

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№.....2011 година, гр.Варна

ВАРНЕНСКИЯТ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД, първо отделение,
десети състав, в закрито заседание на шестнадесети май 2011г.,
като разгледа докладваното от съдия Марияна Ширванян
адм.д.№ 2438/2010г. по описа на съда, за да се произнесе
взе предвид следното:

Производството пред Административен съд Варна, I отделение, X състав е образувано по жалба на „Б. ”ЕООД против Ревизионен акт № 180901196/10.03.2010г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – гр.Варна, офис Русе, потвърден с Решение № 325 / 21.06.2010г. на началника на отдел „УИ” при Дирекция “ОУИ” – Варна при ЦУ на НАП, изпълняваща правомощията на Директора на Дирекция “ОУИ” – Варна при ЦУ на НАП, включително и тези по чл.152, ал.2 от ДОПК въз основа на Заповед № ЗЦУ – 537/04.05.2010г. на изпълнителния директор на НАП. При разглеждането на делото решаващият съдебен състав установи, че за правилното разрешаване на правния спор, с който е сезиран, следва да бъдат тълкувани разпоредби на общностното право, във връзка с което счете за необходимо по своя инициатива да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по реда на чл.267 от Договора за функциониране на Европейския съюз.

I. Страни и предмет на производството

I.1. Жалбоподател по делото е „Б. ”ЕООД /наричан по- долу също и дружество/, със седалище и адрес на управление гр.Русе, п.к. №39, ДЗС, Зърнобаза „Б. ”

I.2. Ответник по жалбата е Директорът на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” Варна при ЦУ на НАП, гр. Варна, бул. „Осми приморски полк”128.

I.3. Предмет на делото е правилността на обжалвания ревизионен акт № 180901196/10.03.2010г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – гр.Варна, офис Русе, потвърден с Решение № 325 / 21.06.2010г. на началника на отдел „УИ” при Дирекция “ОУИ” – Варна при ЦУ на НАП, изпълняваща правомощията на Директора на Дирекция “ОУИ” – Варна при ЦУ на НАП, включително и тези по чл.152, ал.2 от ДОПК, въз основа на Заповед № ЗЦУ – 537/04.05.2010г. на изпълнителния директор на НАП, с който на жалбоподателя са установени задължения за ДДС по ЗДДС за д.п. м.02.2009г. и м.03.2009г. в размер съответно на главници 682470.21лв. и 91 445.55лв. или общо 773915.76лв., от които за внасяне главница за д.п.м. 02.2009г. в размер на 34933 16лв. и за д.п.м.03.2009г. в размер на 2 823.24лв. или общо 37 756.40лв..

Производството пред Административен съд Варна не е касационно, решението на съда не е окончателно и подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България.

II. Фактическа обстановка

II.1. Ревизионното производство е възложено със Заповед за възлагане на ревизия № 900276/13.04.2009г., изменяна със Заповед за възлагане на ревизия № 900379/11.05.2009г., Заповед за възлагане на ревизия № 900640/23.07.2009г., Заповед за възлагане на ревизия № 901113/23.11.2009г. и Заповед за възлагане на ревизия № 901196/17.12.2009г. спирана със Заповед № 107/06.08.2009г. и възобновена със Заповед

№ 90111-В/23.11.2009г. издадени от орган упълномощен да издава Заповеди за възлагане на ревизия.

II.2. В хода на установителното производство органът по приходите е констатирал, че дружеството е декларирало в декларация VIES извършени вътреобщностни доставки към „AGRISCO SRL” VIN RO 22879564 за д.п. м.02.2009г.. Доставките са включени в дневника за продажби за м.02.2009г., като облагаеми със ставка 0 на основание чл.53 от ЗДДС.

С цел установяване на реалността на декларираните вътреобщностни доставки в хода на ревизионното производство е изпратена молба за информация по чл.5 от Регламент ЕС 1798/2003г. с Референтен номер E_BG_PO 20090629_3047_1876, с която е изискано от Румънската данъчна администрация да установи факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице. Получен е отговор от румънската данъчна администрация с приложени към него документи – уведомление до Администрацията на публичните финанси – Констанца подписано чрез адвокат от наследници на Еврипидис Джанникас, представляващ „AGRISCO SRL”; справка за декларирани от „AGRISCO SRL” ВОП, по доставки от „Б. ”ЕООД, която съдържа информация относно месеца, номер на фактура, дата, вид на стока, количество и стойност в евро, отразени в таблица. В справката е посочено, че данните са подадени въз основа на последната ревизия, извършена в компанията преди възникването на юридически проблем за търговеца /смърт на собственика на капитала и отказ от наследството от наследниците му/. Към отговора е приложен официален превод на уведомлението до Администрацията на публичните финанси – Констанца. В Уведомлението е посочено, че Еврипидис Джанникас, гръцки гражданин е починал на 23.01.2009г., петък, в Атина, съгласно смъртен акт №7/2009г.. В качеството си на физическо лице Еврипидис Джанникас е учредил юридическо лице на територията на Р Румъния – състояща се от единствен съдружник Еврипидис Джанникас, който е и управител.

След анализ на събраните в хода на установителното производство доказателства органът по приходите е констатирал, че липсват доказателства, че „Б. ”ЕООД е извършило ВОД на „AGRISCO SRL” по 20бр. инвойс с предмет на доставките пшеница и слънчоглед.

Органът по приходите констатирал, че притежаваните от ревизираното дружество документи не отговарят на изискванията за ВОД и прилагане на нулева ставка, тъй като не било възможно фактическото получаване на стоката от румънското дружество, предвид обстоятелството, че към дата на получаването на стоката едноличният собственик на „AGRISCO SRL” бил починал, органът по приходите направил извод, че са прекратени и представителните правомощия на упълномощените лица. Наследниците на починалото лице били направили отказ от наследство. Имената на наследниците не фигурирали в представените от ревизираното лице товарителници и протоколи за приемо-предаване на стоката. Не били налице данни и доказателства, кой е фактическият получател на стоката. Не било известно дали фактическият получател е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

Предвид обстоятелството, че процесните количества слънчоглед и пшеница в спорните фактури по счетоводни данни са изписани и не са налични към дата на извършване на ревизията, ревизиращият екип е констатирал, че със същите са извършени облагаеми доставки на територията на страната съгласно чл.17, ал.2 от ЗДДС и по смисъла на чл.6 от ЗДДС и на основание чл.82, ал.1 от ЗДДС и чл.86 от ЗДДС е установил задължение за ДДС в размер на 126 864.76лв..

