

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ _____

гр.Варна, 02.12.2011г.

Варненският административен съд - Първо отделение, VIII – ми състав, в закрито съдебно заседание на втори декември две хиляди и единадесета година в състав:

Административен съдия: ИСКРЕНА ДИМИТРОВА

като разгледа докладваното от съдията **Искрена Димитрова** адм. дело **№ 909** на Административен съд - Варна по описа за **2011 год.**, за да се произнесе, взе предвид:

Производството пред Административен съд – гр.Варна е образувано по жалба на „ЛВК – 56” ЕООД, ЕИК 125541986, гр.Търговище, бул. „29 – ти януари” № 8, представлявано от управителя Петко Стефанов Матеев, против Ревизионен акт № 03251000164/20.12.2010г., потвърден с Решение № 37/18.02.2011г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна, с който за данъчни периоди септември и октомври 2007г. са му установени задължения за данък върху добавената стойност, общо в размер на 147374,20лв. и лихви в размер на 59624,13лв., в резултат на отказано право на данъчен кредит по фактури издадени от „РЕЯ – 96” ООД и „СИТИ ГРУП 76” ДЗЗД (Дружество по Закона за задълженията и договорите). Със същият ревизионен акт на дружеството са установени и задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2007г. в размер на 59370,85лв. и лихви в размер на 22530,95лв.

В хода на произнасяне по същество настоящият състав на Варненския административен съд преценява, че за разрешаването на спора относно законосъобразността на отказаното право на данъчен кредит по доставките извършени от „РЕЯ – 96” и „СИТИ ГРУП 76”, е необходимо тълкуване на разпоредби на Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, наричана за краткост по – долу „Директивата”, както и на общностни принципи в областта на облагането с ДДС.

Във връзка с това, Варненският административен съд, първо отделение, в настоящия съдебен състав, счита за уместно да отправи до Съда на Европейския съюз запитване относно тълкуването на приложимите към спора правни норми от посочената директива.

По тези съображения, съдът формулира съдържанието на преюдициалното запитване, както следва:

I. СТРАНИ ПО ДЕЛОТО

1. Жалбоподател – „ЛВК – 56” ЕООД, ЕИК 125541986, със седалище и адрес на управление гр.Търговище, бул. „29 – ти януари” № 8, представлявано от управителя Петко Стефанов Матеев. На 18.03.2011г., след образуване на съдебното производство, в Търговския регистър по партидата на дружеството е вписана промяна в правната му форма – от еднолично дружество с ограничена отговорност в дружество с ограничена отговорност, със съдружници „Винпром – Търговище 96” АД, ЕИК 125016273 и Едноличен търговец „Матеев – Петко Матеев”, ЕИК 125506309. Според Националния класификатор на икономическите дейности, основната икономическа дейност на дружеството е отглеждане на лозови, овощни и други трайни насаждения.

2. Ответник по жалбата – Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – гр.Варна при Централно управление на Национална агенция по приходите.

II. ПРЕДМЕТ НА ДЕЛОТО

3. Производството пред Административен съд – гр.Варна е първоинстанционно. В частта относима към настоящото запитване е образувано по жалба на „ЛВК - 56” ЕООД против Ревизионен акт № 03251000164/20.12.2010г., с който на дружеството е отказано правото на данъчен кредит по фактури издадени от „РЕЯ – 96” ООД и ДЗЗД „СИТИ ГРУП 76” по съображения, че не е безспорно доказано извършването на доставките.

4. За да обосноват извода, че извършването на доставките е останало недоказано, органите по приходите са се позовали на резултатите от извършените насрещни проверки на доставчиците, които не са представили изисканите документи за произхода на стоката и механизма на извършване на доставките. В тази връзка, доказателства за извършване на доставките са изискани от „ЛВК – 56” ЕООД. Дружеството е представило стокови разписки, кантарни бележки, товарителници, но поради нередовности в съставянето им, органите по приходите са приели, че същите не установяват произхода на стоката, транспорта на стоката, както и възможността на издателите на фактурите да извършат доставките. По тези съображения е прието, че доставчиците са начислили данъка без основание и съгласно чл.70, ал.5 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), правото на данъчен кредит следва да бъде отказано.

III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА

5. През ревизирия период 01.03.2007г. – 31.12.2007г. „ЛВК – 56” ЕООД е земеделски производител с регистрация при Областна Дирекция „Земеделие и гори”, гр.Търговище към Министерство на земеделието и горите. За упражняване на дейността дружеството е разполагало със собствени земи, активи и работници. В хода на ревизията е установено, че дружеството е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството, приложимите счетоводни стандарти и утвърдения от ръководството индивидуален сметкоплан. Счетоводната политика на фирмата осигурява прилагането на единен модел на организация на счетоводната отчетност и спазване на принципите и основните правила за вярно и честно представяне на имущественото състояние на фирмата. „ЛВК – 56” ЕООД е упражнило право на приспадане на пълен данъчен кредит от получени облагаеми доставки, за които притежава данъчни документи издадени от регистрирани по ДДС доставчици, отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството и Закона за данък върху добавената стойност.

6. През месец септември и месец октомври 2007г., „ЛВК – 56” ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 95375,80лв. по шест броя фактури издадени

от „РЕЯ – 96” ООД, всички с предмет грозде каберне совиньон. През същите данъчни периоди дружеството е упражнило право на данъчен кредит общо в размер на 51998,40лв. и по две фактури издадени от ДЗЗД „СИТИ ГРУП 76”, с предмет грозде – памид; мускат; мерло; каберне совиньон. Всички фактури са осчетоводени при получателя. Разплащанията по фактурите са извършени в брой.

7. За установяване на предпоставките за възникването и правомерното упражняване на правото на данъчен кредит, в това число извършването на доставките, на доставчиците са извършени насрещни проверки. За целите на проверките органите по приходите са изискали копия от фактурите, по които „ЛВК – 56” ЕООД е упражнило право на данъчен кредит, дневници за продажби и справки – декларации за месеца, в който са отразени фактурите, доказателства за извършеното заплащане, счетоводни записи относно закупуването или производството на стоките до тяхната реализация, информация за стоковия поток. Изискани са копия от всички документи доказващи извършването на доставките – товарителници, транспортни документи, пътни листи, сертификати, технически характеристики и други документи по реда на Закона за виното и спиртните напитки. Изискани са доказателства за производството на стоките, съответно за техния произход. Органите по приходите са извършили посещения на адресите на доставчиците, при които не е открит представляващ или упълномощено лице, поради което исканията за представяне на документи и писмени обяснения са връчени чрез залепяне на съобщение на таблото в съответната Териториална дирекция на Националната агенция по приходите. В указания срок, доставчиците не са представили изисканите документи, поради което органите по приходите са приели, че създават пречки за установяване на обстоятелствата по извършване на доставките. Поради непредставяне на изисканите документи е прието, че не се установява извършването на доставките по фактурите, по които е упражнено правото на данъчен кредит.

8. Доказателства за извършването на доставките са изискани и от „ЛВК – 56” ЕООД. Дружеството е представило стокови разписки с посочени номер, дата, наименование на стоката и тегло (тара, бруто, нето), номер на превозното средство (не на всички документи), имена и подписи за „приел” и „предал”; кантарни бележки издадени от „ЛВК Винпром” АД, в които са посочени наименование на издателя, номер на автомобил, дата и час на влизане, дата на излизане, доставчик, произход, сорт грозде, захарност, качество, тегло (бруто, тара, нето); товарителници за обществен автомобилен превоз в страната, с посочени изпращач, превозвач, получател, място на натоварване и разтоварване, количество, номер и марка на автомобил. След анализ на представените документи, органите по приходите са констатирали следното:
а) относно доставките от „РЕЯ – 96” - във всички представени стокови разписки като получател на стоката е посочен „Винпром Търговище”; не са посочени идентификационния код на получателя и материално – отговорно лице; липсват реквизити за единична цена и стойност на стоките; номер и дата на товарителница, номер на превозното средство, плащане. Според представените стокови разписки, стоките са предоставени от „Рея – 96” ООД на „Винпром Търговище”, а не на „ЛВК – 56” ЕООД, поради което същите не доказват по безспорен начин реално осъществени доставки на грозде от „РЕЯ – 96” ООД към „ЛВК – 56” ООД. Всички кантарни бележки са издадени от „ЛВК Винпром” АД гр.Търговище с доставчик „ЛВК – 56” ЕООД и не доказват, че стоката е закупена от „РЕЯ – 96” ООД. В издадените товарителници липсва дата и място на издаване на документа, по част от товарителниците липсва име на изпращач на стоките, подпис и печат на изпращача, липсва име и подпис на фирмата – превозвач, не е отбелязан номер и дата на пътен лист. По отношение на фактура издадена от „ЛВК – 56” ЕООД на „ЛВК – Винпром” АД с предмет „доставка на транспортна услуга кампания 2007”, ревизиращите са приели, че не доказва транспорт от „РЕЯ – 96” ООД към

„ЛВК – 56” ООД; **б)** **относно доставките от „Сити Груп 76”** - всички представени кантарни бележки са издадени от „ЛВК – Винпром” АД Търговище, с посочен доставчик „ЛВК – 56” ЕООД и не доказват, че стоката е закупена от „СИТИ ГРУП 76”. В издадените товарителници не са посочени дата и място на издаване на документа; в повечето не е посочен изпращач на стоките; в част от товарителниците е посочено име на физическо лице, а не името на дружеството; не е посочен превозвач; в част от товарителниците като получател е посочен „Винпром Търговище”; в част от товарителниците липсва отбелязване за количеството, стоките са товарени от различни населени места. В представената приемателна бележка № 0012470/14.09.2007г. издадена от „ЛВК – Винпром” АД, като доставчик е посочен „ЛВК – 56” и не доказва извършването на доставка от „СИТИ ГРУП 76” ДЗЗД. Представената от ревизираното лице фактура за извършена транспортна услуга в полза на „ЛВК Винпром” АД е приета за неотнормима към доказване транспорта на стоките, тъй като не установява извършването на транспорт от „СИТИ ГРУП 76” ДЗЗД към „ЛВК 56” ЕООД. По така изложените съображения органите по приходите са приели, че не е безспорно установено настъпването на данъчно събитие, което да породи изискуемост на данъка. Прието е, че данъкът по процесните фактури е начислен неправомерно от доставчиците, поради което на основание чл.70, ал.5 от ЗДДС, чл.68, ал.1 и чл.69, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, за „ЛВК – 56” ЕООД не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите издадени от „РЕЯ – 96” и „Сити Груп – 76”.

9. С възраженията срещу ревизионния доклад, „ЛВК – 56” ЕООД е представило кантарни бележки за доставчик „РЕЯ – 96” ООД, с посочени номер, дата на бележката, сорт, произход, захарност, тегло (бруто, тара, нето), подписи и печати за доставчик и получател. Представен е още договор от 15.08.2007г. сключен с „ЛВК Винпром” АД, за доставка на 80000кг. червено винено грозде, сорт: каберне совиньон, мерло, реколта 2007г. и 50000кг. бяло винено грозде, сорт: памид, мускат, реколта 2007г. Представена е регистрационна карта на „Рея – 96” ООД като земеделски производител със заверка за 2007г. от служба „Земеделие и гори”, както и анкетна карта на „Рея – 96” ООД, заверена от Областна дирекция „Земеделие и гори” на 23.03.2007г. Според анкетната карта, дружеството има имоти на територията на областите Пловдив и Стара Загора – селата Болярци, Братя Даскалови, Горно Белово и Маноле, със заявен начин на трайно ползване „трайни насаждения”, между които и винени лозя. Представени са и кантарни бележки издадени от „ЛВК – 56” ЕООД, в които като доставчик е посочен „СИТИ ГРУП 76”. Кантарните бележки съдържат номер, дата на издаване, сорт грозде, произход, захарност, качество, тегло (бруто, тара, нето), подписи и печати на доставчик и получател. Представени са още сертификати за произход на виненото грозде, издадени от Национална лозаро – винарска камара сертификати, с посочен в тях получател „СИТИ ГРУП 76”.

10. При проверка в информационния масив на Националната агенция по приходите е установено, че фактура № 1/28.09.2007г. е издадена от ДЗЗД „СИТИ ГРУП 76” преди регистрацията му по ДДС, а втората фактура № 5/04.10.2007г. е включена в дневника за продажби за м.10.2007г. със същите стойности и с получател „ЛВК – 56” ЕООД. По отношение на доставчика „РЕЯ – 96” ООД в съдебното производство са събрани като доказателства справките декларации и дневниците за продажби за данъчни периоди септември и октомври 2007г., от които се установява, че всичките шест фактури са включени от доставчика в дневниците за продажби със същите стойности, предмет и с получател „ЛВК – 56” ЕООД.

11. В съдебното производство са събрани като доказателства ревизионни актове и докладите към тях на доставчиците „РЕЯ – 96” ООД и ДЗЗД „СИТИ – ГРУП 76”.

12. На доставчика ДЗЗД „СИТИ ГРУП 76” е съставен Ревизионен акт № 801661/26.03.2009г., с който е приключила ревизията на дружеството по приложението на Закона за данък върху добавената стойност за периода 02.10.2007г. – 31.07.2008г. Според констатациите в ревизионния доклад, дружеството е регистрирано по ЗДДС на 02.10.2007г. Съгласно т.3 от доклада „Други данни за ревизираното лице”, през ревизирания период лицето е издавало фактури за продажба на грозде, строителни услуги, строителни материали и други. Не може да се установи дали е извършвало дейност, тъй като няма налични активи – собствени или наети, не е представило касови и банкови документи за извършени разплащания, не притежава собствени или наети складови помещения или търговски обекти за извършване на търговска дейност. При извършване на ревизията, ДЗЗД „СИТИ ГРУП 76” не е представило счетоводни регистри, банкови и касови документи, оборотни ведомости, главна книга, договори с доставчици и клиенти. За 2007г. дружеството не е подало годишна данъчна декларация. Съгласно раздел II от доклада „Констатации при ревизията”, т.1 „По закона за счетоводството”, т.1.1 „Форма на счетоводството”, ревизираното лице не е представило счетоводни регистри; Според т.1.2 „Организация на счетоводната отчетност”, дружеството е представило фактури за покупки и продажби, граждански договори, мемориални ордери, дневници за покупки и продажби по ЗДДС и справки декларации. Относно данъчен период октомври 2007г. – месецът, в който на „ЛВК – 56” ЕООД е издадена фактура № 5/04.10.2007г., ревизията е констатирала, че това е периодът, в който ДЗЗД „СИТИ ГРУП 76” е подало заявление за регистрация по ЗДДС на основание чл.100, ал.1 от ЗДДС – по желание на субекта. Органите по приходите са извършили проверка документирана с протокол от 25.09.2007г., при която е установено, че дружеството има право да се регистрира по ЗДДС. За данъчен период м.октомври 2007г., в предвидения от закона срок е подадена справка – декларация с вх. № 1203/15.11.2007г. с резултат за периода - ДДС за внасяне 179,69лв. Относно извършените доставки и начисления данък през месец октомври 2007г., в ревизионния акт и доклада към него е посочено, че при ревизията не са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък. Относно получените доставки е прието, че поради непредставяне на счетоводна отчетност и конкретно на фактурите за получените доставки, са налице основания за намаление на данъчната основа и на данъка за приспадане, като в резултат на отказания данъчен кредит, е установен резултат за периода ДДС за внасяне. Предвид непредставянето на счетоводни документи, резултатът за периода е определен само по данни от дневниците за покупки и дневниците за продажби.

