із її постачальників по ланцюгу, вчинила порушення, за умов відсутності підтвердження на основі об'єктивних доказів того, що відповідний платник податків знав або повинен був знати, що ця операція, на якій ґрунтувалося право на вирахування, була пов'язана з раніше вчиненим постачальником або іншим продавцем по ланцюгу постачання шахрайством.

Питання у Справі C-80/11

51. Цими питаннями, які доцільно розглядати у сукупності, національний суд прагне отримати відповідь щодо того, чи Статті 167, 168(a), 178(a) та 273 Директиви 2006/112 слід тлумачити як такі, що виключають можливість застосування національної практики, відповідно до якої податковий орган відмовляє у праві на вирахування на тій підставі, що платник податку не переконався в тому, що особа, яка виставила рахунок-фактуру на товари, щодо яких вимагається здійснення права на вирахування, мала статус платника податку, володіла цими товарами і була в змозі їх поставити, і що ця особа виконала свої зобов'язання щодо декларування та сплати ПДВ, або на підставі, що цей платник податку не має крім цього рахунка-фактури інших документів, які підтверджують виконання цих умов.

52. У зв'язку із цим, зі звернення про попереднє рішення та зокрема першого питання вбачається, що питання, зазначені у Справі C-80/11, є аналогічними питанням у справі C-142/11, виходячи з передумов, що матеріально-правові та формальні умови, передбачені Директивою 2006/112 для здійснення права на вирахування, виконано, зокрема умову, яка вимагає від платника податку мати рахунок-фактуру, який підтверджує, що товари були фактично поставлені, та відповідає вимогам цієї Директиви. Відповідно, з огляду на відповідь,

judgment, which also applies in the case of the supply of goods, the right to deduct can be refused only where it is established, on the basis of objective evidence, that the taxable person concerned knew, or ought to have known, that the transaction relied on as a basis for the right to deduct was connected with fraud committed by the issuer of the invoice or by another trader acting earlier in the chain of supply.

53. According to the Court's case-law, traders who take every precaution which could reasonably be required of them to ensure that their transactions are not connected with fraud, be it the fraudulent evasion of VAT or other fraud, must be able to rely on the legality of those transactions without the risk of losing their right to deduct the input VAT (see *Kittel and Recolta Recycling*, paragraph 51).

54. On the other hand, it is not contrary to European Union law to require a trader to take every step which could reasonably be required of him to satisfy himself that the transaction which he is effecting does not result in his participation in tax evasion (see, to that effect Case C-409/04 *Teleos and Others* [2007] ECR I-7797, paragraphs 65 and 68; *Netto Supermarkt*, paragraph 24; and Case C-499/10 *Vlaamse Oliemaatschappij* [2011] ECR I-14191, paragraph 25).

55. Moreover, in accordance with the first paragraph of Article 273 of Directive 2006/112, Member States may impose obligations, other than those provided for by that directive, if they consider such obligations necessary to ensure the correct levying and collection of VAT and to prevent evasion.

надану у пункті 50 цього рішення, яка також застосовується у разі поставки товару, у праві на вирахування може бути відмовлено лише у тому випадку, якщо на основі об'єктивних доказів встановлено, що платник податку знав, або повинен був знати, що господарська операція, на якій ґрунтувалося право на вирахування, пов'язана з раніше вчиненим постачальником або іншим продавцем по ланцюгу постачання шахрайством.

53. Відповідно до прецедентного права Суду, платники податків, які вживають усіх заходів, які можуть обґрунтовано вимагатися від них з метою забезпечення того, що їхні господарські операції не пов'язані з шахрайством, будь то шахрайське ухилення від сплати ПДВ або інше шахрайство, повинні мати можливість покладатися на законність таких операцій без ризику втрати права на вирахування ПДВ (див., *Kittel and Recolta Recycling*, параграф 51).

54. З іншого боку, законодавству Європейського Союзу не суперечить обґрунтована вимога до платника податків вжити всіх заходів, щоб переконатися, що операція, яку він здійснює, не призводить до його участі в ухиленні від сплати податків (див. у зв'язку із цим Справу C-409/04 *Teleos and Others* [2007] ECR I-7797, параграфи 65 та 68; *Netto Supermarkt*, параграф 24; та Справу C-499/10 *Vlaamse Oliemaatschappij* [2011] ECR I-14191, параграф 25).

55. Крім того, відповідно до першого параграфу Статті 273 Директиви 2006/112, Держави-члени можуть передбачати інші обов'язки, крім зазначених у цій Директиві, якщо вони вважають такі обов'язки необхідними для забезпечення правильного утримання та стягнення ПДВ та запобігання ухиленню від сплати податків.