II.3. Органът по приходите в хода на установителното производство е констатирал, че ревизираното дружество чрез включване в дневника за покупките за данъчен период 01.02.2009г. – 28.02.2009г. е упражнило право на ползване на данъчен кредит общо в размер на 60705.45лв. по данъчни фактури издадени от „Ф. с. В. ”ЕООД № 1000000011/18.02.2009г. с данъчна основа 103287.72лв., ДДС 20657.54лв., с предмет на фактурата „Пшеница”; фактура № 1000000012/20.02.2009г. с данъчна основа 90860.16лв. и ДДС 18172.03лв. с предмет на сделката „пшеница”; фактура № 1000000013/25.02.2009г. с данъчна основа 96663.24лв. и ДДС 19332.65лв. с предмет на сделката „пшеница” и фактура № 1000000014/26.02.2009г. с данъчна основа 12716.16лв. и ДДС 2543.23лв. с предмет на сделката „пшеница”.

Органът по приходите е констатирал, че дружеството е водило счетоводната си отчетност за ревизирания период съгласно Закона за счетоводството и, че през ревизирания период е било получател по множество доставки на стоки.

В хода на установителното производство органът по приходите с цел установяване на реалността на документираните от ревизираното лице доставки по 4 бр. фактури с предмет пшеница реколта 2008г. издадени в данъчен период м.02.2009г. от „Ф. с. В. ”ЕООД е извършил насрещна проверка на доставчика, при която констатирал следното:

Съгласно ПИНП № 18-2-901297-3/11.06.2009г. с Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх.№ 15148/30.03.2009г. от „Ф. с. В. ”ЕООД са изискани доказателства за реалното извършване на процесните доставки, документи за счетоводната отчетност във връзка с доставките и за определяне на предходните доставки, по които лицето е получател. Не е представено също и Удостоверение за вписване в Регистъра на търговците на зърно на „Ф. с. В. ”ЕООД. Във връзка с произхода на продадената на „Б. ”ЕООД стока, „Ф. с. В. ”ЕООД е представило 2 броя фактури №1...098/18.02.2009г. и № 1..099/20.02.2009г., издадени от „Л. Т. ”ЕООД, фактура № 1..031/25.02.2009г., издадена от „Е. п.”ЕООД и фактура № 2...038/26.02.2009г., издадена от „Р. А. с.”ЕООД.

С ИПДПОЗЛ изх.№ 24409/21.05.2009г. от „Ф. с. В. ”ЕООД са изискани доказателства за транспорт на стоката при нейната покупка от предходните доставчици и всички други доказателства във връзка с начина на осъществяване на доставките – товарителници, фактури за транспорт, приемо-предавателни протоколи, документи за експедиране/ получаване на стоките от/в склад и други документи. С писмо вх.№ 29967/11.06.2009г. „Ф. с. В. ”ЕООД представя обяснение, в което е посочено, че транспорта е за сметка на „Ф. с. В. ”ЕООД. В обяснението е посочено, че стоката се товари директно от мястото, където се съхранява стоката, собственост на доставчика. Представени са кантарни бележки от „Пристанище Варна”ЕАД, в които като товародател е вписан „Б. ”ЕООД. Към кантарните бележки са приложени товарителници за превоз в страната, които не са подписани от изпращач, превозвач и получател.

В Товарителница сер.№ 0027283/16.02.2009г. като изпращач и получател е посочен „Агро резерв”- Бургас. Превозените количества, съгласно представените товарителници са 428140кг., а фактурираните са 1367240кг.. От товарителниците органа по приходите направил извод, че мястото на натоварване е с.Х.Димитър и с. Змеево. От превозвачите на посочените товарителници е издадена фактура за транспорт единствено от „Кондор ДГ”ООД за превоз на 105320кг., а издадената товарителница сер.А №99/18.02.2009г. е за 33880кг..

При извършен анализ на представените документи органът по приходите установява, че фактурите за получени транспортни услуги не кореспондират с фактурите за покупки и продажби на пшеница. Транспортните услуги са получени месец преди извършване на покупко- продажбата от „Люси - трейд „ЕООД, „Е. п.”ЕООД и „Р. А.

с."ЕООД. Представените товарителници са подпечатани от други фирми превозвачи, с изключение на „Кондор ДГ"ООД, за който има товарителница за натоварено количество 33 880кг. От с.Змеево, а във фактурата е посочено количество 105.32тона натоварени от с.Духовци. В представените фактури за транспортни услуги са посочени маршрути различни от тези в представените товарителници.

Предвид констатираните факти, органът по приходите е направил извод, че представените фактури не удостоверяват транспорт на стоки нито по фактурите за покупка, нито по фактурите за продажби на пшеница.

Представените пътно – прехвърлителни разписки са без номера, с посочени дати и номера на камиони. Съгласно тези разписки, предходните доставчици на „Ф. с. В."ЕООД прехвърлят чрез „Ф. с. В."ЕООД на „Б."ЕООД пшеница в посочените в разписките килограми. Не са посочени номера на кантарните бележки. Такива не са представени при предаването на стоката от предходните доставчици на „Ф. с. В."ЕООД съгласно чл.2.2 от сключените договори от 17.02.2009г., 24.02.2009г. и 25.02.2009г. за покупко – продажба между „Ф. с. В."ЕООД и предходните доставчици на стоката. Съгласно чл.2.2 от договорите „Количеството на стоката, доставено от продавача се определя окончателно по кантар на продавача". В представените пътно – прехвърлителни разписки има печат и подпис на изпращача, предходния доставчик, но липсват други подписи, както от превозвач, така и от получател на стоката. Съгласно забележката на одобрения образец на пътно- прехвърлителна разписка задължително се посочва номер на кантарната бележка, в случаите, когато се предава продукцията на изкупвателна или друга организация. Такива кантарни бележки не са представени.

Въз основа на посочените от „Ф. с. В."ЕООД предходни доставчици на процесната стока, в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на „Л. Т."ЕООД, „Е. п."ЕООД и „Р. А. с."ЕООД.

При извършената насрещна проверка на „Л. Т."ЕООД е констатирано следното – за връчване на изготвеното ИПДПОЗЛ два пъти е посетен декларирания от доставчика адрес за кореспонденция, на който не са открити представляващия дружеството доставчик или лице, упълномощено да получава съобщения, като за посещенията са съставени протоколи. ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл.32 от ДОПК. В законоустановения срок проверяваното лице не е представило и не е входило в ТД на НАП Варна изисканите документи и обяснения.

В хода на установителното производство е изготвено ИПДПОТЛ до представляващия „Л. Т."ЕООД връчено на 24.07.2009г.. С ИПДПОТЛ са изискани доказателства във връзка с фактурите издадени от „Л. Т."ЕООД с получател „Ф. с. В."ЕООД. Към датата на издаване на РА не са представени изисканите доказателства.

Предвид изложеното органът по приходите е констатирал, че не са налице документи удостоверяващи, че „Л. Т."ЕООД е извършило доставка на пшеница на „Ф. с. В."ЕООД, която да послужи, като основание за издаване на ф-ри №№ 1..098/18.02.2009г. и 1..099/20.02.2009г..