13. На доставчика „РЕЯ – 96” ООД е съставен Ревизионен акт № 160801452/29.10.2008г., с който е приключила ревизията на дружеството по приложението на Закона за данък върху добавената стойност за периода 01.05.2007г. – 30.04.2008г. Установено е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС считано от 16.09.1996г. Според констатациите в т.3 от доклада „Други данни за ревизираното лице”, през ревизирания период дружеството основно е извършвало следните дейности: създаване на лозови масиви 1164 дка върху земи наети с договори за аренда за 20 години; производство и търговия на местни продукти – свинско трупно месо – белено и драно, трайни и малотрайни колбаси, деликатеси; строителство. „РЕЯ – 96” ООД разполага със собствени кланици и колбасарски цех, фуражен цех, свинекомплекси, разполага и със собствени товарни превозни средства. Според констатациите в раздел I „Констатации по Закона за счетоводството”, т.1.1. „Форма на счетоводството”, дружеството прилага двустранна форма на счетоводно записване. Според т.1.2. „Организация на счетоводната отчетност”, „РЕЯ – 96” ООД е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие със Закона за счетоводството, приложимите Счетоводни стандарти и утвърдения в дружеството индивидуален сметкоплан. Издаваните първични счетоводни

документи отговарят на изискванията на Закона за счетоводството. Счетоводната отчетност се води при спазване на счетоводните принципи. Заведени са задължителните регистри за синтетично и аналитично счетоводно записване. Разчетните взаимоотношения свързани с ДДС се отчитат по сметка 453 „Разчети с ДДС” и нейните подсметки. При извършване на ревизията са представени оборотни ведомости, отчет за приходите и разходите, баланс и хронология на счетоводните записвания по сметките. Извършена е проверка на счетоводните записвания, движението на паричните средства по каса и проверка на хронологичните и аналитични счетоводни записвания по видове сметки, като не са констатирани различия. Годишният финансов отчет е изготвен в съответствие с изискванията на принципите, залегнали в чл.4 от Закона за счетоводството, декларираните данни по годишния финансов отчет съответстват с данните по оборотната ведомост. В хода на ревизията е извършена проверка на доставките, по които „РЕЯ – 96” ООД е изпълнител. Съгласно доклада, при ревизията е извършена проверка на извършените от дружеството доставки, за наличие на данъчно събитие и начисляването на ДДС. Констатирано е, че облагаемият оборот е формиран основно от продажби на продукция – колбаси и грозде, и получени аванси за апартаменти и стоки. Установени са основните клиенти на дружеството, между които и „ЛВК – 56” ЕООД за продукцията – грозде. За данъчни периоди септември и октомври 2007г., през които са издадени фактурите на „ЛВК – 56” ЕООД, с ревизионния акт на „РЕЯ – 96” ООД е констатирано, че не са налице основания за корекция на данните по подадената справка – декларация. За данъчни периоди септември и октомври 2007г., „РЕЯ – 96” ООД е декларирало резултат - ДДС за възстановяване, като данъкът е възстановен на дружеството с изричен акт на органите по приходите от 24.01.2008г.

14. По данни от информационния масив на Националната агенция по приходите, доставчикът „Рея – 96” е deregистриран по ДДС на 29.03.2010г., а доставчикът „СИТИ ГРУП 76” на 07.04.2009г. Дeregистрацията е извършена по инициатива на органите по приходите.

15. „ЛВК – 56” ЕООД е обжалвало ревизионния акт пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при Централно управление на Национална агенция по приходите, който с Решение № 37/18.02.2011г. го е потвърдил.

16. Предвид гореизложеното, спорът между страните който трябва да бъде разрешен от настоящия съдебен състав, е формиран по въпроса дали за „ЛВК – 56” ЕООД е възникнало правото да приспадне начисления ДДС по фактурите издадени от „РЕЯ – 96” ООД и ДЗЗД „СИТИ ГРУП 76”. От значение е да се посочи, че органите по приходите не са констатирали липсата на стоков поток, или че стоката да е доставена от лице, различно от издателя на фактурата, а са обосנוвали отказа на правото на данъчен кредит с обстоятелствата, че от страна на доставчиците не са представени счетоводни документи и не е доказан произхода на стоката, а ревизираното лице е представило документи, които поради нередовности в съставянето им, не доказват по безспорен начин предаването на стоките. Тоест, настоящият съдебен състав следва да извърши преценка за това дали е доказано настъпването на данъчното събитие, което да поражда изискуемостта на данъка. Представените от дружеството фактури за покупки и извършени последващи доставки, касови бележки за извършени плащания, товарителници, стокови разписки и кантарни бележки ще бъдат обсъдени от съда в преценката му по същество, и не касаят настоящото преюдициално запитване. Необходимостта от запитването е породена от приобщените към доказателствата по делото ревизионни актове на доставчиците, от които се установява, че органът по приходите не е извършил корекции на данъчната основа и начисления данък по извършените доставки, в данъчните периоди, в които са издадени спорните фактури. Към настоящият момент ревизионните актове на доставчиците

не са изменени по регламентирания от закона ред, нито пък са установени основания за изменение на първоначалните констатации. При това положение, след като с тези ревизионни актове е признат начисления от доставчиците данък, в това число и за процесните доставки тъй като е безспорно включването на фактурите в дневниците за продажби, съдът иска да установи от гледна точка на общностните принципи и разпоредбите на Директива 2006/112, до колко констатациите на органите по приходите в ревизионните производства на доставчиците за това, че не са налице основания за корекция на основата и начисления данък, имат значение при преценката за изискуемостта на данъка, възникването и правомерното упражняване на правото на данъчен кредит от страна на получателя на доставката.

IV. ПРИЛОЖИМИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ

A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО

17. Приложимият материален закон за разрешаването на спора е Законът за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в сила от 1 януари 2007 година и конкретно следните негови разпоредби:

18. Съгласно разпоредбата на чл.2, с данък върху добавената стойност се облагат:

1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга;

19. Определението за доставка е дадено в чл.6, съгласно който доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.

20. Съгласно чл.11, (1), доставчик по смисъла на този закон е лицето, което извършва доставката на стока или услуга.

(2) Получател по смисъла на този закон е лицето, което получава стоката или услугата.

21. Според чл. 12. (1) облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

22. Понятието за данъчно събитие е регламентирано в чл.25 от ЗДДС, който гласи:

(1) Данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16.

(2) Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена.

23. Съгласно чл. 26. (1) Данъчна основа по смисъла на този закон е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът в зависимост от това, дали доставката е облагаема, или освободена.

(2) Данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на лихви и неустойки, които имат обезщетителен характер.

24. Чл. 68. (1) Данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за:

1. получени от него стоки или услуги по облагаема доставка;

2. извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка;

3. осъществен от него внос;

4. изискуемия от него данък като платец по глава осма.

(2) Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

25. Правото на приспадане е регламентирано с разпоредбата на чл.69, която гласи:

(1) Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне:

1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави;

26. Ограниченията на правото на данъчен кредит са регламентираны в чл.70 от ЗДДС. Алинея 5 на разпоредбата гласи:

(5) Не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.

27. Съгласно чл. 71, лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от следните условия:

1. притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател;

28. Съгласно чл.72, ал.1 в редакцията към 2007г.

(1) регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите три данъчни периода.

(2) Правото по ал. 1 се упражнява, като лицето:

1. включи размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчния период по ал. 1 в справка-декларацията по чл. 125 за същия данъчен период;

2. посочи документа по чл. 71 в дневника за покупки по чл. 124 за данъчния период по т. 1.

29. Съгласно разпоредбата на чл.85 в редакцията към 2007г., данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка данъчен документ по чл.112 от ЗДДС.

30. Съгласно чл. 87. (1) Данъчен период по смисъла на този закон е периодът от време, след изтичането на който регистрираното лице е длъжно да подаде справка - декларация с резултата за този данъчен период.

(2) Данъчният период е едномесечен за всички регистрирани лица и съвпада с календарния месец освен в случаите по глава осемнадесета.

(3) Първият данъчен период след датата на регистрацията обхваща времето от датата на регистрацията до последния ден, включително на календарния месец, през който е извършена регистрацията по този закон, освен в случаите по глава осемнадесета.

(4) Последният данъчен период обхваща времето от началото на данъчния период до датата на дерегистрацията включително.

31. Чл. 88. (1) Резултатът за данъчния период е разликата между общата сума на данъка, който е изискуем от лицето за този данъчен период, и общата сума на данъчния кредит, за който е упражнено правото на приспадане през този данъчен период.

(2) Когато начисленият данък превишава данъчния кредит, разликата представлява резултат за периода - данък за внасяне.

(3) Когато данъчният кредит превишава начисления данък, разликата представлява резултат за периода - данък за възстановяване.

(4) Регистрираното лице определя само резултата за всеки данъчен период - данък за внасяне в републиканския бюджет или данък за възстановяване от републиканския бюджет.

32. Данъчните документи са посочени в чл.112, ал.1 от ЗДДС, който гласи:

(1) Данъчен документ по смисъла на този закон е:

1. фактурата;
2. известието към фактура;
3. протоколът.

33. Съгласно чл. 113. (1) Всяко данъчно задължено лице - доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това освен в случаите, когато доставката се документира с протокол по чл. 117.

34. Извършването на корекция на основата и данъка е регламентирано с разпоредбата на чл.115 от ЗДДС. Съгласно чл. 115. (1) При изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата.

35. Извършването на поправки и добавки в издадените фактури е регламентирано с чл.116 от ЗДДС, като разпоредбата гласи:

(1) Поправки и добавки във фактурите и известията към тях не се разрешават. Погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови.

(2) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които не е начислен данък, въпреки че е следвало да бъде начислен.

(3) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен.

(4) Когато погрешно съставени документи или поправени документи са отразени в отчетните регистри на доставчика или получателя, за анулирането се съставя и протокол - за всяка от страните, който съдържа:

1. основанийето за анулирането;
2. номера и датата на документа, който се анулира;
3. номера и датата на издадения нов документ;
4. подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните.

(5) Всички екземпляри на анулираните документи се съхраняват при издателя, а отчитането им от доставчика и получателя се извършва по ред, определен с правилника за прилагане на закона.

36. Корекцията на грешки допуснати в подадени справки декларации е регламентирана с разпоредбата на чл.126 от ЗДДС, която гласи следното:

(1) Допуснати грешки в подадени декларации по чл. 125, ал. 1 и 2 вследствие на неотразени или неправилно отразени документи в отчетните регистри по чл. 124 се коригират по реда на ал. 2 и 3.

(2) Грешките, установени до изтичането на срока за подаване на справка-декларацията, се поправят, като лицето извърши необходимите корекции и подаде отново декларациите по чл. 125, ал. 1 и 2 и отчетните регистри по чл. 124.

(3) Извън случаите по ал. 2 грешките се поправят, като:

1. лицето извърши необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена, и включи неотразения документ в съответния отчетен регистър за същия данъчен период - при неотразени в отчетните регистри по чл. 124 документи;

2. лицето писмено уведоми компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период - при неправилно отразени в отчетните регистри документи.

37. Относими към настоящия казус са и някои разпоредби на Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), уреждащ правилата за извършване на проверки и ревизии на данъчно – задължените лица.

38. Събирането и преценката на доказателствата е регламентирано с разпоредбата на чл.37 от ДОПК, която гласи:

(1) Доказателствата в административното производство се събират служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта. Всички събрани доказателства подлежат на обективна преценка и анализ.

(2) Лицето е длъжно да представи всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в съответното производство, и да посочи всички лица, държавни или общински органи, при които се намират такива.

(3) Органът по приходите има право да изиска писмено от лицето представяне на доказателства по ал. 2 в определен от него срок.

(4) В случай че субектът не представи изискани по реда на ал. 3 доказателства, органът по приходите може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства. Ако поисканите доказателства бъдат представени до издаването на акта или документа, а в ревизионното производство - до изтичането на срока по чл. 117, ал. 5, органът по приходите е длъжен да ги обсъди.

-

39. Съгласно разпоредбата на чл.105 от ДОПК, намираща се в раздел I „Предварително установяване”, „Самоизчисляване и задължение за внасяне”, задълженията по декларация, по която задълженото лице само изчислява основата и дължимия данък и/или задължителните осигурителни вноски, се внасят в сроковете определени в съответния закон.

40. Съгласно разпоредбата на чл.106, ал.1 от ДОПК, когато в декларация по чл. 105 се установят несъответствия, които засягат основата за данъчното облагане или за изчисляването на задължителните осигурителни вноски или размера на задължението, които не са отстранени по реда на чл. 103, органът по приходите издава акт за установяване на задължението, с който се коригира декларацията. Актът се съобщава на задълженото лице в срока по чл. 109.

-

(3) Независимо от издаването на акта по ал. 1, включително когато е обжалван, задълженията за данъка или за задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия.

41. Съгласно разпоредбата на чл. 108, ал.1 от ДОПК, данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт по чл. 118.

(2) Когато не е издаден ревизионен акт и срокът за започване на ревизия по чл. 109 е изтекъл, установените задължения по раздел първи са окончателно установени.

42. Срокът за образуване на производство за установяване на задължения за данъци е регламентиран с разпоредбата на чл.109, ал.1 от ДОПК, съгласно която не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичане на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация.

43. Съгласно разпоредбата на чл. 110 (1) от ДОПК органите по приходите осъществяват данъчно - осигурителния контрол чрез извършване на ревизии и проверки.