56. However, even though that provision gives the Member States a margin of discretion (see Case C-588/10 *Kraft Foods Polska* [2012] ECR, paragraph 23), that option may not be relied upon, according to the second paragraph of that article, in order to impose additional invoicing obligations over and above those laid down in Chapter 3, headed 'Invoicing', of Title XI, headed 'Obligations of taxable persons and certain non-taxable persons', of that directive and, in particular, Article 226 thereof.

57. Furthermore, the measures which the Member States may adopt under Article 273 of Directive 2006/112, in order to ensure the correct levying and collection of the tax and to prevent evasion, must not go further than is necessary to attain such objectives. Therefore, they cannot be used in such a way that they would have the effect of systematically undermining the right to deduct VAT and, consequently, the neutrality of VAT, which is a fundamental principle of the common system of VAT (see, to that effect, *inter alia*, *Gabalfrisa and Others*, paragraph 52; *Halifax and Others*, paragraph 92; Case C-385/09 *Nidera Handelscompagnie* [2010] ECR I-10385, paragraph 49; and *Dankowski*, paragraph 37).

58. As regards the national measures at issue in the case in the main proceedings, it must be noted that the Law on VAT does not prescribe specific obligations, but merely provides, in Paragraph 44(5), that the taxation rights of the taxable person indicated as the purchaser in the invoice may not be called into question, provided that that person has acted with due diligence in respect of the chargeable event, bearing in mind the circumstances under which the goods were supplied or the services performed.

59. In those circumstances, it follows from the case-law referred to in paragraphs 53

56. Однак, незважаючи на те, що це положення надає Державам-членам свободу розсуду (див. Справу C-588/10 *Kraft Foods Polska* [2012] ECR, параграф 23), цей варіант, згідно із другим параграфом цієї Статті, не можна використовувати для встановлення додаткових обов'язків, пов'язаних із виставленням рахунків-фактур, понад обсяг обов'язків, встановлених у Главі 3 «Виставлення рахунків-фактур» Розділу XI «Обов'язки оподатковуваних осіб та деяких неоподатковуваних осіб» цієї Директиви та, зокрема, її Статті 226.

57. Крім того, заходи, які Держави-члени можуть вжити відповідно до Статті 273 Директиви 2006/112 з метою забезпечення правильного утримання та стягнення ПДВ та запобігання ухиленню від сплати податків, не повинні виходити за рамки, необхідні для досягнення таких цілей. Тому їх не можна використовувати таким чином, щоб вони систематично порушували право на вирахування ПДВ, а отже, нейтральність ПДВ, яке є фундаментальним принципом загальної системи ПДВ (див., зокрема, *Gabalfrisa and Others*, параграф 52; *Halifax and Others*, параграф 92; Справу C-385/09 *Nidera Handelscompagnie* [2010] ECR I-10385, параграф 49; та *Dankowski*, параграф 37).

58. Щодо національних заходів, про які йдеться у справі в рамках основного провадження, слід зазначити, що Закон про ПДВ не визначає конкретні обов'язки, а лише передбачає у параграфі 44(5), що податкові права платника податків, зазначеного у рахунку-фактурі як покупця, не можуть бути поставлені під сумнів за умови, що ця особа діяла з належною обачністю щодо об'єкта оподаткування з урахуванням обставин, за яких було поставлено товари або надано послуги.

59. За цих обставин, з прецедентного права, згаданого у параграфах 53 і 54

and 54 of the present judgment that determination of the measures which may, in a particular case, reasonably be required of a taxable person wishing to exercise the right to deduct VAT in order to satisfy himself that his transactions are not connected with fraud committed by a trader at an earlier stage of a transaction depends essentially on the circumstances of that particular case.

60. It is true that, when there are indications pointing to an infringement or fraud, a reasonable trader could, depending on the circumstances of the case, be obliged to make enquiries about another trader from whom he intends to purchase goods or services in order to ascertain the latter's trustworthiness.

61. However, the tax authority cannot, as a general rule, require the taxable person wishing to exercise the right to deduct VAT, first, to ensure that the issuer of the invoice relating to the goods and services in respect of which the exercise of that right to deduct is sought has the capacity of a taxable person, that he was in possession of the goods at issue and was in a position to supply them and that he has satisfied his obligations as regards declaration and payment of VAT, in order to be satisfied that there are no irregularities or fraud at the level of the traders operating at an earlier stage of the transaction or, second, to be in possession of documents in that regard.

62. It is, in principle, for the tax authorities to carry out the necessary inspections of taxable persons in order to detect VAT irregularities and fraud as well as to impose penalties on the taxable person who has committed those irregularities or fraud.