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на „Е. п."ЕООД. На проверяваното дружество - „Е. п."ЕООД, чрез упълномощено лице е връчено ИПДПОЗЛ. С ИПДПОЗЛ са изискани доказателства от „Е. п."ЕООД – документи удостоверяващи реалното извършване на доставките, документирани с процесната фактура, издадена на „Ф. с. В."ЕООД, доказателства за счетоводната отчетност във връзка с доставките и за определяне на предходните доставки, по които лицето е получател. До приключване на проверката не са представени от проверяваното лице документи и обяснения, потвърждаващи извършването на доставката от „Е. п."ЕООД към „Ф. с. В."ЕООД. Не са представени доказателства за осчетоводяване на покупка на пшеница от предходни

доставчици или възможността „Е. п.”ЕООД да произведе фактурираното количество пшеница.

С Протокол по реда на ДОПК са приобщени доказателства от данъчното досие на „Е. п.”ЕООД. Съгласно обяснение от управителя на проверяваното дружество - „Е. п.”ЕООД е с дейност търговия със селскостопанска продукция, като транспортът е за сметка на доставчика; дружеството не е ползвало кредити, а се финансира от собствени средства. „Е. п.”ЕООД не е представило удостоверение за вписване в регистъра на търговците на зърно.

Органът по приходите е посочил, че в хода на проверката не са представени договори за покупко- продажба с предходни доставчици, от които да е видно, че закупеното от тях зърно е по цена, която включва транспорт. Не е известно от кой склад за съхранение на зърно до къде е транспортирано зърното. Няма доказателства, че „Е. п.”ЕООД разполага със собствени или наети складове за съхранение на зърно. „Е. п.”ЕООД не разполага със собствени или наети транспортни средства.

След срокът за извършване на проверката, приключила с ПИНП в ТД на НАП гр.Варна, офис Русе са входирани документи от „Е. п.”ЕООД. След извършен анализ на събраните при проверката доказателства органът по приходите е констатирал разминаване на информацията в дадените обяснения от „Е. п.”ЕООД и „Ф. с. В.”ЕООД и представените от същите пътно- прехвърлителни разписки, състоящи се в следното – видно от представените от „Ф. с. В.”ЕООД пътно- прехвърлителни разписки налице е разминаване между датите на издаване, номер на транспортното средства, количеството превозен товар. „Ф. с. В.”ЕООД е представил пътно – прехвърлителни разписка, съгласно които стоката е получена от доставчика на дати различни от посочените в пътно – прехвърлителните разписки представени от „Е. п.”ЕООД и с други транспортни средства. Не са представени доказателства, процесната стока да е пренатоварвана на други транспортни средства.

Предвид изложеното органът по приходите е констатирал, че не са налице доказателства, удостоверяващи, че „Е. п.”ЕООД е доставило стоката посочена в процесната фактура № 1...031/25.02.2009г., издадена от „Ф. с. В.”ЕООД.

Във връзка с дадените от „Е. п.”ЕООД обяснения е извършена насрещна проверка на сочения като предходен доставчик „Ито микс”ЕООД, документирана с ПИНП № 18-2-900379-14/18.08.2009г.. В хода на проверката са извършени две посещения на адреса за кореспонденция на „Ито микс”ЕООД за връчване на издаденото ИПДПОЗЛ, при които не е открит представляващия „Ито микс”ЕООД и/или упълномощено от него лице да получава съобщения. ИПДПОЗЛ е връчено на „Ито микс”ЕООД по реда на чл.32 от ДОПК. „Ито микс”ЕООД не е представило изисканите документи удостоверяващи, че е извършило доставки на стоки по фактурите издадени на „Е. п.”ЕООД.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното дружество, в хода на установителното производство органът по приходите е извършил насрещна проверка на „Р. А. с.”ЕООД, предходен доставчик на „Ф. с. В.”ЕООД. В хода на проверката на „Р. А. с.”ЕООД е връчено ИПДПОЗЛ, с което е изискано да се представят всички документи във връзка с издадената на „Ф. с. В.”ЕООД фактура № 2... 038/26.02.2009г., фактури от предходни доставчици, транспортни документи по доставките от предходните доставчици, документи за материална и кадрова обезпеченост за извършване на доставките, документи във връзка с транспортиране на стоката при продажбата и на „Ф. с. В.”ЕООД, документи относно мястото на натоварване и претегляне на стоката. В отговор проверяваното лице е представило следните доказателства: 1./Обяснение, в което е посочено, че фирмата се занимава с търговия на зърно, че не разполага със собствена складова база, дълготрайни

активи и персонал, че същата е посредник при сделката с „Б. ”ЕООД. Стоката се е товарила от доставчик на „Р. А. с.”ЕООД – „Марек комюникейшънс”ЕООД. Транспортът е извършен чрез доставчика, а част от стоката е превозена от клиента директно от място.; 2./ пътно прехвърлителни-разписки, в които като изпращач е посочен „Риво агро стил”ЕООД, като получател „Б. ”ЕООД, чрез „Ф. с. В. ”ЕООД; 3./ фактура № 2000000122/26.02.2009г. издадена от „Марек комюникейшънс”ЕООД за покупка на пшеница 57 тона на стойност 12540лв. и ДДС 2508лв..

При анализ на доказателствата, органът по приходите е констатирал, че не са представени доказателства освен фактурите във връзка с доставката от „Марек комюникейшънс” ЕООД – напр. документи за натоварване и транспортиране на пшеницата, които да кореспондират с дадените обяснения, относно транспорта на стоките извършен от „Марек комюникейшънс” ЕООД. Органът по приходите е посочил, че представените два броя пътно- прехвърлителни разписки съдържат само подпис на изпращач и липсват подписи на получател и е посочил, че с тези разписки не се удостоверява прехвърляне на собствеността на посочените количества пшеница. Лицето получател не било удостоверило, че е получило стоката описана в пътно- прехвърлителния документ.

Предвид изложените констатации, органът по приходите е направил извод, че не са налице доказателства, които да удостоверяват наличие на доставката на стока от „Р. А. с.”ЕООД към „Ф. с. В. ”ЕООД, която да бъде продадена на „Б. ”ЕООД. В подкрепа на констатациите си органът по приходите е посочил, че при извършената насрещна проверка на „Марек комюникейшънс”ЕООД, обективирана с ПИНП, „Марек комюникейшънс” ЕООД не е представило исканите с ИПДПОЗЛ документи, удостоверяващи доставки на стоки по издадена на „Р. А. с.”ЕООД фактура от „Марек комюникейшънс” ЕООД.

С цел установяването на факти и обстоятелства относно транспортирането на процесната стока, в хода на ревизията е изготвено ИПДПОЗЛ до „Мартинело”ЕООД. Във връзка с искането „Мартинело”ЕООД е представило обяснение вх.№ 47297/07.09.2009г., в което е посочено, че не е извършвало превоз на стоки с товарни автомобили с товародател „Ф. с. В. ”ЕООД.