(2) Ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски.

44. Според чл.118 (1) от ДОПК, с ревизионния акт се:

1. установяват, изменят и/или прихващат задължения за данъци и за задължителни осигурителни вноски;

2. възстановяват резултати за данъчен период, подлежащи на възстановяване, когато това е предвидено в закон;

3. възстановяват недължимо платени или събрани суми.

45. Основанията за изменение на установени с влязъл в сила ревизионен акт задължения са регламентирано с разпоредбата на чл.133 от ДОПК, която гласи следното:

(1) Задължение за данъци или задължителни осигурителни вноски, определено с влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред, може да бъде изменено по инициатива на органа по приходите или по молба на ревизираното лице.

(2) Задължението се изменя на следните основания:

1. когато се открият нови обстоятелства или нови писмени доказателства от съществено значение за установяване на задълженията за данъци или задължителни осигурителни вноски, които не са могли да бъдат известни на лицето, съответно органа, издал ревизионния акт, до:

а) издаване на ревизионния акт, когато актът не е бил обжалван;

б) влизането в сила на ревизионния акт, когато актът е бил обжалван;

2. когато по надлежния съдебен ред се установи невярност на писмените обяснения на трети лица, на заключението на експерти, на писмените декларации, въз основа на които е установено задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски, или се установи престъпно действие на ревизираното лице, на негов представител, на орган по приходите, участвал в установяването на данъците или задължителните осигурителни вноски или разглеждал жалбата срещу ревизионния акт;

3. когато установяването на задължението е основано на документ, който е признат за неистински, с невярно съдържание или подправен по надлежния съдебен ред;

4. когато установяването на задължението е основано на акт на съд или на друго държавно учреждение, който впоследствие е бил отменен;

5. когато за същите задължения, за същия период и по отношение на същото задължено лице е издаден друг влязъл в сила ревизионен акт, който му противоречи.

Б. ПРИЛОЖИМИ РАЗПОРЕДБИ ОТ ДИРЕКТИВА 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА ОТ 28 НОЕМВРИ 2006 ГОДИНА ОТНОСНО ОБЩАТА СИСТЕМА НА ДАНЪКА ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ

46. Според съображение 39 към Директива 2006/112 правилата, управляващи приспаданията, следва да бъдат хармонизирани в степента, в която засягат действителните събирани суми. Частта, подлежаща на приспадане, следва да се изчислява по еднакъв начин във всичките държави – членки.

47. Член 2

1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава - членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

48. Член 14

1. „Доставка на стоки” означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.

49. Член 62

За целите на настоящата директива:

1. „данъчно събитие” означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;

2. ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен.

50. Член 63

Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

51. Член 64

1. Когато води до последователни отчитания или плащания, доставката на стоки, различна от тази, състояща се от наемането на стоки за определен период или продажбата на стоки на изплащане, както е посочено в член 14, параграф 2, буква б) или доставката на услуги се счита за завършена при изтичането на периодите, за които се отнасят тези отчитания или плащания.

2. Държавите-членки в определени случаи могат да предвидят, че непрекъснатата доставка на стоки или услуги през определен период от време трябва да се разглежда като приключена поне на интервали от една година.

52. Член 65

Когато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума.

53. Член 66

Чрез дерогация от членове 63, 64 и 65 държавите - членки могат да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица в някой от следните моменти:

- а) не по-късно от момента на издаването на фактурата;
- б) не по-късно от момента на получаването на плащането;
- в) не по-късно от момента на издаването на фактурата, или ако е издадена със закъснение в посочен срок от датата на данъчното събитие.

54. Член 73

По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74 - 77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

55. Член 167

Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

56. Член 168

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;

б) дължимия ДДС по отношение на сделки, третиран като доставки на стоки или услуги в съответствие с член 18, буква а) и член 27;

в) дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), i);

г) дължимия ДДС върху сделки, третиран като вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с членове 21 и 22;

д) дължимия или платен ДДС по отношение на вноса на стоки в тази държава - членка.

57. Член 178

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

а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220 - 236 и членове 238, 239 и 240;

б) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква б) по отношение на сделки, третиран като доставката на стоки или услуги, той трябва да спази формалностите, както са постановени от всяка държава - членка;

в) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква в) по отношение на вътреобщностното придобиване на стоки, той трябва да включи в справка - декларацията по ДДС, предвидена в член 250, цялата информация, необходима за изчисляването на сумата на дължимия ДДС по неговите вътреобщностни придобивания на стоки, и трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220 -236;

г) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква г) по отношение на сделките, третиран като вътреобщностно придобиване на стоки, той трябва да изпълни всички формалности, постановени от всяка държава-членка;

д) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква д) по отношение на вноса на стоки, той трябва да притежава документ за внос, посочващ го като получател или вносител, и посочващ сумата на дължимия ДДС или даващ възможност за изчисляването на тази сума;

е) когато се изисква да плати ДДС като клиент, където се прилагат членове 194 - 197 или член 199, той трябва да спази формалностите, установени от всяка държава-членка.

58. Член 179

Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178.

Въпреки това, държавите - членки могат да изискват данъчнозадължени лица, които инцидентно извършват сделките, определени в член 12, да упражняват правото си на приспадане само по време на доставката.

59. Член 184

Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по - голяма или по - малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

60. Член 185

1. Корекция се прави по - специално, когато след изготвяне на справка - декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

61. Член 193

ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194 - 199 и член 202.

62. Член 203

ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура.

63. Член 273

Държавите - членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави-членки от данъчнозадължени лица и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите-членки на формалности, свързани с преминаването на границите.

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

64. Член 395

1. Съветът, действащ с единодушие по предложение на Комисията, може да упълномощи всяка държава - членка да въведе специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, за да се опрости процедурата за събиране на ДДС или за избягване на определени форми на избягване и неплащане на данъци.

Мерките, целящи опростяване на процедурата за събиране на ДДС, не могат, освен в незначителна степен, да засягат общия размер на данъчните приходи на държавата-членка, събрани на етапа на крайно потребление.

V. СЪДЕБНА ПРАКТИКА.

A. НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЪДИЛИЩА

65. Практиката на националните съдилища по въпроса за значението на ревизионните актове на доставчиците е противоречива.

66. Една част от съдебните състави приемат, че ревизионните актове на доставчиците, в които органите по приходите са констатирани, че не са налице основания за корекция на начисления данък, не могат да се тълкуват в смисъл, че органите по приходите вече са признали извършването на доставките. Така например в Решение № 11182/22.08.2011г. постановено по дело № 8741/2010г., Върховният административен съд (ВАС) действащ като касационна инстанция е приел, че неизвършването на корекция на начисления данък в ревизия извършена на доставчика е без значение, предвид разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, съгласно която данъкът е изискуем от лицето, което го е посочило във фактура. Касационната инстанция е приела, че задължението на доставчика по чл.86 от ЗДДС да начисли данъка е независимо, несвързано с факта дали доставката е реализирана или ще се реализира. В този смисъл е и Решение № 11208/23.08.2011г. на ВАС по дело № 15979/2010г. С Решение № 12216/20.10.2010г. по дело № 5459/2010г. ВАС е приел, че липсата на корекция на декларирания данък в ревизионния акт означава само, че този доставчик е начислил ДДС по съответните фактури.

67. Друга част от съдебните състави приемат, че ревизионните актове на доставчиците следва да бъдат съобразявани, но само ако в тях са извършени изрични констатации относно доставката, по отношение на която на получателя е отказано правото на данъчен кредит. В този смисъл е Решение № 10852/22.07.2011г. на ВАС по дело № 665/2011г., с което е прието, че само при изрична констатация за реалност на извършените доставки, ревизионният акт на доставчика следва да се приема като признание на органите по приходите за извършване на доставките. След като веднъж органът по приходите е признал тези доставки за реални, приемането на обратното при последваща ревизия на получателя по същите доставки, би довело до нарушаване на принципите на законност и обективност, които органите по приходите са длъжни да спазват при установяване задълженията и отговорността на задължените лица.

68. Трета част от съставите приемат, че установеното с ревизионните актове на доставчиците е от значение при определяне на задълженията на получателите на доставките.

Така например с Решение № 557/14.01.2010г. по дело № 10746/2009г., Върховният административен съд е приел, че с изявлението на органите по приходите, че не са налице основания за корекция на начисления данък, следва да се счита за удостоверен факта на изрядност на прекия доставчик, след като фактурата е намерила отражение в справка - декларация на доставчика, тоест била е обект на преценка от страна на данъчните органи. По този начин с отказа на данъчния кредит за получателя би се стигнало до двойно данъчно облагане на една и съща доставка. В този смисъл е и Решение № 8582/24.06.2010г. по дело № 2348/2009г. С Решение № 1488/04.02.2010г. по дело № 10057/2009г., ВАС е приел, че обстоятелството на некоригиране на резултатите за ревизираните периоди, води до извод, че от една страна органите по приходите с ревизионните актове на доставчиците са направили извънсъдебно признание за реалността на доставката а в следствие с ревизионния акт на получателя са направили противоположен извод за нереалност на същите доставки. Съдът е приел, че този двоен стандарт приложен от приходната администрация не следва да се толерира. В случаите, когато се извършва ревизия и на доставчика не се коригира начисления ДДС означава, че се признава и резултата от предмета на доставката. В противен случай би следвало да се коригира декларирания от данъчния субект резултат чрез сторниране на неправилно начислен ДДС. Този извод е обоснован с характера на икономическия механизъм на ДДС, който предвижда не само многофазност, но и некумулятивност на данъка. По това дело, касационната инстанция се е позовала на *Решение от 15 януари 2009 г. по дело K-1 sp. z o.o. срещу Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (C-502/07, Сборник, стр. I-00161)* и *Решение от 8 май 2008 г. по дело Ecotrade SpA срещу Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3 (Съединени дела C-95/07 и C-96/07, Сборник, стр. I-03457)*.

69. Тъй като основното възражение на органите по приходите е свързано с приложението на чл.85 от ЗДДС съгласно който данъкът е изискуем от всяко лице, което го посочи в данъчен документ, интерес представлява даденото от Върховния административен съд тълкуване в Решение № 10721/18.07.2011г. по дело № 1234/2011г. За да отмени решението на първоинстанционния съд, който се е позовал на изискуемостта на данъка по чл.85 от ЗДДС, Върховният административен съд е приел, че без данъчно събитие няма изискуемост на данъка и съответно начисленият погрешно ДДС следва да бъде коригиран за целите на данъчната ревизия. Съдът е приел, че разпоредбата на чл.85 ЗДДС, според която данъкът е изискуем от всяко лице което го посочи в данъчен документ по чл.112 ЗДДС, не може да се тълкува в смисъл, че при всяко погрешно издаване на данъчен документ без данъчно събитие се дължи ДДС от издателя. При обосноваването на този извод, касационната инстанция се е позовала на *Решение от 6 ноември 2003 г. по дело Elliniko Dimosio срещу Maria Karageorgou (C-78/02), Katina Petrova (C-79/02) et Loukas Vlachos (C-80/02), Сборник, стр. I-13295*).

Всички цитирани решения са публикувани на интернет сайта на Върховния административен съд <http://www.sac.government.bg>.

Б. ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

70. Във връзка с разрешаването на спора, настоящият съдебен състав на Варненския административен съд извърши проучване на практиката на Съда на Европейския съюз, при което намери съдебни решения, които имат отношение по отделни въпроси от предстоящия за разрешаване казус.

71. С *Решение от 15 януари 2009 г. по дело K-1 sp. z o.o. срещу Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (C-502/07, Сборник, стр. I-00161, точка 17)*, Съдът е припомнил, че основните характеристики на данъка върху добавената стойност са четири на брой, а именно общо прилагане на ДДС за сделките, които имат за предмет стоки или услуги; определяне на неговия

размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя; събиране на този данък на всеки етап от процеса на производство и разпространение, включително на етапа на продажбата на дребно, колкото и сделки да са изпълнени преди това; сумите, платени на предходни етапи от процеса на производство и разпространение, се приспадат от ДДС, който се дължи от данъчнозадълженото лице, така че този данък се начислява на определен етап само върху добавената стойност в този етап и крайната тежест на посочения данък накрая се поема от потребителя.

72. *С Решение от 22 декември 2008 г. по дело Magoora sp. zo. o. срещу Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (C-414/07, Сборник, стр. I-10921, точка 28)*, Съдът е тълкувал правото на приспадане като фундаментален принцип на облагането с ДДС. В решението е посочено, че според основния принцип, присъщ на общата система на ДДС и произтичащ от член 2 от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота и от Шеста директива, ДДС се прилага спрямо всяка сделка на производство или дистрибуция, като се приспада ДДС, с което са обложени пряко сделките по получените доставки. Според постоянната съдебна практика предвиденото в член 17 и следващите от Шеста директива право на приспадане представлява неразделна част от механизма на облагане с ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. То се упражнява веднага за целия данък, с който са обложени сделките по получените доставки. Всяко ограничение на правото на приспадане на ДДС има влияние върху нивото на данъчна тежест и трябва да се прилага по сходен начин във всички държави членки. Следователно дерогациите са разрешени само в случаите, изрично предвидени в Шеста директива. Освен това разпоредбите, които предвиждат дерогации от принципа на правото на приспадане на ДДС, който гарантира неутралитета на този данък, се тълкуват стриктно.

73. *С Решение от 23 април 2009 г. по дело PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. срещу Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (C-74/08, Сборник, стр. I-03459, точки 31 и 36)*, Съдът е приел, че правото на приспадане има пряко действие, тоест субектите имат право да разчитат на него, независимо от вътрешното право.

74. *В Решение от 22 април 2010 г. по дело Staatssecretaris van Financiën срещу X (C-536/08) и fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV (C-539/08), Сборник, страница I-03581, точка 29)*, Съдът е посочил, че правото на приспадане се упражнява веднага за целия данък, с който са обложени сделките по получените доставки. От това следва, че всяко ограничение на правото на приспадане на ДДС има влияние върху нивото на данъчната тежест и трябва да се прилага по сходен начин във всички държави членки.