63. According to the case-law of the Court, Member States are required to check taxable persons' returns, accounts and other relevant documents (see Case C-

цього рішення, впливає, що визначення заходів, які можуть у конкретному випадку обґрунтовано вимагатися від платника податків, який бажає скористатися правом на вирахування ПДВ, щоб переконатися в тому, що його господарські операції не пов'язані з шахрайством, вчиненим контрагентом раніше по ланцюгу постачання, залежить головним чином від обставин цього конкретного випадку.

60. Дійсно, коли є ознаки, що вказують на порушення або шахрайство, розсудливий продавець, залежно від обставин справи, може бути зобов'язаний зробити запит про іншого продавця, у якого він має намір придбати товари чи послуги, щоб переконатися у його надійності.

61. Однак податковий орган, як правило, не може вимагати від платника податку, який бажає скористатися правом на вирахування ПДВ, по-перше, перевіряти, чи особа, яка виставила рахунок-фактуру на товари, щодо яких вимагається здійснення права на вирахування, є платником податку, що вона володіє цими товарами і в змозі їх поставити, і що така особа виконала свої зобов'язання щодо декларування та сплати ПДВ, для того щоб переконатися у відсутності порушень чи шахрайства контрагентів раніше по ланцюгу постачання, або, по-друге, мати відповідні документи щодо цього.

62. Зокрема, податкові органи повинні проводити необхідні перевірки платників податків з метою виявлення порушень ПДВ та шахрайства, а також накладати штрафи на платника податків, який вчинив ці порушення або шахрайство.

63. Відповідно до прецедентного права Суду Держави-члени зобов'язані перевіряти декларації платників податків, бухгалтерський облік та інші

132/06 *Commission v Italy* [2008] ECR I-5457, paragraph 37, and Case C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Joźwiak, Orłowski* [2010] ECR I-7639, paragraph 21).

64. To that end, Directive 2006/112 imposes, in particular in Article 242, an obligation on every taxable person to keep accounts in sufficient detail for VAT to be applied and its application checked by the tax authorities. In order to facilitate the performance of that task, Articles 245 and 249 of that directive provide for the right of the competent authorities to access the invoices which the taxable person is obliged to store under Article 244 of that directive.

65. It follows that, by imposing on taxable persons, in view of the risk that the right to deduct may be refused, the measures listed in paragraph 61 of the present judgment, the tax authority would, contrary to those provisions, be transferring its own investigative tasks to taxable persons.

66. In the light of the foregoing considerations, the answer to the questions referred in Case C-80/11 is that Articles 167, 168(a), 178(a) and 273 of Directive 2006/112 must be interpreted as precluding a national practice whereby the tax authority refuses the right to deduct on the ground that the taxable person did not satisfy himself that the issuer of the invoice relating to the goods in respect of which the exercise of the right to deduct is sought had the status of a taxable person, that he was in possession of the goods in question and was in a position to supply them, and that he had satisfied his obligations as regards declaration and payment of VAT, or on the ground that, in addition to that invoice, that taxable person is not in possession of other documents capable of demonstrating that those conditions were fulfilled, although the substantive and formal conditions laid down by Directive

відповідні документи (див. Справу C-132/06 *Commission v Italy* [2008] ECR I-5457, параграф 37, та Справу C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Joźwiak, Orłowski* [2010] ECR I-7639, параграф 21).

64. У зв'язку із цим, Директива 2006/112 встановлює обов'язок, зокрема у Статті 242, для кожного платника податку вести достатньо детальний облік для справляння ПДВ й перевірки його справляння податковими органами. Для сприяння виконанню цього завдання, Статті 245 та 249 цієї Директиви передбачають право компетентних органів на доступ до рахунків-фактур, які платник податків зобов'язаний зберігати відповідно до Статті 244 цієї директиви.

65. З цього випливає, що, зобов'язуючи платників податків, у зв'язку з ризиком відмови у праві на вирахування, вживати заходи, зазначені у пункті 61 цього рішення, податковий орган, всупереч цих положень, перекладатиме на платників податків власні обов'язки по розслідуванню.

66. На підставі вищевикладеного, відповідь на питання щодо справи C-80/11 є такою: Статті 167, 168(a), 178(a) та 273 Директиви 2006/112 слід тлумачити як такі, що виключають можливість застосування національної практики, відповідно до якої податковий орган відмовляє у праві на вирахування на тій підставі, що платник податку не переконався у тому, що особа, яка виставила рахунок-фактуру на товари, щодо яких вимагається здійснення права на вирахування, мала статус платника податку, володіла цими товарами і була в змозі їх поставити, і що виконала свої зобов'язання щодо декларування та сплати ПДВ, або на підставі, що цей платник податку не має крім такого рахунка-фактури інших документів, що підтверджують виконання цих умов, хоча матеріально-правові та формальні умови,

2006/112 for exercising the right to deduct were fulfilled and the taxable person is not in possession of any material justifying the suspicion that irregularities or fraud have been committed within that invoice issuer's sphere of activity.