Предвид направените констатации органът по приходите е направил извод, че фактури № 1000000011/18.02.2009г., № 1000000012/20.02.2009г., 1000000013/25.02.2009г., 1000000014/26.02.2009г. издадени от „Ф. с. В. ”ЕООД не отразяват действително извършени доставки, съгласно чл.6 от ЗДДС и наличие на данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 от ЗДДС. Предвид направените констатации и изведените изводи и на основание чл68, ал.1, т.1 от ЗДДС във вр. с чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС. органът по приходите установява, че не е налице правото на данъчен кредит в размер на 60705.45лв. по фактурите издадени от „Ф. с. В. ”ЕООД.

II.4. В хода на установителното производство органът по приходите констатирал, че ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит в общ размер на 132 000,00лв. чрез включване в дневниците за покупки и в справката – декларация на данъчна фактура № 1000000053/10.02.2009г., с данъчна основа 660000.00лв., данъчна фактура №1000000062/17.02.2009г., с данъчна основа 70 400.00лв.; данъчна фактура №1000000067/19.02.2009г. с данъчна основа 352000.00лв. и данъчна фактура №1000000070/24.02.2009г. с данъчна основа 157 500.00лв. издадени от „А. Т. БГ В.”ЕООД с предмет на доставките „пшеница реколта 2008г.”. Фактическите констатации на органа по приходите са изградени въз основа на извършени насрещни проверки на прекия доставчик на ревизираното лице - „А. Т. БГ В.”ЕООД и на сочените от него поддоставчици.

Извършената насрещна проверка на „А. Т. БГ В.”ЕООД е приключила с ПИНП №18-2-901297-2/27.04.2009г. /приложение на стр.2012 -2014 от установителната преписка/. Предмет на документираните с процесните фактури доставки е пшеница реколта 2008г.. В хода на проверката е изготвено ИПДПОЗЛ изх.№ 15153/30.03.2009г., връчено на 01.04.2009г. на представляващия доставчика. С ИПДПОЗЛ са изискани доказателства от „А. Т. БГ В.”ЕООД за реалното осъществяване на фактурираните доставки, за счетоводната отчетност във връзка с доставките и за определяне на предходните доставки, по които лицето е получател. Във връзка с ИПДПОЗЛ са вх.№ 17965/14.04.2009г. и вх. № 18381/16.04.2009г. и са представени документи от проверяваното лице. Във връзка с произхода на продадената на „Б. ”ЕООД стока, „А. Т. БГ В.”ЕООД е представило 3 броя фактури, издадени от „Р. А. с.”ЕООД и фактура №1000000030/24.02.2009г., издадена от „Е. п.”ЕООД. Представени са Договори за покупко – продажба между „А. Т. БГ В.”ЕООД и „Р. А. с.”ЕООД – 3броя и с „Е. п.”ЕООД – 1 брой. Договор между „А. Т. БГ В.”ЕООД и „Б. ”ЕООД не е представен.

При анализ на представените документи органът по приходите е установил, че целите закупени количества от предходните доставчици са префактурирани от „А. Т. БГ В.”ЕООД на „Б. ”ЕООД. Съгласно Аналитичния регистър на сметка 304 „Стоки” за периода 01.02.2009г. – 28.02.2009г. на 01.02.2009г. „А. Т. БГ В.”ЕООД има налични количества на стоки – началното салдо на сметка 304 „Стоки” в размер на 14 697.50лв., като от представеният регистър не е видно, дали това е стойност на пшеница или слънчоглед, както и не става ясно какви са техните количества. От „А. Т. БГ В.”ЕООД е изискана и е представена справка за наличните и закупени количества пшеница през м.02.2009г. в килограми. От представената справка органът по приходите е констатирал, че през м.02.2009г. са закупени 15930100кг. пшеница от „А. Т. БГ В.”ЕООД. От „А. Т. БГ В.”ЕООД е изискана справка за продадените количества пшеница през м.02.2009г. в килограми. От представената справка органът по приходите е констатирал, че през м.02.2009г. са продадени 15828340кг. пшеница от „А. Т. БГ В.”ЕООД, т.е. по- малко от закупеното количество през месеца. От представената оборотна ведомост на „А. Т. БГ В.”ЕООД за м.02.2009г. органът по приходите е констатирал, че счетоводна сметка 501 „Каса” е с кредитно салдо 953760.73лв..

Относно транспорта на стоката от „А. Т. БГ В.”ЕООД са представени кантарни бележки, товарителници и пътно – прехвърлителни разписки. Към част от кантарните бележки са приложени пътно- прехвърлителни разписки, а към част от кантарните бележки са приложени товарителници. Не са представени кантарни бележки, към които са приложени и товарителници и пътно- прехвърлителни разписки. Във всички представени товарителници като превозвач е посочен „Пеликан”ЕООД. В товарителниците липсва информацията относно физическото лице, удостоверяло изпращане на стоката, физическото лице, осъществило превоз на стоката и физическото лице, получило стоката, в товарителниците липсват положени подписи. В товарителниците липсва информацията относно физическото лице, удостоверяло прехвърлянето на стоката, в същите не е положен подпис на лице, удостоверяло приемането на стоката, както и не се съдържа информацията относно лице, приело стоката от превозвача. В кантарните бележки, като товародател е посочен „Б. ”ЕООД.

В хода на проверката от „А. Т. БГ В.”ЕООД не са представени документи за получени транспортни услуги. Не е представена информация за фирмите, осъществили транспорта. Не е представена информацията относно начина на транспортиране на стоката при нейното закупуване. Относно приемането на стоката от предходните доставчици не са представени документи, с изключение на фактурите. Не са представени приемо – предавателни протоколи, пътно- прехвърлителни разписки или други документи

удоверяващи, приемането на стоката от предходния доставчик. Не са представени документи относно приемане- предаване на стоката между превозвач осъществил транспорта при предходната доставка и „А. Т. БГ В.”ЕООД.

Органът по приходите е констатирал, че в пътно- прехвърлителните разписки не се съдържа информация относно точното място на натоварване на стоката.

При анализа на събраните в хода на установителното производство доказателства органът по приходите е констатирал, че „А. Т. БГ В.”ЕООД не е извършило доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС на „Б. ”ЕООД. Органът по приходите е приел, че извода за липса на доставки се подкрепя и от събраните доказателства в хода на насрещните проверки на предходните доставчици на „А. Т. БГ В.”ЕООД – „Р. А. с.”ЕООД и „Е. п.”ЕООД.

Извършената насрещна проверка на „Р. А. с.”ЕООД органът по приходите е обективирал в ПИНП № 18-2-900379-16/23.12.2009г. /приложен на страница 2109 – 2111 от установителната преписка/. Изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено на Златко Георгиев Иванов, в качеството му на упълномощено лице. При насрещната проверка като доказателство за извършени и получени доставки „Р. А. с.”ЕООД е представило фактури. „Р. А. с.”ЕООД не е представило други документи удостоверяващи посоченото във фактурите за предходни доставки, както и във фактурите за продажби. Не са представени документи удостоверяващи приемането и предаването на стоката по фактурите между продавач, превозвач и купувач. Не е представено и изисканото обяснение относно начина на покупката на стоката.