75. Разпоредбата на чл.21, пар.1, буква в) от Шеста Директива 77/388/ЕИО е тълкувана в *Решение от 13 декември 1989 г. по дело C-342/87, Genius Holding BV срещу Staatssecretaris van Financiën (C-342/87, Recueil, стр. 04227, точки 10, 11 и 19)*, с което е прието, че съдът във всички случаи несъмнено отказва право на приспадане, когато посоченият във фактурата данък не е свързан с доставка на стоки или услуги. Невинаги обаче е сигурно, че данъчните органи ще узнаят това обстоятелство. Освен това приспадането на данъка може да е било предоставено, преди да стане ясно, че фактурираната доставка на услуги или стоки не е облагаема или не е облагаема в посочения размер. Следователно издателят на фактурата трябва да отговаря за внасянето на посочения данък, докато фактурата не бъде коригирана и не се премахне рискът от загуба на данъчни приходи. В точка 18 е прието, че за да се гарантира прилагането на принципа на неутралността на ДДС, държавите – членки трябва да предвидят в националните си правни норми, възможността за корекция на всеки неправилно фактуриран данък, при условие, че

издателят на фактурата докаже, че е действал добросъвестно. В т.19 от решението е прието, че правото на приспадане не се прилага по отношение на данък само за това, че е посочен във фактурата. Това тълкуване е потвърдено с *Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и Manfred Strobel срещу Finanzamt Esslingen (C-454/98, Recueil, стр. I-06973, точки 48, 49 и 56)*, с което Съдът е приел, че след като Шеста директива не предвижда никаква разпоредба за корекция от издателя на фактурата на неправилно фактуриран ДДС, държавите – членки сами трябва да определят условията за корекция на неправилно фактуриран ДДС.

76. Разпоредбата на чл.21, пар.1, буква в) от Шеста директива е била предмет на тълкуване и в *Решение от 18 юни 2009 г. по дело Staatssecretaris van Financiën срещу Stadeco BV (C-566/07, Сборник, стр. I-05295, точки 26, 28 и 29; точки 36 до 39)*, в което Съдът е приел, че съгласно чл. 21, пар.1, буква в) от Шеста директива лице – платец на ДДС е всяко лице, което посочи данъка във фактура или друг документ, служещ за фактура. Тези лица по – конкретно са платци на посочения във фактурата ДДС независимо от задължението за заплащането му поради облагаема сделка. Предвиждайки, че посоченият във фактурата ДДС се дължи независимо от това дали е налице задължение за плащане на данъка въз основа на облагаема по ДДС сделка, чл.21, пар.1, буква в) от Шеста директива цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който може да породи предвиденото в чл.17 от директивата право на приспадане. Въпреки че упражняването на правото на приспадане се ограничава само до данъка по облагаема доставка, рискът от загуба на данъчни приходи по принцип не е напълно отстранен докато получателят на фактурата, в която не е следвало да бъде начислен ДДС, все още има възможност да я използва с цел такова упражняване. В точки 36 и 37 от решението е прието, че за да осигурят неутралитета на ДДС, държавите – членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се коригира фактуриран данък, който не е следвало да бъде начислен, при положение, че издателят на фактурата докаже своята добросъвестност. Когато обаче издателят на фактурата своевременно отстрани напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралитет на ДДС изисква фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен, да може да се коригира, без държавите членки да могат да поставят тази корекция в зависимост от добросъвестността на издателя на фактурата. Според точки 38 и 39, споменатото коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация. Мерките, които държавите – членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели. Ето защо, те не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС.

77. Хипотезата на погрешно начислен ДДС е разгледана в *Решение от 15 март 2007 г. по дело Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH срещу Ministero delle Finanze (C-35/05, Сборник, стр. I-02425, точка 23)*, с което Съдът е потвърдил вече даденото тълкуване по дело Genius Holding като е приел, че упражняването на правото на приспадане на ДДС е ограничено единствено до дължимите данъци, т.е. данъците, които отговарят на облагаема ДДС сделка, или до данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими. В т.37 от същото решение е посочено, че при липсата на общностна правна уредба в областта на исканията за възстановяване на данъци, условията при които такива искания могат да бъдат упражнявани, следва да се предвидят във вътрешния правен ред на всяка държава – членка, като тези условия трябва да зачитат принципите на равностойност и на ефективност, тоест не трябва да бъдат по – неблагоприятни от условията засягащи подобни претенции, основани на разпоредби на вътрешното право, нито организирани по начин, който прави практически невъзможно упражняването на правата, предоставени от общностния правен ред.

78. Принципите на данъчен неутралитет и равно третиране са тълкувани в *Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer plc срещу Commissioners of Customs & Excise (C-309/06, Сборник, стр. I-02283, точки 47, 48 и 49; точки 51 и 52)*, с което Съдът е приел, че принципът на данъчен неутралитет, който е основен принцип на общата система на ДДС, не допуска по – специално сходни стоки които се намират в конкуренция по между си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС. Неравното третиране на кредитори и длъжници спрямо държавния бюджет по отношение на ДДС съгласно мотивите в точка 48 е прието от Съда за противоречащо на принципа на данъчен неутралитет. В точка 49 от решението е посочено, че принципът на данъчен неутралитет в областта на ДДС представлява отражение на принципа на равно третиране, поради което в данъчната област нарушението на принципа на равно третиране може да се установи посредством други видове дискриминация на икономическите оператори, които не е задължително да са конкуренти, но въпреки това се намират в сравнимо положение в други отношения. По – надолу в точка 51 от решението е посочено, че основният принцип на равно третиране изисква да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако това не е обективно оправдано. В точка 52 от решението Съдът е отбелязал, че по отношение на понятието „неоснователно обогатяване” не е обективно оправдано различното третиране на икономическите оператори в зависимост от тяхното първоначално положение на кредитори или длъжници по ДДС спрямо държавния бюджет.

79. С *Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark A/S срещу Skatteministeriet (C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точки 41, 42 и 45)*, Съдът е посочил, че принципът на данъчен неутралитет представлява законодателно отражение в областта на ДДС на принципа на равно третиране. Докато последният принцип, подобно на другите общи принципи на общностното право е от конституционен ранг, принципът на данъчен неутралитет изисква да бъде уреден по законодателен ред, което означава да бъде уреден с акт на вторичното общностно право. При транспониране на разпоредбите на Шеста директива, държавите членки са имали задължение да държат сметка за принципа на равно третиране, както и за другите общи принципи на общностното право, които са от конституционен ранг и поради това се задължителни за държавите – членки, когато предприемат действия в рамките на общностното право.

80. Принципите на пропорционалност и на правната сигурност са коментирани в *Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG срещу Finanzamt Malchin (C-271/06, Сборник, стр. I-00771, точки от 18 до 22)*, с което Съдът е приел за важно да се напомни, че при упражняване на своите правомощия държавите – членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от общностния правен ред, сред които фигурират по – конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалността, както и на защита на оправданите правни очаквания. Според точки 19 и 20 от решението, по – специално що се отнася до принципа на пропорционалност, Съдът преценява, че съгласно този принцип държавите – членки следва да използват средства, които като позволяват ефективно да се постигне преследваната от вътрешното право цел, нанасят най – малко вреда върху целите и принципите, поставени от съответното общностно право. Така и да е правилно приетите от държавите – членки мерки да целят да защитят по възможно най – ефективния начин правата на държавното съкровище, те не трябва да надхвърлят необходимото за тази цел. Според точки 21 и 22 от решението, в областта на ДДС доставчиците събират данъка за сметка на държавата и в интерес на хазната. Доставчиците са лица платци на ДДС, въпреки, че този данък върху потреблението в крайна сметка е в тежест на крайния потребител. По тази причина целта за избягване на данъчната измама понякога оправдава повишените изисквания към задълженията на доставчиците Разпределението на риска между

същите и данъчната администрация вследствие на извършена от трето лице измама следва да бъде съвместимо с принципа за пропорционалност. В този смисъл е и *Решение от 7 декември 2010 г. Наказателно производство срещу R (C-285/09, Сборник, стр. 00000, точка 45)*.

81. Принципът на правната сигурност е коментирани в *Решение от 8 май 2008 г. по дело Ecotrade SpA срещу Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3, (Съединени дела C-95/07 и C-96/07, Сборник, стр. I-03457, точка 44)*, с което Съдът е приел, че този принцип изисква да не бъде възможно безкрайно преразглеждане на данъчно положение по отношение на правата и задълженията на данъчнозадълженото лице спрямо данъчната администрация.

VI. ДОВОДИ И ПРАВНИ ИЗВОДИ НА СТРАНИТЕ:

82. Жалбоподателят оспорва извода на органите по приходите, че не е доказано извършването на фактурираните доставки на грозде. Позицията се на представените в хода на ревизията фактури, стокови разписки, кантарни бележки, товарителници. Счита, че неправилно органите по приходите не са съобразили обстоятелството, че със закупеното грозде са извършени последващи доставки в полза на „ЛВК Винпром“ АД – гр.Търговище. Във връзка с обявеното намерение на съда да отправи преюдициално запитване жалбоподателят счита, че предвид липсата на практика на Съда на Европейския съюз и противоречивата практика на Върховния административен съд относно значението на ревизионните актове на доставчиците, следва да бъде отправено такова запитване.

83. Директорът на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ гр.Варна, оспорва жалбата. Твърди, че от събраните доказателства не се установява извършването на доставките, за които е упражнено правото на данъчен кредит. Счита, че не са налице основания за отправяне на преюдициално запитване. Посочва, че всяко ревизионно производство е независимо от останалите, тъй като констатациите на органа по приходите са вследствие анализ на конкретните доказателства в условията на оперативна самостоятелност. Изразява становище, че липсата на доставка винаги е основание за отказ на правото на данъчен кредит, като преценката и анализът на доказателствата, както и установяването наличието или липсата на доставка, следва да се извърши от националния съд и не може да бъде предмет на разглеждане от СЕО. Във връзка със значението на ревизионните актове на доставчиците твърди, че българското законодателство не предвижда възможност приходната администрация да извършва корекция на посочения във фактура ДДС. По тази причина при извършване на ревизия органът по приходите в повечето случаи не проверява декларираните продажби, а изследва само покупките, за които е упражнено право на данъчен кредит. Позицията се на разпоредбите на чл.116 и чл.126 от Закона за данък върху добавената стойност, като посочва, че инициативата за корекция на начислен данък при наличие на основанията за това, е изцяло в правомощията на издателя на фактурата. След като издателят на фактурата не е предприел активни действия за коригиране на неправомерно начисления от него данък, то за приходната администрация не съществува задължение да извърши такава корекция. Обстоятелството, че при извършване на ревизията на доставчика не е извършена корекция на начисления данък е без значение за преценката за правомерност на начисляването и възникването на правото на приспадане за получателя. Посочва, че основанията и условията за упражняване на правото на данъчен кредит са различни от условията и реда за извършване на корекция на начисления данък. Твърди, че в ревизионния акт на доставчика не е извършена корекция на начисления данък предвид разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, съгласно която данъкът е изискуем от всяко лице, което го посочи във фактура. Следователно, липсата на корекция на начисления данък в ревизионния акт на доставчика не се дължи на установено от приходната администрация извършване на доставката, а на разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, според която същият се явява

изискуем. В тази връзка приходната администрация се позовава на практика на СЕО по дела С – 454/98, С – 342/87 и С – 466/07.

VII. МОТИВИ ЗА ОТПРАВЯНЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ:

84. Спорът между страните е за това дали за „ЛВК – 56” ЕООД е възникнало правото да приспадне начисления от „РЕЯ – 96” ООД и ДЗЗД „СИТИ – ГРУП 76” данък по фактурите, за които органите по приходите са приели, че не документират действително настъпило данъчно събитие. Този извод на органите по приходите не е обоснован с установена липса на стоков поток, нито пък е установено, че стоката е доставена от лице различно от издателя на фактурата. Българското данъчно законодателство не предвижда презумпции, от които да се предполага знание за неправомерно упражняване на данъчен кредит, а в конкретния случай органите по приходите по никакъв начин не са обосנוвали и доказали недобросъвестно поведение на получателя, или опорочаване на сделките от измамни действия на страните или трети лица. Фактическото основание да се откаже данъчния кредит е, че след като доставчиците не са представили изисканите документи, произходът на стоката е останал неустановен, а в представените от получателя документи за транспортирането и получаването на стоката липсват някои реквизити или същите са некоректно попълнени.

85. Преценката за това дали събраните по делото доказателства установяват произхода, транспортирането и предаването на стоките ще се извърши от настоящия съдебен състав при произнасянето по същество и не е предмет на настоящото запитване. Въпреки това, съдът намира за особено важно да посочи, че българският Закон за данък върху добавената стойност не предвижда изрични хипотези, при осъществяването на които да се предполага липсата на данъчно събитие. При това положение, възникването на основанието пораждащо изискуемостта на данъка е оставено изцяло на преценката на органите по приходите. След като българското законодателство не определя критерии за „липса на данъчно събитие”, тази преценка следва да бъде обоснована с конкретни доказателства събрани по установения процесуален ред. За целта не е достатъчно органът по приходите да се позове на резултатите от извършените насрещни проверки на доставчиците, но обичайно ревизиращите се аргументират с разпоредбата на чл.37, ал.4 от Данъчно осигурителния процесуален кодекс, съгласно която органите по приходите могат да приемат, че изискани от тях доказателства не съществуват, ако не са представени в указания срок. Разпоредбата изрично предвижда, че доказателствата се считат несъществуващи а не, че фактите се считат за неосъществени. Важно е също така да се посочи, че независимо, че органите по приходите не обосновават по никакъв начин участие на страните в измамни действия или знание за такива, обичайно при обстоятелства като тези в главното производство приемат, че след като доставчикът не е представил изисканите документи, не е доказано реалното извършване на доставките, поради което издадените фактури са с невярно съдържание. По този начин тежестта за доказване факта на настъпване на данъчното събитие се прехвърля изцяло върху субекта упражнил правото на данъчен кредит. Така цитираните правила и практики, следва да бъдат съобразени от националния съд при преценката за възникване на правото на данъчен кредит за жалбоподателя.