Costs

67. Since these proceedings are, for the parties to the main proceedings, a step in the actions pending before the national courts, the decisions on costs are a matter for those courts. Costs incurred in submitting observations to the Court, other than the costs of those parties, are not recoverable.

On those grounds, the Court (Third Chamber) hereby rules:

1. Articles 167, 168(a), 178(a), 220(1) and 226 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax must be interpreted as precluding a national practice whereby the tax authority refuses a taxable person the right to deduct, from the value added tax which he is liable to pay, the amount of the value added tax due or paid in respect of the services supplied to him, on the ground that the issuer of the invoice relating to those services, or one of his suppliers, acted improperly, without that authority establishing, on the basis of objective evidence, that the taxable person concerned knew, or ought to have known, that the transaction relied on as a basis for the right to deduct was connected with fraud committed by the issuer of the invoice or by another trader acting earlier in the chain of supply.

встановлені Директивою 2006/112 для здійснення права на вирахування, були виконані, та що платник податків не володіє будь-якими матеріалами, які б підтверджували підозру, що були порушення або шахрайство у сфері діяльності особи, що виставила рахунок-фактуру.

Витрати

67. Оскільки ці провадження для сторін в основному провадженні є етапом у розгляді національними судами, рішення стосовно судових витрат ухвалюється на розсуд вказаних судів. Витрати, понесені на подання зауважень до Суду, окрім витрат сторін, не підлягають відшкодуванню.

На цих підставах Суд (Третя палата) постановляє:

1. Статті 167, 168(a), 178(a), 220(1) та 226 Директиви Ради 2006/112/ЕС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість повинні тлумачитися як такі, що виключають можливість застосування національної практики, відповідно до якої податковий орган не визнає право платника податку на зменшення суми ПДВ, яка підлягає ним сплаті, на суму ПДВ сплачену чи таку, що підлягає сплаті, у зв'язку з отриманими ним послугами з посиланням на те, що особа, яка виставила рахунок-фактуру на ці послуги, чи якийсь із її постачальників по ланцюгу, вчинила порушення, за умов відсутності підтвердження на основі об'єктивних доказів того, що відповідний платник податків знав або повинен був знати, що ця операція, на якій ґрунтувалося право на вирахування, була пов'язана з раніше вчиненим постачальником або іншим продавцем шахрайством раніше по ланцюгу постачання.

2. Articles 167, 168(a), 178(a) and 273 of Directive 2006/112 must be interpreted as precluding a national practice whereby the tax authority refuses the right to deduct on the ground that the taxable person did not satisfy himself that the issuer of the invoice relating to the goods in respect of which the exercise of the right to deduct is sought had the status of a taxable person, that he was in possession of the goods in question and was in a position to supply them, and that he had satisfied his obligations as regards declaration and payment of value added tax, or on the ground that, in addition to that invoice, that taxable person is not in possession of other documents capable of demonstrating that those conditions were fulfilled, although the substantive and formal conditions laid down by Directive 2006/112 for exercising the right to deduct were fulfilled and the taxable person is not in possession of any material justifying the suspicion that irregularities or fraud have been committed within that invoice issuer's sphere of activity.

[Signatures]

ECLI:EU:C:2012:373

JUDGMENT OF 21.6.2012 — JOINED
CASES C-80/11 AND C-142/11
MAHAGEBEN AND DAVID

2. Статті 167, 168(a), 178(a) та 273 Директиви 2006/112 слід тлумачити як такі, що виключають можливість застосування національної практики, відповідно до якої податковий орган відмовляє у праві на вирахування, на тій підставі, що платник податку не переконався в тому, що особа, яка виставила рахунок-фактуру на товари, щодо яких вимагається здійснення права на вирахування, мала статус платника податку, володіла цими товарами і була в змозі їх поставити, і що така особа виконала свої зобов'язання щодо декларування та сплати ПДВ, або на підставі, що цей платник податку не має крім такого рахунка-фактури інших документів, що підтверджують виконання цих умов, хоча матеріально-правові та формальні умови, встановлені Директивою 2006/112 для здійснення права на вирахування, були виконані, та що платник податків не володіє будь-якими матеріалами, які б підтверджували підозру, що порушення або шахрайство були вчинені у сфері діяльності особи, яка виставила рахунок-фактуру.

[Підписи]

ECLI:EU:C:2012:373

РІШЕННЯ ВІД 21.06.2012 —
ОБ'ЄДНАНІ СПРАВИ C-80/11 AND C-
142/11, MAHAGEBEN AND DAVID