В хода на насрещната проверка органът по приходите е изискал от „Р. А. с.”ЕООД да представи информация за транспорта на стоката извършен при продажбата и покупката ѝ. Представено е писмено обяснение, в което е посочено, че транспортирането на стоките е за сметка на купувача. Не са дадени допълнително разяснения.

От представената оборотна ведомост на „Р. А. с.”ЕООД за период 01.02.2009г. – 28.02.2009г. органът по приходите е констатирал, че не са отразени обороти по дебита и кредита на счетоводни сметки 601 и 602. Същевременно не е променяно и салдото по счетоводна сметка 611, т.е не са осчетоводени разходи удостоверяващи, че „Р. А. с.”ЕООД е извършвало дейност през периода 01.02. – 28.02.2009г..

Органът по приходите е констатирал, съгласно представената оборотна ведомост от „Р. А. с.”ЕООД, че сч.сметка 501”Каса” е без дебитни и кредитни обороти, т.е. не са отразени, както извършени плащания, така и получени плащания /стр.2091 от установителната преписка/ и, че в представената оборотна ведомост за период 01.02.2009г. – 28.02.2009г. по сч. сметка „Стока” не е отразено намаляване на стоката.

При анализ на събраните в хода на насрещните проверки доказателства органът по приходите е констатирал, че „Р. А. с.”ЕООД не е извършило доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС на „А. Т. БГ В.”ЕООД, документирана с процесните фактури. Предприетите процесуални действия не са установили, че „Р. А. с.”ЕООД е осъществило покупка на пшеница от „Марек комюникейшънс”ЕООД и „Ито микс”ЕООД, която да продаде на „А. Т. БГ В.”ЕООД, което от своя страна да я продаде на „Б. ”ЕООД. В подкрепа на тези изводи са и констатираните факти и обстоятелства при насрещните проверки на „Ито микс”ЕООД, документиран с ПИНП № 18-2-900276-18/17.12.2008г., ПИНП № 14231855-2/12.02.2010г. и на „Марек комюникейшънс”ЕООД, документирана с ПИНП № 18-2-900276-17/08.02.2010г..

Съгласно ПИНП № 18-2-900276-18/17.12.2009г. при извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че няма данни „Ито микс”ЕООД да е издало фактура № 2000000111/19.02.2009г. и фактура № 2000000109/17.02.2009г. на „Р. А. с.”ЕООД. Фактурите не са включени в дневника за продажби за д.п. м.02.2009г., нито в следващите данъчни периоди /стр.2132-2135 от установителната преписка/.

Съгласно ПИНП № 14231855-2/12.02.2010г. изисканите ИПДПОЗЛ от „Ито микс“ЕООД документи и писмени обяснения, които по своята същност представляват доказателства за извършена доставка не са представени към датата на съставяне на ПИНП /стр.2153-2155 от установителната преписка/. При насрещната проверка не е установено, че фактури № 200000109/17.02.2009г. и № 2000000111/19.02.2009г., в които, като изпълнител на доставката е посочен „Ито микс“ЕООД, а като получател „Р. А. с.“ЕООД, удостоверяват реално извършени доставки по смисъла на чл.6 от ЗДДС. Насрещната проверка не удостоверява, че „Р. А. с.“ЕООД е получило пшеница от „Ито микс“ЕООД, която да може да продаде на „А. Т. БГ В.“ЕООД, което от своя страна да я продаде на „Б.“ЕООД.

Съгласно ПИНП № 18-2-900276-17/08.02.2010г., ИПДПОЗЛ изх.№ 02-23-18-36/10.12.2009г. до „Марек камюникейшънс“ЕООД е връчено по реда на чл.32 от ДОПК. От приложения на стр.2177-2179 от установителната преписка ПИНП е видно, че изисканите от „Марек камюникейшънс“ЕООД документи и писмени обяснения, които по своята същност представляват доказателства за извършена доставка не са представени към датата на съставяне на протокола, както и към датата на издаване на ревизионния акт. В хода на насрещната проверка не са представени доказателства, че по фактура № 200000106/10.02.2009г. издадена от „Марек камюникейшънс“ЕООД е налице реално извършена доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС. При проверка в информационния масив на ТД на НАП е установено, че в дневника за продажби и СД за съответния период не е отразена процесната фактура. При насрещната проверка не е удостоверено, че „Р. А. с.“ЕООД е получило пшеница от „Марек камюникейшънс“ЕООД, която да може да продаде на „А. Т. БГ В.“ЕООД, което от своя страна да продаде на „Б.“ЕООД.

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на „Е. п.“ЕООД обективизирана в ПИНП № 18-2-900379-5/25.06.2009г. /приложение на стр.2026-2029 от установителната преписка/. Съгласно ПИНП при насрещната проверка не са представени документи удостоверяващи, че фактура № 10000000030/24.02.2009г. издадена от „Е. п.“ЕООД, удостоверява реално извършена доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС.

II.5. Жалбоподателят оспорва констатациите и изводите на органа по приходите. За установяване на твърденията си ангажира доказателства – счетоводни документи и ССЧЕ. Съгласно заключението на ССЧЕ по доставките от „Ф. с. В.“ЕООД и „А.БГ Варна“ЕООД в счетоводството на „Б.“ЕООД са извършени следните счетоводни записвания дебит с-ки 304 „Стоки“ и 4531 „Начислен данък за покупките“ и кредит с-ки 401 „Доставчици“ за доставките на пшеница, а в счетоводствата на доставчиците са взети следните счетоводни записвания: дебит с-ка 411 „Клиенти“ и кредит с-ки 702 „Приходи от продажби на стоки“ и 4532 „Начислен данък за продажбите“ за доставките и дебит с-ка 503 „Разплащателна с-ка в лева“ – кредит с-ка 411 „клиенти“ за плащането по доставките. Вещото лице е направило в табличен вид анализ на фактурите по номер дата, доставчик, количество и е посочило, че към датите на всяка фактура „А.БГ Варна“ЕООД е разполагало с количества пшеница закупени от доставчици описани подробно в колона 2 на Приложение №2 на стр.10 от заключението по експертизата. Доставчикът „Ф. с. В.“ЕООД е отчетел приходи от доставките на пшеница. Отчетел е и разходи за покупка на стоката, представляваща „пшеница реколта 2008г.“ на стойност 389 548.76лв. общо за 1 716.600т. пшеница и разходи за външни услуги по сч. сметка 602 в размер на 15 335.00лв. общо. Не е наличен осчетоводен собствен транспорт и не са отчетени разходи за собствени транспортни средства. Доставчикът „А. БГ В.“ ЕООД е отчетел приходи от процесните доставки на пшеница. Отчетени са разходи за покупки на стоката, представляваща „пшеница реколта 2008г.“ на стойност 4 952 455.08лв. общо и разходи за външни услуги по счетоводна сметка 602 в размер на 53 058.70лв. общо. Не е наличен

осчетоводен собствен транспорт и не са отчетени разходи за собствени транспортни средства. Разплащането по фактурите е извършено от жалбоподателя по дати и суми с банкови преводи подробно описани в заключението – стр.10 – стр.11 от заключението.