86. Спецификата на настоящия казус породила и необходимостта от отправяне на преюдициално запитване се явява от обстоятелството, че данъчните периоди, в които са издадени процесните фактури и е упражнено правото на данъчен кредит, вече са били предмет на ревизионно производство на доставчиците, като с влезли в сила ревизионни актове органите по приходите са приели, че не са налице основания за корекция на данъчната основа и на начисления данък. Едното възможно тълкуване в този казус е даденото от органите по приходите а именно, че обстоятелството, че не е извършена корекция на начисления данък е без

значение, тъй като във всички случаи съгласно разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, данъкът е изискуем от лицето, което го е посочило във фактурата. В конкретния случай, в ревизионните актове на доставчиците органите по приходите не са посочили изрично, че начисленият по доставките ДДС се приема за дължим поради посочването му във фактурата, а са констатирани, че не е налице основание за корекция на данъчната основа и на начисления данък. Ето защо другото възможно тълкуване, което се споделя и от настоящия съдебен състав, е че с изявлението, че за съответния данъчен период не са установени основания за корекция на данъчната основа и на начисления данък, органите по приходите са признали, че доставките по всички фактури, по които доставчикът е начислил ДДС са облагаеми, действително са извършени и ДДС е начислен с основание. По делото обаче, прилагайки разпоредбата на чл.70, ал.5 от ЗДДС, органите по приходите са приели, че поради недоказване реалността на доставките, данъкът по фактурите е начислен от доставчиците без основание, тоест неправомерно, поради което същият не подлежи на приспадане.

87. Предвид гореизложеното, при разрешаване на спора между страните, настоящият съдебен състав следва да извърши преценка за значението на ревизионните актове на доставчиците от гледна точка на разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, на която се позовават органите по приходите. Ето защо, за правилното разрешаване на спора между страните от особено важно значение е тълкуването на разпоредбата на чл.203 от Директива 2006/112, транспонирана във вътрешното законодателство с разпоредбата на чл.85 от ЗДДС и съгласно която данъкът се дължи от всяко лице, което го посочи във фактура.

88. От фактите по делото се установява, че не са налице хипотезите на погрешно начислен ДДС - от лице, което не е платец на данъка, погрешно изчислен размер на ДДС или начислен ДДС за необлагаема доставка, а хипотеза, при която органите по приходите твърдят, че изобщо липсва доставка, тоест, фактурата е издадена и посочения в нея ДДС е начислен при първоначална липса на данъчно събитие. Ответникът се позовава на практика на СЕО по дела *C – 342/87*, *C – 454/98* и *C – 566/07* (погрешно в становището е посочено дело *C – 466/07*, което не е с предмет тълкуване на разпоредби на Шеста директива), които въпреки, че тълкуват разпоредбата на чл.21, пар.1, буква в) от Шеста директива, съответна на чл.203 от Директива 2006/112, са по казуси фактически и правно различни от настоящия. По дело *Genius Holding (C – 342/87)*, разпоредбата на чл.21, пар.1, буква в) от Шеста директива е тълкувана във връзка с казус, при който получател на действително изпълнени услуги е приспаднал ДДС по фактури издадени от лица, които според холандския закон като подизпълнители на главния предприемач нямат качеството на платци на данъка. Казусът по дело *Stadeco (C – 566/07)* е също различен тъй като касае спор, при който услуга реално е била извършена, но поради погрешно възприето място на изпълнението ѝ, лицето издало фактурата с посочен в нея ДДС неправилно е счело, че е платец на данъка. По дело *C – 454/98*, Съдът е разглеждал хипотеза, при която е имало издадена фактура с посочен в нея ДДС без реално да е извършена доставка, но разпоредбата на чл.21, пар.1, б в) от Шеста директива не е тълкувана във връзка с правото на данъчен кредит, а във връзка с направено искане от издателя на фактурата за освобождаване от ДДС посочен в нея. Този казус е различен от настоящия, поради което даденото от СЕО тълкуване е неприложимо, тъй като преценката е извършвана от гледна точка на германския закон, който за разлика от българския е предвиждал самостоятелни хипотези на дължимост на ДДС - поради погрешното му посочване във фактура, в който случай се разрешава корекция и изрична хипотеза на дължимост на ДДС поради посочването му във фактура, по която не е извършвана доставка, в който случай не се разрешава корекция. Ето защо, настоящият състав има съмнения относно приложимостта към казуса на вече даденото тълкуване от СЕО на разпоредбата на чл.21, пар.1, б в) от Шеста директива по дела *C – 342/87*, *C – 454/98* и *C – 566/07* и

по – конкретно по въпроса, дали формалното условие по чл.203 от Директива 2006/112 данъкът да е посочен във фактурата, е достатъчно същия да се събере, или трябва да е налице и настъпило данъчно събитие. Този въпрос се повдига предвид принципа, че без данъчно събитие няма изискуемост на данъка. В тази връзка е даденото тълкуване от Върховния административен съд с Решение № 10721/18.07.2011г. по дело № 1234/2011г. обсъдено в точка 69 от настоящото запитване.

89. Предвид гореизложеното, за правилното тълкуване и прилагане на разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, която има съществено значение за преценката на значението на ревизионните актове на доставчиците, съдът иска установи дали разпоредбата на чл.203 от Директива 2006/112 обхваща всички хипотези на погрешно посочен във фактура ДДС, в това число и хипотезите при които фактурата, в която е посочен данъка, е издадена без реално да е възникнало данъчно събитие. Отговорът на този въпрос е от съществено значение, тъй като от него зависи и преценката за съответствието на българския закон за ДДС с Директива 2006/112. Съмненията на настоящия състав са породени от това, че ДДС се начислява и дължи само при осъществяване на фактите порождащи неговата изискуемост – настъпване на данъчно събитие или извършване на авансово плащане. С изявлението, че не е доказано извършването на доставките и на това основание данъкът се явява начислен без основание, органите по приходите на практика оспорват обстоятелството, че посоченият във фактурата данък има характер именно на ДДС. При това положение, приемайки, че тази сума е дължима във всички случаи поради посочването ѝ като ДДС във фактурата, в хипотезите на първоначална липса на доставка, органите по приходите ѝ придават характер на санкция, тоест на плащане различно от ДДС, което обаче не е изрично регламентирано в българския закон. Ето защо в случай, че разпоредбата на чл.203 от Директива 2006/112 обхваща и хипотезата на посочен ДДС във фактура без да е налице данъчно събитие, съдът иска да установи дали в тези случаи, разпоредбите на чл.203 и чл. 273 от Директива 2006/112 изискват държавите членки изрично да регламентират такава хипотеза на дължимост или е достатъчно да бъде въведено общото правило по Директивата, че платец на данъка е всеки, който го посочи във фактура?

90. На следващо място и в зависимост от тълкуването на чл.203 от Директива 2006/112, съдът иска да установи, до колко разпоредбите на Директивата допускат органите по приходите при извършването на ревизии да проверяват само получените доставки и упражняват контрол само за правомерното упражняване на данъчния кредит, но не и да упражняват контрол върху правомерното начисляване на данъка. Органите по приходите застъпват становище, че предвид разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, при провеждането на ревизии те не извършват проверка на извършените доставки. По аргумент от разпоредбите на чл.116 и чл.162 от ЗДДС органите по приходите твърдят, че нямат правомощия да извършват корекция на начисления данък, тъй като корекция може да се извърши само по инициатива на издателя на фактурата. По тези съображения, приходната администрация твърди, че обстоятелството, че в ревизионен акт на доставчика е посочено, че не са установени основания за корекция на данъчната основа и на начисления данък, не означава, че органът по приходите е признал доставката за осъществена по отношение на доставчика.

91. Според настоящия съдебен състав, подобно тълкуване на законовите разпоредби и правомощия на органите по приходите е неприемливо и създава риск правото на приспадане да се постави в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, както и от поведението на доставчика, което от своя страна създава предпоставки за различно приложение на закона спрямо участниците в оборота. По дефиниция, данъкът върху добавената стойност е многофазен и некумулятивен данък, като начисленият от доставчика ДДС се явява данъка за приспадане от получателя, до фазата на крайното потребление. Ето защо съдът не споделя

становището на ответната страна, че всяко ревизионно производство следва да се разглежда независимо от останалите. С оглед механизма на облагане с ДДС, правото на данъчен кредит е обусловено от начисляването на данъка. Ето защо, по отношение на доставчика и на получателя следва да се прилагат еднакви критерии за преценка дали ДДС е начислен във връзка с реално осъществено данъчно събитие. По тези съображения, настоящият съдебен състав има съмнения относно съответствието на действията и практиката на данъчната администрация с общностното право и принципи.

92. Съдът не споделя тезата на органите по приходите за това, че при извършването на ревизии по прилагането на ЗДДС, предвид разпоредбата на чл.85 от ЗДДС не следва да извършват проверка на извършените доставки, както и че нямат правомощия да извършват корекция на начисления данък. Правилата относно приспаданията са регламентирани с разпоредбата на чл.179 от Директива 2006/112, съгласно която данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с чл.178. Според съображение 39 от Директива 2006/112, правилата управляващи приспаданията, следва да бъдат синхронизирани в степента, в която засягат действителните събирани суми. Частта, подлежаща на приспадане, следва да се изчислява по еднакъв начин във всички държави – членки. Според българската нормативна уредба в чл. 88, ал.1 от ЗДДС, резултатът за данъчния период е разликата между общата сума на данъка, който е изискуем от лицето за този данъчен период и общата сума на данъчния кредит, за който е упражнено правото на приспадане през този данъчен период. Съгласно ал.2, когато начисленият данък превишава данъчния кредит, разликата представлява резултат за периода - данък за внасяне, а според ал.3, когато данъчният кредит превишава начисления данък, разликата представлява резултат за периода - данък за възстановяване. Според ал.4, самото регистрирано лице определя резултата за всеки данъчен период - данък за внасяне или данък за възстановяване. Според българският процесуален закон, определянето на резултата за съответния данъчен период посредством декларирането представлява форма на предварително установяване на задълженията, в който смисъл е разпоредбата на чл.105 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Независимо от декларирането обаче, разпоредбата на чл.106, ал.3 от ДОПК посочва, че задълженията за данъци подлежат на установяване чрез извършване на ревизия. Според чл.110, ал.1 и ал.2 от ДОПК, извършването на ревизия е форма на осъществяване на данъчен контрол от страна на органите по приходите, като ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци.

93. Предвид гореизложеното, предмет на проверка при ревизиите по прилагането на ЗДДС следва да бъдат декларираните резултати за съответния период. При това положение, според настоящия съдебен състав преценката за законосъобразност на извършените приспадания следва задължително да обхваща не само доставките, по които ревизираното лице е получател, но и доставките, по които е изпълнител. Това е така, защото резултатът за периода – данък за внасяне или данък за възстановяване, се определя едновременно от получените и извършените доставки. Да се приеме, че на проверка подлежи само упражнения данъчен кредит, според настоящия състав означава да не се извършва ефективен контрол на приспаданията, което предвид съображение 39 към Директивата и хармонизирания режим на ДДС изглежда недопустимо. В тази връзка следва да се припомни, че общата система на ДДС заменя данъците върху оборота, които са в сила в различните държави членки, за да се постигне целта на осигуряване на равни условия за данъчно облагане на една и съща сделка, без значение в коя държава се извършва - *Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Vanca popolare*

di Cremona Soc. coop. arl срещу Agenzia Entrate Ufficio Cremona (C-475/03, Recueil, стр. I-09373, точка 23). В съответствие с хармонизирания режим на ДДС, сделката трябва да бъде обект на еднакво данъчно третиране без значение в коя държава членка се извършва. Всеки пропуск да се направи това, би довело до различия в прилагането на ДДС режима между държавите членки - *Решение от 29 октомври 2009 г. по дело Skatteverket срещу AB SKF (C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 47)*. Всяко несъответствие в прилагането на хармонизирания режим на ДДС между държавите - членки би довело до изкривяване на търговията и би довело до нарушаване на задължението по Договора да се гарантира свободното движение на стоки в рамките на вътрешния пазар - *Заключение на генералния адвокат Geelhoed представено на 8 май 2003 г. по дело Комисия/Германия (C-240/01, Сборник, стр. I-04733, точка 64)*. Задълженията на държавите членки да извършват проверки на подадените данъчни декларации са разгледани в *Решение от 17 юли 2008г. по дело Комисия/Италия (C-132/06, Сборник, стр. I-05457)*. Видно от *Заключение на генералния адвокат Sharpston представено на 25 октомври 2007г. по дело Комисия/Италия (C-132/06, Сборник, стр. I-05457, точки 39, 40 и 79)*, всяка държава членка има задължение да предприеме законодателни и административни мерки, за да осигури, че ДДС е изцяло събран на нейна територия по същия начин, както и в другите държави – членки. Въпреки, че това задължение не е изрично установено в Шеста директива, то произтича по необходимост от естеството на мярката като цяло, от член 10 ЕО и от съдебната практика на Съда. В точка 40 е посочено, че хармонизацията изисква държавите членки да отговарят за проверки на данъчни декларации, отчети и други релевантни документи и за изчисляване и събиране на дължимите данъци. Те имат известна свобода на преценка при начисляване на данъците, в конкретни случаи да решават как най - ефективно и справедливо да разгънат ресурсите, с които разполагат, но тази свобода е ограничена от необходимостта да се гарантира, че собствените ресурси на Общността се събират ефективно и няма значителни различия в третирането на данъчнозадължените лица в рамките на отделна държава членка или между различни държави членки. По – надолу в т.79 от заключението е посочено, че въпреки, че размерът на ДДС се изчислява от самите данъчнозадължени лица ясно е, че държавите членки следва да проверят и да осигурят изпълнението и нямат право да се отказват от тази своя отговорност по отношение на цели групи облагаеми икономически дейности – в този смисъл и *Решение от 17 юли 2008г. по дело Комисия/Италия (C-132/06, Сборник, стр. I-05457, точки 37, 38 и 39)*;

94. Всъщност, становището на приходната администрация е фактически вярно, тъй като в ревизиите по прилагането на ЗДДС, органите по приходите излагат подробни мотиви само по отношение на получените доставки. За извършените доставки, подробни мотиви се излагат само в случаите, в които се установи неначислен ДДС, или неправилно определена данъчна основа при доставките между свързани лица или бартер. Според настоящият съдебен състав обстоятелството, че администрацията няма практика да проверява извършените доставки не може да се тълкува във вреда на добросъвестните получатели, след като изрично при извършване на ревизия на доставчика органът по приходите е дал заключение, че не са налице основания за корекция на данъчната основа и на начисления данък. Принципите на законност и на правна сигурност предполагат, че за добросъвестните получатели това изявление би следвало да означава, че всички доставки са били надлежно проверени и са признати за редовни.