Към фактурите издадени от предходните доставчици на „Фаворит строй” ЕООД – „Л. Т.” ЕООД и „Е. п.” ЕООД са представени фискални бонове за суми и дати идентични с тези по издадените фактури. По представената Оборотна ведомост на „Ф. с. В.” ЕООД за периода 01.02.28.02.2009г. има отразени плащания по касата в размер на 859 437.75лв. общо, но това не е достатъчно да се констатира начина на плащане на доставките, т.е. наличната документация не е достатъчна. По фактурите издадени от „Рива Агро” стил ЕООД на „А.БГ” ЕООД са представени фискални бонове за суми и дати съвпадащи с тези по фактурите, но по представената оборотна ведомост на доставчика няма осчетоводяване на плащането нито в брой, нито по банков път. По фактурите издадени от „Е. п.” ЕООД не е представен фискален бон или друг документ, от който да се установи начина на плащане.

Вещото лице е констатирало, че през месец януари и февруари 2009г. ревизираното лице е извършело доставки на клиенти подробно описани в табличен вид на стр.11 и стр.12 от заключението по номер на издадената от ревизираното лице фактура, име на клиент, количество за доставките през м.02.2009г. и стойност за доставките през м.01.2009г.. Вещото лице е извело изводи, че наличното количество пшеница на 01.01.2009г. е 73.740т., закупено от доставчици през 2008г.. През периода 01.01.2009г. – 28.02.2009г. е закупена пшеница, реколта 2008г. в размер на 23 971.400т. от доставчици изброени в Приложение 3 на заключението. През същия период са отчетени 24 045.140 т. общо продажби на клиенти, изброени в т.5 от заключението и загуби от товарене на кораб съответно 0.890т. и 4.210т.. В края на ревизирания период – 31.03.2009г. жалбоподателят не е отчетел налично количество пшеница, реколта 2008г..

След проследяването на движението на стоката „пшеница, реколта 2008г.” вещото лице е констатирало съответствие между наличните на 01.01.2009г. количества, отчетените покупки и продажби до пълното изчерпване на цялото количество пшеница, т.е. на 31.03.2009г. няма отчетени налични количества „пшеница, реколта 2008г.”.

Вещото лице е констатирало, че с РА № 030901948/26.11.2009г. на „Е. п.” ЕООД са установени задължения по ЗДДС за периода от 01.10.2008г. до 31.03.2009г.. Установените задължения са по доставки получени от доставчик „Роси 92” ЕООД. Установените задължения по ЗДДС за м.02.2009г. произтичат от доставки, получени от „Марек Комюникейшън” ООД и „Ито микс” ЕООД за доставки на пшеница и слънчоглед. С РА са потвърдени констатациите в раздел ЗДДС II „За извършени доставки и начисления данък” в Ревизионния доклад. Ревизиращият екип е направил анализ на декларираните облагаеми доставки за ревизирания период. Не са извършени корекции на начислен ДДС за ревизирания период в т.ч. и за данъчни периоди 01.01.-31.01.2009г. и 01.02.2009г. – 28.02.2009г..

Вещото лице след проследяване на фактурираните количества „пшеница, реколта 2008г.” с отразените количества по пътно- прехвърлителните разписки и количествата по кантарните бележки за влизане на пшеницата на територията на пристанището, е констатирало, че фактурираните количества пшеница от доставчика „Ф. с. В.” ЕООД съответстват на описаните количества стока в кантарните бележки за приемането на пшеницата на територията на Пристанище Варна и, че фактурираните количества пшеница от доставчика „А. Т. БГ В.” ЕООД са близки до описаните количества стоки в кантарните бележки за приемането на пшеница на територията на Пристанище Варна ЕАД – Изток, като количествата по кантарните бележки като сбор са в повече с 886.910т. от сбора на фактурираните количества пшеница по процесните фактури.

III. Приложими нормативни разпоредби

III.1 Национално право

Закон за данък върху добавената стойност /ЗДДС/

Стока

Чл. 5. (1) Стока по смисъла на този закон е всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер.

(2) Не са стока по смисъла на ал. 1 парите в обращение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

Доставка на стока

Чл. 6. (1) Доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.

(2) За доставка на стока за целите на този закон се смята и:

1. прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право върху стоката в резултат на искане или акт на държавен или местен орган или на основание на закон срещу обезщетение;

2. фактическото предоставяне на стока по договор, в който е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху нея под отлагателно условие или срок;

3. фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката; тази разпоредба не се прилага, когато в договора за лизинг е уговорена само опция за прехвърляне на собствеността върху стоката;

4. фактическото предоставяне на стока на лице, което действа от свое име и за чужда сметка.

(3) За възмездна доставка на стока за целите на този закон се смята и:

1. отделянето или предоставянето на стоката за лично ползване или употреба на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на неговите работници и служители или на трети лица и при условие че при производството, вносът или придобиването ѝ е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит;

2. безвъзмездното прехвърляне на собственост или друго вещно право върху стоката на трети лица, когато при производството, вноса или придобиването ѝ е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит;

Липса на доставка на стоки или услуги

Чл. 10. (1) Не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от преобразуващия се, от отчуждителя или от апортиращия в резултат на:

1. преобразуване на търговско дружество по реда на глава шестнадесета от Търговския закон;
2. прехвърляне на предприятие по реда на чл. 15 или 60 от Търговския закон;
3. извършване на непарична вноска в търговско дружество.

(2) В случаите по ал. 1 лицето, което получава стоките или услугите, е правоприменик и на всички права и задължения по този закон във връзка с тях, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползания данъчен кредит.

(3) Алинея 2 се прилага и в случаите, когато стоките или услугите са придобити по наследство или по завет от данъчно задължено по този закон лице.

(4) Редът и необходимите документи за прилагане на ал. 2 и 3 се определят с правилника за прилагане на закона.

Доставчик и получател

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.

Облагаема доставка

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.

(2) Доставката, по която получателят е платец на данъка по глава осма, не подлежи на облагане от доставчика.

Място на изпълнение при доставка на стока

Чл. 17. (1) Място на изпълнение при доставка на стока, която не се изпраща или превозва, е мястото, където стоката се намира при прехвърляне на собствеността или при фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2.

(2) Място на изпълнение при доставка на стока, която се изпраща или превозва от доставчика, получателя или от трето лице, е местонахождението на стоката към момента, в който се изпраща пратката или започва превозът ѝ към получателя.

(3) Място на изпълнение при доставка на стока от посредник в тристранна операция до придобиващ в тристранна операция е държавата членка, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС.

(4) Място на изпълнение при доставка на стока, която се монтира или инсталира от или за сметка на доставчика, е мястото, където се монтира или инсталира стоката.

Възникване на данъчно събитие и изискуемост на данъка

Чл. 25. (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 вносет на стоки по чл. 16.

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

(3) Освен в случаите по ал. 2, данъчното събитие възниква на:

1. (доп. - ДВ, бр. 108 от 2007 г.) датата на фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2, с изключение на случаите по ал. 8;

2. датата на отделянето или предоставянето на стоката по чл. 6, ал. 3;

3. датата на започването на транспорта по чл. 7, ал. 4;

4. датата, на която доставчикът получи плащането - при продажба на стоки чрез поръчка по пощата или по електронен път;

5. датата на изваждането на монетите или жетоните - при извършване на доставки чрез автомати за продажба или други подобни уреди, които се задействат с монети, жетони или други подобни;

6. датата на фактическото връщане на актива с ремонта и/или подобрението при прекратяване на договора или преустановяване ползването на актива - в случаите на извършване на безвъзмездна услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрение върху нает или предоставен за ползване актив, когато не са налице условията по чл. 9, ал. 4, т. 2 и 3.

(4) (Изм. - ДВ, бр. 108 от 2006 г.) При доставка с периодично, поетапно или непрекъснато изпълнение, с изключение на доставките по чл. 6, ал. 2, всеки период или етап, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо.

(6) (Предишна ал. 5 - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.) На датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4:

1. данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, или
2. възниква основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и доставките с място на изпълнение извън територията на страната.

Данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит

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.

Доставки с право на приспадане на данъчен кредит

Чл. 69. (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;
2. начисления данък при внос на стоки по чл. 56 и 57;
3. изискуемия от него данък като платец по глава осма.

(2) За целите на ал. 1 за облагаеми доставки се смятат и:

1. доставките в рамките на икономическата дейност на регистрираното лице, които са с място на изпълнение извън територията на страната, но които биха били облагаеми, ако са извършени на територията на страната;
2. доставките на финансови услуги по чл. 46 и на застрахователни услуги по чл. 47, когато получателят на услугите е установен извън Европейския съюз или когато

доставките на тези услуги са пряко свързани със стоки, за които са изпълнени условията на чл. 28.

Ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит

Чл. 70. (1) Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато:

1. стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта;
2. стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето;
3. стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели;
4. е придобит, внесен или е нает мотоциклет или лек автомобил;
5. стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на превозните средства по т. 4, както и за получените транспортни услуги или таксиметровите превози с превозни средства по т. 4;
6. стоките са отнети в полза на държавата или сградата е разрушена като незаконно построена.

(2) Алинея 1, т. 4 и 5 не се прилагат, когато:

1. превозните средства по ал. 1, т. 4 се използват единствено за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на моторни превозни средства, включително при последващата им продажба;
2. превозните средства по ал. 1, т. 4 са предназначени единствено за препродажба (търговски наличности);
3. стоките или услугите са предназначени единствено за препродажба (търговски наличности), включително след преработка;
4. стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на превозните средства по т. 1.

(3) Алинея 1, т. 2 не се прилага за:

1. (изм. и доп. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.) специалното, работното, униформното и представителното облекло и личните предпазни средства, предоставяни безвъзмездно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, за целите на икономическата му дейност;

2. транспортното обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, предоставяно безвъзмездно от работодателя за целите на икономическата му дейност;
3. стоките или услугите, използвани при безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив, когато активът е бил нает или предоставен за ползване на държателя/ползвателя непрекъснато за срок не по-кратък от три години;
4. стоките или услугите, използвани при безвъзмездното извършване на услуга от концесионер за подобрене на предоставен за ползване актив, когато това е условие и/или задължение по договора за концесия;
5. безвъзмездното предоставяне на стоки или услуги с незначителна стойност с рекламна цел и предоставяне на мостри;
6. храната и/или добавките към нея, които се предоставят по реда на чл. 285 от Кодекса на труда;
7. транспорта и ношувките на командировани от лицето лица;
8. стоките или услугите, използвани във връзка с осъществяване на гаранционното обслужване по чл. 129.

(4) (Доп. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.) Няма право на данъчен кредит лице, регистрирано на основание чл. 97а, чл. 99 и чл. 100, ал. 2.

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

Условия за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит

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;
2. (изм. - ДВ, бр. 108 от 2006 г.) издало е протокол по чл. 117 или чл. 163б, ал. 2 и е спазило изискванията на чл. 86 - в случаите, когато данъкът е изискуем от лицето като платец по глава осма; в случаите по чл. 161 или 163а, когато доставчикът е данъчно задължено лице, получателят трябва да притежава и данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който е посочено съответното основание за неначисляване на данък;
3. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2010 г., в сила от 1.01.2011 г.) притежава митнически документ за внос, в който лицето е посочено като вносител и данъкът е внесен по реда на чл. 90, ал. 1 - в случаите на внос по чл. 16;

4. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2010 г., в сила от 1.01.2011 г.) притежава митнически документ за внос, в който лицето е посочено като вносител, издало е протокол по чл. 117 и е спазило изискванията на чл. 86 - в случаите по чл. 57;

5. притежава документ, който отговаря на изискванията на чл. 114, издало е протокол по чл. 117 и е спазило изискванията на чл. 86 - в случаите на вътреобщностно придобиване;

6. притежава документ по чл. 131, ал. 1, т. 2;

7. притежава документите, определени в правилника за прилагане на закона - в случаите на правоприемство по чл. 10.

Лице - платец на данъка при извършване на облагаеми доставки

Чл. 82. (1) (Изм. - ДВ, бр. 108 от 2006 г.) Данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, с изключение на случаите по ал. 4 и 5.

Задължение за начисляване на данъка от регистрирано лице

Чл. 86. (1) Регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като:

1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред;
2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период;
3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

(2) Данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

Данъчен период

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.

Резултат за данъчния период

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.

Внасяне на данъка от регистрирано лице

Чл. 89. (1) Когато е налице резултат за периода - данък за внасяне, регистрираното лице е длъжно да внесе данъка в републиканския бюджет по сметка на компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите в срока за подаване на справка-декларацията за този данъчен период.

(2) Данъкът се смята за внесен на датата, на която сумата е постъпила в съответната сметка по ал. 1.

III.2 Общностно право

Разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006

(59) Държавите-членки следва да могат в определени граници и при определени условия да въвеждат или да продължават да прилагат специални мерки чрез дерогация от настоящата директива, за да опростят събирането на данъка или да предотвратят някои форми на неплащане или избягване на данъка.