95. Съдът не споделя становището на данъчните органи за това, че при извършване на ревизии по прилагането на ЗДДС не могат да извършват корекция на начисления данък, тъй като националното законодателство не предвижда възможност за служебна корекция на начислен във фактура ДДС. Според настоящият съдебен състав органите по приходите неправилно се позовават на разпоредбите на чл.116 и чл.126 от ЗДДС. Действително Директива

2006/112 не предвижда разпоредби за корекция от издателя на погрешно съставена фактура, поради което за да се гарантира неутралността на ДДС, държавите членки сами трябва да определят условията за корекция на неправилно фактуриран ДДС – *Решение от 19.09.2000г. по дело С – 454/08, точки 48 и 49*. Както обаче е посочил Съдът по дело *Genius Holding (С – 342/87, точка 18)* и по дело *Stadeco (С – 566/07, точка 36)*, правото на корекция може да се предостави на издателя на фактурата, само ако той покаже, че е действал добросъвестно. По дело С – 454/08, точка 58, на добросъвестните издатели са приравнени и тези, които напълно са отстранили риска от загуба на данъчни приходи. Тоест установеният принцип е, че право на корекция имат само добросъвестните издатели на фактури. В българското законодателство режимът на корекции е уреден с разпоредбите на чл.115 и чл.116 от ЗДДС. Разпоредбата на чл.115 от ЗДДС е неотнормирана към настоящия казус. Разпоредбата на чл.116, ал.3 от ЗДДС предвижда, че за погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен ДДС, въпреки, че не е следвало да бъде начислен. Така предвидената възможност за корекция обаче би следвало да обхваща само извинимите грешки, при които ДДС е фактуриран неправилно по обективни причини, в който смисъл са и изискванията на общностното право съгласно решенията по дела *Genius Holding* и *Stadeco*. По отношение на добросъвестните издатели, режимът на корекция е право, в който смисъл може да се приеме за вярно становището на администрацията, че това право не може да се упражни от органите по приходите, тоест не може да се извърши служебна корекция. Според настоящият състав обаче, съзнателното посочване на ДДС във фактура, която е издадена без да е осъществено данъчно събитие не попада в тези хипотези. В този случай при издаване на фактура с посочен в нея ДДС без да е налице данъчно събитие не може да се приеме, че издателят действа добросъвестно, а със знание, че не е данъчнозадължено лице, поради което режимът на корекция по инициатива на издателя на фактурата не би следвало да се прилага. Обратното би означавало на данъчнозадължените лица да се предостави възможност да влияят на месечните си резултати за тяхна изгода, без да се държи сметка за действителните обороти, в които участват. По така изложените съображения, въпросът на който съдът иска да получи отговор е не дали органите по приходите могат да извършват корекции на начисления ДДС поради обективна грешка, а дали могат и са длъжни да извършват корекция когато установят липса на данъчно събитие. Ето защо съдът иска да установи дали за гарантиране точността на приспаданията, съображение 39 и разпоредбите на чл.73, чл.179 и чл.203 от Директива 2006/112 изискват в хипотеза на посочване на ДДС във фактура без да е възникнало данъчно събитие, органите по приходите да извършват корекция на данъчната основа и на начисления данък.

96. Според настоящият състав, отговорът на поставения по - горе въпрос трябва да бъде положителен, тъй като преценката за коректност на приспаданията изисква проверка както на извършените, така и на получените доставки. Коректното приспадане безспорно се обуславя от правилната преценка за момента на възникване на данъчното събитие и настъпване изискуемостта на данъка. Вярно е, че чл.203 от Директивата разпорежда дължимост на данъка от всяко лице, което го посочи във фактура, но дължимостта на данъка е понятие различно от неговата изискуемост. В този смисъл редакцията на чл.85 от ЗДДС изглежда некоректна, тъй като разпоредбата на чл.203 от Директивата недвусмислено има предвид лице – платец на данъка и не въвежда самостоятелно основание за неговата изискуемост. Съгласно разпоредбите на чл.62, 63 и 65 от Директивата и при изключенията по чл.66 от Директивата, изискуемостта на данъка настъпва само при осъществяване на данъчно събитие или извършване на авансово плащане, тоест посочването на ДДС във фактурата не прави данъка изискуем, а само определя издателя на фактурата като негов платец. Предвид признанието на органите по приходите, че не извършват проверки на извършените доставки по съображения, че данъкът във всички случаи е

изискуем от издателя на фактурата, съдът счита, че тези действия се предприемат като мярка за гарантирано събиране на данък, поради което иска да установи дали разпоредбата на чл.395 от Директивата допуска специалните мерки да се изразяват в данъчна практика като тази в главното производство, при която за целите на контрола на приспаданията на данъка се извършват проверки само за правомерното упражняване на правото на данъчен кредит, а данъкът по извършените доставки, без същите реално да са били предмет на контрол, да се приема за безусловно дължим само поради това, че е посочен във фактурата.

97. Няма съмнение, че целта на разпоредбата на чл.203 от Директива 2006/112 е да отстрани всякакъв риск от загуба на данъчни приходи, който се поражда от предвиденото в чл.168 от директивата право на приспадане. В този смисъл приемането, че ДДС се дължи само поради посочването му във фактурата, без реално да е настъпило данъчно събитие, би представлявало отклонение от основното правило, че платец на данъка е данъчно – задълженото лице, извършило облагаемата доставка. След като представлява отклонение, независимо че българският закон не предвижда такава изрична хипотеза за дължимост, това обстоятелство би следвало да е изрично посочено от органите по приходите. Тоест, ако при извършване на ревизия органът по приходите установи, че фактура с посочен в нея ДДС не документира реално осъществено данъчно събитие или получено плащане, би следвало изрично да посочи, че признава данъка за дължим от издателя на фактурата именно на това основание. Аргумент в подкрепа на подобно тълкуване според настоящия състав може да се изведе и от разпоредбата на чл.73 от Директивата, тъй като данъчната основа на доставките по които лицето начислява ДДС, би следвало да се формира само от действително извършените, а не от всички фактурирани продажби. В този смисъл, липсата на корекция на данъчната основа и на начисления данък, както и липсата на изрично позоваване, че ДДС се приема за дължим от издателя поради посочването му във фактурата, обосновано може да се тълкува като признание на данъчните органи, че данъкът е приет за дължим по общите правила, тоест поради извършена от доставчика облагаема доставка. В същото време по отношение на получателя това положение се преразглежда и се прави противоположен извод, обосноваващ отказ на правото на данъчен кредит. Предвид гореизложеното и в зависимост от тълкуването на чл.395 от Директивата, съдът иска да установи, дали разпоредбата на чл.203 от Директива 2006/112 допуска, и в кои хипотези, за една и съща доставка данъкът да се събира веднъж от издателя на фактурата поради това, че го е посочил в нея, и втори път от получателя на доставката под формата на отказано право на данъчен кредит.

98. Както бе посочено по – горе, българският Закон за ДДС не предвижда изрично хипотези на „липса на данъчно събитие”, поради което същата не може да се предполага. Законът не предвижда и хипотези, в които се предполага недобросъвестно поведение на получателите. В конкретния случай, органите по приходите не са установили, че стока изобщо не е доставяна или, че е доставена от лице различно от издателя на фактурата. Отказът на правото на данъчен кредит е обоснован с обстоятелството, че доставчикът не е представил изисканите му документи, а представените от жалбоподателя не са редовни от външна страна, поради некоректно попълнени реквизити или липса на такива. Тоест, в значителна степен органите по приходите са поставили възникването на правото на данъчен кредит в зависимост от поведението на доставчика. Подобни действия на данъчната администрация са ставали причина за осъждането на България от Европейския съд по правата на човека за нарушение на чл.1 на Протокол №1 на Конвенцията за защита правата на човека и основните свободи. С Решение от 22.01.2009г. на Съда по правата на човека в Страсбург по дело „Булвес” АД, точка 69, за да осъди България, Съдът е приел, че фирмата не е имала абсолютно никакво право да наблюдава, контролира или гарантира изпълнение на задълженията за отчитане и внасяне на

ДДС от страна на доставчика. Вследствие това, Съдът е приел, че фирмата е поставена в неравностойна позиция като не е разполагала със сигурност по отношение на това дали, въпреки щателното спазване на своите задължения, ще има право да приспадне платения на доставчика ДДС, тъй като признаването или правото на приспадане зависи и от оценката на данъчните власти за това дали доставчикът е изпълнил своите задължения за отчитане на ДДС своевременно. В точка 70 от решението, Съдът е приел, че като усилие за контрол над измамите към системата за облагане с ДДС, когато държавите разполагат с информация за такава измама от страна на конкретно лице, те могат да предприемат съответни мерки за предотвратяване, прекратяване или наказание. Въпреки това, Съдът отчита, че когато националните власти при липса на каквито и да било индикации за директно участие на частно или юридическо лице в измама на веригата за облагане с ДДС, или за информация за измама, въпреки всичко наказват напълно изряден получател на облагаема с ДДС доставка за действие или липса на действие от страна на доставчика, върху който то няма средства за контрол или наблюдение, те преминават границите на разумното и нарушават справедливия баланс, който трябва да бъде поддържан между потребностите на общия интерес и изискванията за защита на правото на собственост. По същите съображения, Съдът по правата на човека е осъдил България и с Решение от 18 март 2010г. по дело „Бизнес център за подпомагане” срещу България.

99. Ето защо, настоящият съдебен състав не приема тезата на органите по приходите, че нямат основание и задължение да проверяват, и извършват корекции по извършените доставки. След като в ревизионно производство на доставчика, органът по приходите не извършва действителна проверка на извършените доставки, а в последствие при извършване на проверка по тези доставки при получателя изисква от него да представи всички доказателства, в това число и такива, които не се намират в негово държане, получателят на доставката се поставя в неравностойното положение да извършва всички процесуални действия, които принципно е следвало да се извършат от неговия доставчик и от органите по приходите. Като резултат се стига до отказ на правото на данъчен кредит не поради това, че е безспорно установена липсата на данъчно събитие, а само заради това, че доставчикът не е намерен, съответно не е представил всички документи, без обаче да се съобразява, че не винаги получателят разполага с тях, или че не е в състояние да се снабди с тези документи. По този начин се стига до недопустимо прехвърляне на отговорността върху получателя, без същият да разполага с механизъм или възможност да установи всички относими факти, които обаче е било възможно да бъдат установени от органите по приходите при извършване на ревизията на доставчика.

100. Няма съмнение, че правото на приспадане може да бъде упражнено само по отношение на данък, който е станал изискуем поради реално осъществено данъчно събитие. При безспорно установена липса на данъчно събитие, за получателя не би следвало да възниква право на приспадане при никакви условия. Настоящият казус обаче не е такъв. Изводът, че за получателя не е възникнало право на приспадане не е обоснован от безспорно установена липса на данъчно събитие, а с това, че поради бездействие на доставчика и нередовност на документите на получателя, доставката не е безспорно доказана. Ето защо съдът иска да установи до колко практиката на органите по приходите да се отказва правото на данъчен кредит след като по отношение на доставчика данъкът е признат за изискуем не поради посочването му във фактурата, а поради липса на основания за корекция на данъчната основа и начисления данък, противоречи на некумулятивния характер на данъка и на принципите на данъчен неутралитет, на правната сигурност и равно третиране.

101. Както посочва Съдът в *Решение по дело Marks & Spencer (C – 309/06, точка 49)*, принципът на данъчен неутралитет в областта на ДДС представлява отражение на принципа на равно третиране. Според настоящия съдебен състав, приемането на една доставка за извършена

от доставчика и за неизвършена спрямо получателя, несъмнено нарушава принципите на равно третиране и на данъчен неутралитет. При това положение се стига до изискуемост и дължимост на данъка както от доставчика – под формата на начислен ДДС така и от получателя – под формата на отказан данъчен кредит, което от своя страна е предпоставка за двойното събиране на данъка в противоречие с некумулятивния му характер. Възможно е подобна практика да се възприеме като мярка за осигуряване правилното събиране на данъка и предотвратяване на данъчните измами, но Съдът в *Решение по дело Stadeco* (C – 566/07, точка 24), изрично е посочил, че мерките не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Ето защо, посочва Съдът, тези мерки не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС. В този смисъл е и *Заключение на генералния адвокат Kokott представено на 6 май 2010 г. по дело X срещу Skatteverket* (C-84/09, Сборник, стр. 00000, точка 52), според което при упражняване на своите правомощия държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по – конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалността. Мерките, които държавите членки имат възможност да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и избягнат данъчни злоупотреби, не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралността при облагането с ДДС. С *Решение от 7 декември 2010 г. Наказателно производство срещу R* (C-285/09, Сборник, стр. 00000, точка 49), Съдът е приел, че при упражняване на своите правомощия държавите членки следва да спазват принципите на правото, които са част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по – конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалността, както и принципът на защита на оправданите правни очаквания.

102. Предвид изложеното, настоящият съдебен състав иска да установи дали при обстоятелствата в главното производство, двойното събиране на данъка може да се разглежда като допустима мярка, още повече, че предвид извършената от органите по приходите deregистрация по ДДС на доставчиците (точка 14 от запитването), рискът от загуба на ДДС би следвало да се счита за отстранен. Това е така, защото предвид констатациите в ревизионните актове на доставчиците за липса на основания за корекция на начисления данък, същите не биха могли да претендират възстановяването му като начислен без основание, а предвид deregистрацията по ЗДДС, доставчиците не биха могли да извършат и корекцията по чл.116 от ЗДДС, на която се позовават органите по приходите, тъй като са лишени от възможността да издават данъчни документи. В тази връзка по аргумент от дело *Stadeco*, точка 37, съдът иска да установи дали в тази хипотеза, неутралитетът на данъка изисква на получателя да се признае правото на приспадане. От гледна точка на принципите на равно третиране и правната сигурност, съдът също така иска да установи дали за целите на ДДС е допустимо органите по приходите да тълкуват една и съща доставка по различен начин спрямо доставчика и спрямо получателя, както и дали е допустимо веднъж даденото заключение за конкретна доставка в ревизия на доставчика да бъде преразглеждано и променяно по отношение на получателя. Обобщено от гореизложеното, настоящият съдебен състав иска да разбере, дали данъчна практика като тази в главното производство, при която се отказва правото на данъчен кредит на получател на облагаема доставка по съображения за „недоказано извършване на доставката“, без да се съобразява вече установената изискуемост на данъка от доставчика, при положение, че към момента на преценката за възникване на правото на данъчен кредит този ревизионен акт не е изменен или не е възникнало и установено основание за изменението му по предвидения от държавата ред, нарушава некумулятивния характер на данъка и противоречи на принципите на правна сигурност, равно третиране и данъчен неутралитет.

103. В конкретния случай, в ревизионния акт на „РЕЯ – 96” ООД изрично органите по приходите са посочили, че в хода на ревизията са извършили проверка за начисляването на ДДС по извършените доставки, за наличие на данъчно събитие и начисляване на данък. Установено е, че облагаемият оборот на дружеството е формиран и от продажба на грозде, като за основен получател е посочен именно „ЛВК – 56” ЕООД. По отношение на данъчните периоди, в които са издадени фактурите към „ЛВК – 56” ЕООД, органите по приходите са приели, че не са налице основания за корекция на основата и данъка както по извършените, така и по получените доставки, тоест данните от справките - декларации са признати за достоверни, като дори с нарочен акт на администрацията, данъкът е възстановен на лицето. Към момента на извършване на ревизията на получателя, така издаденият ревизионен акт на доставчика е в сила и не е изменен, тоест констатациите, че не са налице основания за корекция на данъчната основа и начисления данък не са отменени. Обстоятелството, че в този ревизионен акт не са коментирани конкретните доставки, по които е отказано правото на данъчен кредит, би следвало да е без значение, след като фактурите не са укрити, а са представени в отчетните регистри и справките – декларации по ЗДДС. Само това е достатъчно да се приеме, че констатациите за липса на основание за корекция на начисления данък и на основата обхващат всички представени в регистрите доставки. От тази гледна точка съдът иска да установи, дали разпоредбите на чл.167 и чл.168, буква а) от Директива 2006/112 допускат да се отказва правото на данъчен кредит на получател на облагаема доставка, за който са изпълнени всички изисквания по чл.178 от Директивата, след като с влязъл в сила ревизионен акт на доставчика не е извършена корекция на начисления за тази доставка данък поради „липса на настъпило данъчно събитие”, а данъкът е признат за изискуем и е участвал при определяне на резултата за съответния данъчен период. В ревизионния акт на ДЗЗД „СИТИ ГРУП” констатациите са лаконични. Изрично е посочено, че доставчикът не е представил счетоводна отчетност, но въпреки това за периода, в който е издадена процесната фактура, изрично и недвусмислено е посочено, че не е налице основание за корекция на начисления ДДС и на основата, без да е посочено, че данъкът се дължи поради посочването му във фактурата. Поради това съдът иска да установи дали за отговора на предходния въпрос е от значение обстоятелството, че при извършване на ревизията, доставчикът не е представил счетоводни документи, а резултатът за периода е установен само по данните в справките – декларации, дневниците за покупки и дневниците за продажби.

104. В зависимост от отговорите по предходните въпроси, съдът иска да разбере дали в случай, че данъчната практика от настоящото производство нарушава основополагащи общностни принципи, разпоредбите на чл.167 и чл.168, б „а” от Директива 2006/112 могат да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство, неутралитетът на данъка изисква на данъчнозадълженото лице да бъде признато правото да приспадне начисления за доставките данък.

По изложените по – горе съображения, Варненският административен съд, I – во отделение, VIII – ми състав,

О П Р Е Д Е Л И:

ОТПРАВЯ преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно чл.267, първи параграф, буква „б” от Договора за функционирането на Европейския съюз, със следните въпроси:

1. Разпоредбата на чл.203 от Директива 2006/112 обхваща ли всички хипотези на погрешно начислен ДДС, включително хипотезите, при които фактурата с посочен в нея ДДС е

издадена без да е възникнало данъчно събитие? При положителен отговор, разпоредбите на чл.203 и чл. 273 от Директива 2006/112 изискват ли държавите членки изрично да регламентират хипотеза на дължимост на ДДС посочен във фактура, по която не е извършена доставка, или е достатъчно да бъде въведено общото правило по Директивата, че платец на данъка е всеки, който го посочи във фактура?

2. По съображение 39 от Директива 2006/112 и за гарантиране точността на приспаданията, разпоредбите на чл.73, чл.179 и чл.203 от Директива 2006/112, изискват ли в хипотеза на посочване на ДДС във фактура без да е възникнало данъчно събитие, органите по приходите да извършват корекция на данъчната основа и на начисления данък?

3. Могат ли специалните мерки по чл.395 от Директива 2006/112 да се изразяват в данъчна практика като тази в главното производство, при която за целите на контрола на приспаданията на данъка, органите по приходите извършват проверка само на упражнения данъчен кредит, а данъкът по извършените доставки се приема за безусловно дължим само заради това, че е посочен във фактура? При положителен отговор на този въпрос, разпоредбата на чл.203 от Директива 2006/112 допуска ли и в кои хипотези, за една и съща доставка, ДДС да се събира веднъж от доставчика поради това, че го е посочил във фактурата и втори път от получателя на доставката, под формата на отказано право на данъчен кредит?

4. Данъчна практика като тази в главното производство, при която се отказва правото на данъчен кредит на получател на облагаема доставка по съображения за „недоказано извършване на доставката”, без да се съобразява вече установената изискуемост и дължимост на данъка от доставчика, при положение, че към момента на преценката за възникване на правото на данъчен кредит този ревизионен акт не е изменен или не е възникнало и установено основание за изменението му по предвидения от държавата ред, нарушава ли некумулятивния характер на данъка и противоречи ли на принципите на правна сигурност, равно третиране и данъчен неутралитет?

5. Разпоредбите на чл.167 и чл.168, буква а) от Директива 2006/112 допускат ли да се отказва правото на данъчен кредит на получател на облагаема доставка, за който са изпълнени всички изисквания по чл.178 от Директивата, след като с влязъл в сила ревизионен акт на доставчика, не е извършена корекция на начисления за тази доставка данък поради „липса на настъпило данъчно събитие”, а данъкът е признат за изискуем и е участвал при определяне на резултата за съответния данъчен период? За отговора на този въпрос от значение ли е обстоятелството, че при извършване на ревизията, доставчикът не е представил счетоводни документи, а резултатът за периода е установен само по данните в справките – декларации, дневниците за покупки и дневниците за продажби.

6. В зависимост от отговорите по предходните въпроси, разпоредбите на чл.167 и чл.168, б „а” от Директива 2006/112 следва ли да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство, неутралитетът на ДДС изисква данъчнозадълженото лице да може да приспадне начисления за доставките данък?

СПИРА на основание член 631, алинея 1 от Гражданския процесуален кодекс производството по делото до произнасяне на Съда на Европейския съюз.

Определението не подлежи на обжалване.

Административен съдия:

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

31 януари 2013 година(*)

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Принцип на данъчен неутралитет — Право на приспадане — Отказ — Член 203 — Начисляване на ДДС във фактурата — Изискуемост — Наличие на облагаема сделка — Еднаква преценка по отношение на издателя на фактурата и по отношение на нейния получател — Необходимост“

По дело С-643/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — град Варна (България) с акт от 2 декември 2011 г., постъпил в Съда на 15 декември 2011 г., в рамките на производство по дело

„ЛВК – 56“ ЕООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите

СЪДЪТ (трети състав),

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

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за „ЛВК – 56“ ЕООД, от адв. П. Бакалова,
- за директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-жа С. Златева, в качеството на представител,
- за българското правителство, от г-н Цв. Иванов и г-жа Д. Драмбозова, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „ЛВК – 56“ ЕООД (наричано по-нататък „ЛВК“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите относно отказа на последния да признае право на приспадане на данъка върху добавена стойност (наричан по-нататък „ДДС“), по съображение че не е доказано действителното извършване на доставките.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно съображение 39 от Директива 2006/112 „[п]равилата, управляващи приспаданията, следва да бъдат хармонизирани в степента, в която засягат действителните събирани суми. Частта, подлежаща на приспадане, следва да се изчислява по еднакъв начин във всичките държави членки“.
- 4 Съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от посочената директива на облагане с ДДС подлежат доставките на стоки и услуги, които са извършени възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 5 Член 62 от посочената директива гласи:

„За целите на настоящата директива:

- 1) „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;
 - 2) ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен“.
- 6 Член 63 от Директива 2006/112 предвижда, че данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.
- 7 Член 73 от посочената директива гласи, че „[п]о отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.
- 8 Съгласно член 167 от посочената директива „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.
- 9 Член 168, буква а) от Директива 2006/112 предвижда:
- „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“.
- 10 Член 178 от тази директива гласи:
- „За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:
- а) за целите на приспадане съгласно член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;
- [...]“.
- 11 Съгласно член 179, първа алинея от посочената директива „[д]анъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС, по отношение на който по време на същия данъчен период е

възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178“.

- 12 Член 203 от раздел 1 „Лица — платци на ДДС на данъчните органи“ на глава 1 „Задължение за плащане“ от дял XI на Директива 2006/112, озаглавен „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“, гласи:

„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.

- 13 Член 273 от тази директива, съдържащ се в същия дял XI, глава 7, озаглавена „Други разпоредби“, гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждаат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите.

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

- 14 Съгласно член 395, параграфи 1—3 от посочената директива:

„1. Съветът, действащ с единодушие по предложение на Комисията, може да упълномощи всяка държава членка да въведе специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, за да се опрости процедурата за събиране на ДДС или за избягване на определени форми на избягване и неплащане на данъци.

Мерките, целящи опростяване на процедурата за събиране на ДДС, не могат, освен в незначителна степен, да засягат общия размер на данъчните приходи на държавата членка, събрани на етапа на крайно потребление.

2. Държава членка, която желае да въведе мярката, посочена в параграф 1, изпраща заявление до Комисията и ѝ предоставя цялата необходима информация. Ако Комисията счита, че няма цялата необходима информация, тя се свързва със съответната държава членка в срок от два месеца от получаването на заявлението и конкретизира каква допълнителна информация е необходима.

След като Комисията вече е получила цялата информация, която тя счита за необходима за оценката на искането, в срок от един месец тя нотифицира искащата държава членка в този смисъл и препредава искането на оригиналния език, на който е изготвено, на другите държави членки.

3. В срок от три месеца от изпращането на съобщението, посочено в параграф 2, втора алинея, Комисията представя пред Съвета или подходящо предложение, или ако има възражения по отношение на исканата дерогация — доклад, в който са изложени нейните възражения“.

Българското право

- 15 Член 70, алинея 5 от Закона за данък върху добавената стойност (обн. ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г.) в редакцията му, приложима по отношение на спора в главното производство (наричан по-нататък „ЗДДС“), гласи: „[н]е е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно“.
- 16 Съгласно член 71, точка 1 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на членове 114 и 115, в който ДДС е посочен на отделен ред — по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател.
- 17 Член 82, алинея 1 от ЗДДС гласи: „данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице — доставчик по облагаема доставка [...]“.
- 18 Съгласно член 85 от ЗДДС ДДС е изискуем от всяко лице, което посочи данъка в данъчен документ по член 112 от ЗДДС, и по-специално във фактура.
- 19 Член 113, алинеи 1 и 2 от ЗДДС гласи:
- „(1) Всяко данъчнозадължено лице — доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това освен в случаите, когато доставката се документира с протокол по чл. 117.
- (2) Фактурата се издава най-малко в два екземпляра — за доставчика и за получателя“.
- 20 Съгласно член 115, алинея 1 от ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата.
- 21 Член 116 от ЗДДС гласи:
- „(1) Поправки и добавки във фактурите и известията към тях не се разрешават. Погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови.

[...]

(3) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен.

(4) Когато погрешно съставени документи или поправени документи са отразени в отчетните регистри на доставчика или получателя, за анулирането се съставя и протокол — за всяка от страните, който съдържа:

1. основанието за анулирането;
2. номера и датата на документа, който се анулира;
3. номера и датата на издадения нов документ;
4. подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните.

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 22 През септември и октомври 2007 г. ЛВК, което е земеделски производител, приспада ДДС, платен за получени доставки, по няколко фактури, издадени съответно от „РЕЯ – 96“ ООД (наричано по-нататък „РЕЯ“) и ДЗЗД „СИТИ ГРУП 76“ (наричано по-нататък „СИТИ ГРУП“), междуременно deregистрирани по ДДС. Всички фактури са осчетоводени при ЛВК и разплащанията по тях са извършени в брой. Установено е и че съответните доставки са вписани в дневниците за продажби на доставчиците.
- 23 Данъчната администрация извършва насрещни проверки на двамата доставчици. В хода на проверките тя иска от тях да представят определени документи, свързани по-специално с произхода на доставените стоки, както и с извършването на доставката. Доставчиците не отговарят на искането в определения срок.
- 24 В отговор на искането на данъчната администрация за представяне на доказателства за действителното извършване на разглежданите доставки ЛВК представя стокови разписки, кантарни бележки и товарителници, които обаче съдържат нередовности.
- 25 Съгласно заключението на данъчната администрация извършването на фактурираните доставки не е доказано и следователно ДДС е неправомерно начислен в разглежданите фактури. Тя съставя ревизионен акт на ЛВК от 20 декември 2010 г., с който му отказва право на приспадане на ДДС по тези фактури (наричан по-нататък „спорният ревизионен акт“).
- 26 След потвърждаването на спорния ревизионен акт с решение от 18 февруари 2011 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на

изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Национална агенция за приходите ЛВК подава жалба до Административен съд — град Варна, в която твърди, че разглежданите фактури съответстват на действително извършени доставки на стоки и че следователно правото на приспадане неоснователно му е отказано.

- 27 В хода на главното производство са представени два ревизионни акта, издадени съответно на РЕЯ и на СИТИ ГРУП. Те предхождат по време спорния ревизионен акт и се отнасят за разглеждания в главното производство период. Видно от тях, данъчната администрация не е констатирала основания за корекция на данъчната основа на извършените от РЕЯ и СИТИ ГРУП доставки и на начисления за тях данък.
- 28 Запитващата юрисдикция посочва, че трябва да прецени дали настъпването на данъчното събитие за облагане с ДДС е доказано в достатъчна степен, като се има предвид че данъчната администрация е обосновала отказа на право на приспадане с обстоятелството, че доставчиците на ЛВК не са представили изисканите от тях документи, а в документите, представени от ЛВК в качеството му на получател на спорните доставки, някои данни не са вписани или са вписани неправилно. За да извърши тази преценка, посочената юрисдикция иска да установи какво е значението с оглед на правото на Съюза на ревизионните актове, издадени на доставчиците на ЛВК, и дали въз основа на тях може да се заключи, че данъчната администрация е признала, че разглежданите фактури съответстват на действително извършени облагаеми сделки.
- 29 При тези обстоятелства Административен съд — град Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Разпоредбата на чл. 203 от Директива 2006/112 обхваща ли всички хипотези на погрешно начислен ДДС, включително хипотезите, при които фактурата с посочен в нея ДДС е издадена, без да е възникнало данъчно събитие? При положителен отговор, разпоредбите на чл. 203 и чл. 273 от Директива 2006/112 изискват ли държавите членки изрично да регламентират хипотеза на дължимост на ДДС, посочен във фактура, по която не е извършена доставка, или е достатъчно да бъде въведено общото правило по [посочената директива], че платец на данъка е всеки, който го посочи във фактура?
- 2) По съображение 39 от Директива 2006/112 и за гарантиране точността на приспаданията, разпоредбите на чл. 73, чл. 179 и чл. 203 от Директива 2006/112 изискват ли в хипотеза на посочване на ДДС във фактура, без да е възникнало данъчно събитие, органите по приходите да извършват корекция на данъчната основа и на начисления данък?
- 3) Могат ли специалните мерки по чл. 395 от Директива 2006/112 да се изразяват в данъчна практика като тази в главното производство, при която за целите на контрола на приспаданията на данъка органите по

приходите извършват проверка само на упражнения данъчен кредит, а данъкът по извършените доставки се приема за безусловно дължим само заради това, че е посочен във фактура? При положителен отговор на този въпрос, разпоредбата на чл. 203 от Директива 2006/112 допуска ли и в кои хипотези, за една и съща доставка, ДДС да се събира веднъж от доставчика поради това, че го е посочил във фактурата, и втори път от получателя на доставката, под формата на отказано право на данъчен кредит?

- 4) Данъчна практика като тази в главното производство, при която се отказва правото на данъчен кредит на получател на облагаема доставка по съображения за „недоказано извършване на доставката“, без да се съобразява вече установената изискуемост и дължимост на данъка от доставчика, при положение че към момента на преценката за възникване на правото на данъчен кредит този ревизионен акт не е изменен или не е възникнало и установено основание за изменението му по предвидения от държавата ред, нарушава ли некумулятивния характер на данъка и противоречи ли на принципите на правна сигурност, равно третиране и данъчен неутралитет?
- 5) Разпоредбите на чл. 167 и чл. 168, буква а) от Директива 2006/112 допускат ли да се отказва правото на данъчен кредит на получател на облагаема доставка, за който са изпълнени всички изисквания по чл. 178 от Директивата, след като с влязъл в сила ревизионен акт на доставчика не е извършена корекция на начисления за тази доставка данък поради „липса на настъпило данъчно събитие“, а данъкът е признат за изискуем и е участвал при определяне на резултата за съответния данъчен период? За отговора на този въпрос от значение ли е обстоятелството, че при извършване на ревизията доставчикът не е представил счетоводни документи, а резултатът за периода е установен само по данните в справките-декларации, дневниците за покупки и дневниците за продажби?
- б) В зависимост от отговорите по предходните въпроси, разпоредбите на чл. 167 и чл. 168, б[уква] „а“ от Директива 2006/112 следва ли да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство неутралитетът на ДДС изисква данъчнозадълженото лице да може да приспадне начисления за доставките данък?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

- 30 С първия и втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 203 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че ДДС се дължи от начислилото го във фактура лице независимо от действителното наличие на облагаема сделка и дали само от факта, че в

съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС, може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка.

- 31 Най-напред следва да се посочи, че макар да се отнасят до наличието на данъчно задължение към данъчната администрация на издателя на фактура, посочените въпроси се поставят в рамките на спор между тази администрация и получателя на спорните фактури. Спорът е относно правото на последния да приспадне начисления в представените фактури ДДС, отказано му, по съображение че фактурите не съответстват на действително извършени облагаеми сделки, което обстоятелство данъчнозадълженото лице оспорва.
- 32 В рамките на посочения спор, по който издателят на спорните фактури не е страна, задълженията на последния към данъчната администрация имат само косвено значение, доколкото съставеният му ревизионен акт е представен като доказателство за действителното наличие на облагаеми сделки.
- 33 По отношение на разпоредбата, предшестваща член 203 от Директива 2006/112, а именно член 21, параграф 1, буква в) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г. (ОВ L 376, стр. 1), Съдът е приел, че съгласно нея платец на ДДС е всяко лице, което начисли данъка във фактура или друг документ, служещ за фактура. Тези лица по-конкретно са платци на начисления във фактурата ДДС независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка (вж. Решение от 18 юни 2009 г. по дело *Stadeco*, C-566/07, Сборник, стр. I-5295, точка 26 и цитираната съдебна практика).
- 34 Вярно е наистина, че в съответствие с членове 167 и 63 от Директива 2006/112 правото на приспадане на начислен ДДС по принцип е свързано с действителното извършване на облагаема сделка (вж. Решение от 26 май 2005 г. по дело *António Jorge*, C-536/03, Recueil, стр. I-4463, точки 24 и 25) и упражняването на това право не обхваща ДДС, който се дължи по силата на член 203 от същата директива само защото е начислен във фактурата (вж. по-специално Решение от 13 декември 1989 г. по дело *Genius*, C-342/87, Recueil, стр. 4227, точки 13 и 19, както и Решение от 15 март 2007 г. по дело *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Сборник, стр. I-2425, точка 23).
- 35 При все това рискът от загуба на данъчни приходи по принцип не е напълно отстранен, докато получателят на фактура, в която неправомерно е начислен ДДС, все още има възможност да я използва за тази цел в съответствие с член 178, буква а) от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл Решение по дело *Stadeco*, посочено по-горе, точка 29).

- 36 При тези обстоятелства задължението, установено с член 203 от посочената директива, цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който предвиденото в член 167 и сл. от същата директива право на приспадане може да породи (вж. Решение по дело *Stadeco*, посочено по-горе, точка 28).
- 37 С оглед на тази цел посоченото задължение е ограничено от възможността, която държавите членки следва да предвидят във вътрешното си право, за корекция на всеки неправомерно начислен данък, при условие че издателят на фактурата докаже, че е действал добросъвестно или че своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи (вж. в този смисъл Решение по дело *Genius*, посочено по-горе, точка 18, Решение от 19 септември 2000 г. по дело *Schmeink & Cofreth и Strobel*, C-454/98, *Recueil*, стр. I-6973, точки 56—61 и 63, както и Решение от 6 ноември 2003 г. по дело *Karageorgou и др.*, C-78/02—C-80/02, *Recueil*, стр. I-13295, точка 50).
- 38 Като се има предвид, от една страна, посочената възможност за корекция и от друга страна, опасността неправомерно начислен ДДС да се използва за упражняване на правото на приспадане, задължението по член 203 от Директива 2006/112 не може да се разглежда като придаващо на дължимото плащане санкциониращ характер.
- 39 Освен това от гореизложеното следва, че когато издателят на фактура не се позовава на някоя от припомнените в точка 37 от настоящото решение хипотези, допускащи корекция на неправомерно начислен ДДС, в рамките на данъчна ревизия данъчната администрация не е длъжна да прави проверка дали начисленият и деклариран ДДС съответства на действително извършени от издателя на фактурата облагаеми сделки.
- 40 След като обаче подобно задължение за проверка липсва, само от факта, че в съставен на издателя на фактура ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларираните от него ДДС, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурите съответстват на действително извършени облагаеми сделки.
- 41 Правото на Съюза все пак не изключва възможността компетентната администрация да провери дали фактурираните от данъчнозадължено лице сделки действително са извършени, и с оглед на декларираното от него евентуално да установи наличието на данъчно задължение. Резултатът от такава проверка, както и декларирането и плащането на начислен ДДС от издателя на фактурата са обстоятелства, които националният съд следва да вземе предвид при преценката относно наличието на облагаема сделка, предоставящо в конкретния случай право на приспадане на получателя на фактурата.
- 42 С оглед на гореизложените съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 203 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че:

- ДДС се дължи от начислилото го във фактура лице независимо от действителното наличие на облагаема сделка,
- само от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка.

По първата част на третия въпрос

- 43 Предвид дадения на първия и втория въпрос отговор не следва да се отговаря на първата част от третия въпрос.

По втората част на третия въпрос и по четвъртия, петия и шестия въпрос

- 44 С втората част от третия въпрос и с четвърти, пети и шести въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/112, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране не допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, когато в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е извършена корекция на декларирания от последния ДДС.
- 45 В този смисъл се повдига въпросът дали правото на Съюза изисква действителното наличие на доставка на стоки или услуги да се преценява по един и същ начин по отношение на издателя на фактурата и по отношение на нейния получател.
- 46 От Директива 2006/112 следва, че в случаите на неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема сделка двете страни не се третират непременно еднакво, когато — както в случая става ясно от точки 33—37 от настоящото решение — издателят на фактурата не е предприел действия с оглед коригирането ѝ.
- 47 Всъщност, от една страна, в съответствие с член 203 от Директива 2006/112 издателят на фактура дължи начисления в нея ДДС дори и при липса на облагаема сделка. От друга страна, в съответствие с членове 63 и 167 от посочената директива упражняването на правото на приспадане от получателя на фактурата е ограничено единствено до данъка по облагаеми с ДДС сделки.
- 48 При такова положение спазването на принципа на данъчен неутралитет се гарантира посредством възможността, която държавите членки следва да предвидят и която бе припомнена в точка 37 от настоящото решение, за корекция на всеки неправомерно начислен данък, когато издателят на

фактурата докаже, че е действал добросъвестно или че своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи.

- 49 С оглед на въпросите, които се повдигат с акта за преюдициално запитване, следва да се уточни, че данъчните органи не трябва да правят неосъществимо използването на посочената възможност чрез системно организиране на ревизиите си по такъв начин, че първо да съставят ревизионен акт на издателя на фактурата и едва след като този акт евентуално вече е станал окончателен, да извършват ревизия на получателя на фактурата. Освен това посочената възможност не може да се изключи единствено поради факта че към момента на корекцията издателят на фактурата вече не е регистрирано по ДДС лице.
- 50 Следователно член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/112, както и принципът на данъчен неутралитет допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение че липсва облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е извършена корекция на декларирания от последния ДДС.
- 51 По отношение на принципа на правна сигурност следва да се припомни, че той е един от основните принципи на правото на Съюза и че той изисква действието на правните норми да е ясно, точно и предвидимо, за да могат заинтересованите лица да се ориентират в правни положения и отношения, свързани с правния ред на Съюза (вж. Решение от 8 декември 2011 г. по дело France Télécom/Комисия, C-81/10 P, все още непубликувано в Сборника, точка 100 и цитираната съдебна практика).
- 52 Що се отнася до приложимите по отношение на обстоятелствата в главното производство данъчни разпоредби обаче, не съществува каквото и да било основание да се предположи, че заинтересованото лице не е било в състояние да се ориентира надлежно във връзка с прилагането им.
- 53 Поради това принципът на правна сигурност също допуска спорния отказ на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, при условия като посочените в точка 50 от настоящото решение.
- 54 Същото се отнася и за принципа на равно третиране.
- 55 Общият принцип на равно третиране, чийто израз в областта на ДДС е принципът на данъчен неутралитет (вж. Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer, C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 49, Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark, C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точки 41 и 44, както и Решение от 10 ноември 2011 г. по дело The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, все още непубликувано в Сборника, точка 61), изисква да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако това не е обективно оправдано (вж. Решение по дело Marks &

Spencer, посочено по-горе, точка 51, Решение по дело NCC Construction Danmark, посочено по-горе, точка 44 и Решение от 9 юни 2011 г. по дело Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, все още непубликувано в Сборника, точка 29).

- 56 Както бе посочено обаче в точки 33—37, както и в точки 46 и 47 от настоящото решение, от разпоредбите на Директива 2006/112 следва, че издателят и получателят на фактура за доставка, която не е била действително извършена, не се намират в сходно положение.
- 57 Видно обаче от акта за преюдициално запитване, в главното производство данъчната администрация стига до извода за липса на облагаема доставка по-специално от факта, че доставчикът не е представил документите, които са му били изискани в хода на ревизията. Тъй като този извод се оспорва от жалбоподателя, националната юрисдикция следва да го провери, като в съответствие с правилата за доказване по националното право извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства в главното производство (вж. по аналогия Решение от 6 септември 2012 г. по дело Mecsek-Gabona, C-273/11, все още непубликувано в Сборника, точка 53 и Решение от 6 декември 2012 г. по дело Боник, C-285/11, все още непубликувано в Сборника, точка 32).
- 58 В това отношение следва да се припомни, че безспорно борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112, и че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-специално Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точки 68 и 71, Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, все още непубликувано в Сборника, точка 41 и Решение по дело Боник, посочено по-горе, точки 35 и 36).
- 59 Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право се претендира с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. в този смисъл Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 55, Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 42 и Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 37).
- 60 При все това съгласно трайно установената съдебна практика режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената Директива 2006/122, не допуска данъчнозадължено лице — което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след тази на данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане (вж. по-специално Решение от 12 януари

2006 г. по дело Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точки 52 и 55, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точки 45, 46 и 60, Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 47, както и Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 41).

- 61 Освен това в точки 61—65 от посоченото по-горе Решение по дело Mahagében и Dávid Съдът приема, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение.
- 62 Следователно, когато се произнася дали в даден случай облагаема сделка липсва и данъчната администрация се основава по-специално на нередности, допуснати от издателя на фактурата или от някой от доставчиците му, като например пропуски в счетоводството, националната юрисдикция трябва да следи преценката на доказателствата да не доведе до изпразване от съдържание на припомнената в точка 60 от настоящото решение съдебна практика и до косвено задължение за получателя на фактурата да извършва проверки по отношение на съдоговорителя си, каквито по принцип той не е длъжен да прави.
- 63 В главното производство следва обаче да се вземе предвид фактът, че съгласно акта за преюдициално запитване документите, представени от получателя на спорните фактури, също разкриват нередовности, които трябва да бъдат отчетени при извършването на общата преценка от националната юрисдикция.
- 64 С оглед на гореизложените съображения на втората част от третия въпрос и на четвъртия, петия и шестия въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/122, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение че липсва действително извършена облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния ДДС. Ако все пак поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи — въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки,

каквито не е длъжен да прави, — че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

65 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) Член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че:

- **данък върху добавената стойност се дължи от начислилото го във фактура лице независимо от действителното наличие на облагаема сделка,**
- **само от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него данък върху добавената стойност, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка.**

2) Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/122, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение че липсва действително извършена облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния данък върху добавената стойност. Ако все пак поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи — въз основа на обективни данни и без да се изисква от получател на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, —

че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с данък върху добавената стойност, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

Подписи