Член 14

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

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.

Член 63

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

Член 167

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

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, третирани 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, третирани 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.

Член 178

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

▼ Изм. с М9

- а) за целите на приспадане съгласно член 168, буква а), по отношение на доставката на стоки или услуги, то трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6; ◀

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

▼ Изм. с М9

в) за целите на приспадане съгласно член 168, буква в), по отношение на вътреобщностното придобиване на стоки, то трябва да включи в справка-декларация по ДДС, предвидена в член 250, цялата информация, необходима за изчисляването на сумата на дължимия ДДС по неговото вътреобщностно придобиване на стоки, и трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—5; ◀

г) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква г) по отношение на сделките, третираны 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.

IV Доводи и правни изводи на страните:

IV.1 на жалбоподателя

Жалбоподателят, чрез процесуалният си представител адв. М. – адвокат при Адвокатска колегия гр. Русе в молба приложена на стр. 263 от съдебната преписка счита, че за правилното разрешаване на спора, в частта относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите издадени от „Ф. с. В.“ ЕООД и „А. Т. БГ В.“ ЕООД с предмет „пшеница реколта 2008г.“, е необходимо тълкуване на общностното право – на разпоредби от Директива 2006/112 относно общата система на данъка върху добавената стойност, като формулира следните въпроси:

1. В рамките на общата система на ДДС и според разпоредбите на чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112, трябва ли правото на търговец за признаване на плащания за ДДС по определена сделка, да бъдат преценявани с оглед на:

а.) само за конкретната сделка, за която търговецът е страна, включително намеренията на търговеца да участва в сделката, и/или

б.) съвкупността от операции, включително предходни и последващи сделки, които формират верига доставки, от които процесната сделка е част, включително намеренията на другите участници във веригата, за които търговецът не знае и/или няма средства да узнае, респективно действията и/или бездействията на издателя на фактурата и другите участници във веригата – негови предходни доставчици, по отношение на които получателът на доставката няма възможност да упражнява контрол и да изисква спазването на определено поведение, и/или

в.) измамни действия и намерения, независимо дали са възникнали преди или след дадена сделка, на други участници във веригата, за чието участие търговецът не е знаел и от чиито действия или намерения на може да се установи, че е имал средства да узнае;

2. Съобразно отговора по първия въпрос, сделки като тези в главното производство, следва ли да се считат за възмездни доставки по смисъла на чл.2 от Директива 2006/112, съответно за част от икономическата дейност на данъчно – задължено лице по смисъла на чл.9, §1 от Директива 2006/112?

3. Сделки като тези в главното производство, надлежно документирани и декларирани от доставчика за целите на ДДС, по които получателят действително е придобил правото на собственост върху фактурираната стока и няма данни в действителност де е придобил стоката от лице, различно от издателя на фактурата, допустимо ли е да не се третира като възмездни доставки по смисъла на чл.2 от Директива 2006/112, само по съображение, че доставчикът не е намерен на декларирания адрес, не е представил изисканите при ревизията документи, или не е доказал пред данъчните органи всички обстоятелства, при които са извършени доставките, в т.ч. какъв е произходът на стоката предмет на продажбите?

4. Поставянето на правото на приспадане на начисления ДДС, в зависимост от поведението на доставчика и/ или неговите предходни доставчици, представлява ли допустима мярка за осигуряване на събирането на данъка и предотвратяване на данъчните измами?

5. Съобразно отговорите по втория, третия и четвъртия въпрос, мерки прилагани от данъчните органи, като тези в главното производство, водещи до изключването на режима на ДДС по отношение на сделките сключени от добросъвестен търговец, нарушават ли общностните принципи на пропорционалност, равно третиране и правната сигурност?

6. Съобразно отговорите на предходните въпроси, при обстоятелства като тези в главното производство, има ли получателя на доставките право да приспадне начисления му от доставчиците данък?

по съображения, че, за да откажат право на данъчен кредит по доставките от „Ф. с. В. ”ЕООД и „А. Т. БГ В.”ЕООД органът по приходите е приел, че в хода на ревизионното производство не е доказано реалното извършване на доставки от тези доставчици.

Жалбоподателят сочи, че в хода на съдебното обжалване е доказано фактическото получаване на стоката – пшеницата от „Б. ”ЕООД. От съдържанието на договорите подписани с доставчиците било видно, че страните са уговорили условия на доставката СРТ „Пристанище Варна”. По делото са събрани доказателства – документи с достоверни дати, изходящи от „Пристанище Варна”, от които жалбоподателят прави извод, че стоката предмет на процесните фактури е приета от „Б. ”ЕООД на територията на „Пристанище - Варна”. „Б. ”ЕООД е бил товародател на м/к Гардно и м/к Спар Емералд, като пшеницата е разтоварвана директно на кораб или в магазина. „Пристанище - Варна” като митническа зона за целите на контрола води специален пропускателен режим. От изходящите от „Пристанище - Варна” документи се установявал следния механизъм на получаване на стоката: при влизане в пристанището на пътните превозни средства натоварени със стоката, водачът на превозното средство предава на служител на пристанището пътно- прехвърлителната разписка за товара за да се установи кой е получателя /като така се вписвало по партидата на „Б. ”ЕООД като товародател/. Камионът са измервал на входящата везна и се записвал номера на превозното средство, номера на личната карта на водача, като тази кантарна бележка служела като пропуск за

влизането на територията на пристанището. На кантарната бележка също били записани данни за товародател и спедитор. Преди да се даде разрешение за разтоварване на стоката, от нея се вземали проби за качество и се давало разрешение за разтоварване с печат и с дата – щемпел „пробвано” от организацията за стоков контрол SGS – България – Варна. При разтоварването директно на кораб, служител от пристанището попълвал талиманска записка, в която е посочен номера на превозното средство и количеството на разтоварваната стока. При разтоварването в магазина, се съставял Приеман акт със същите данни. Ежедневно се отпечатвали и кантарни сведения, обобщаващи данните за приетите по партидата на всеки товародател количества и по тях се сравнявали данните със съставените талимански записки и приемни актове. При излизане от пристанището се измервала тарата на камиона празен, отпечатвала се кантарна бележка с „брото”, „тара” и „нето” и по този начин се установявало разтовареното количество. Комплектовани заедно – екземпляр от кантарната бележка и пътно – прехвърлителна разписка за всяко разтоварено превозно средство, се предавала от търговския отдел на пристанището на спедитор, който уведомявал товародателя „Б. ”ЕООД за полученото от съответния доставчик количество. На база на така потвърдените количества, „Б. ”ЕООД е приел, че е получил стоката от съответните доставчици и е извършило плащания по съответните фактури.

От страна на органите по приходите не били извършени в хода на установителното производство никакви процесуални действия по установяване на горните факти и обстоятелства имащи отношение към доказване получаването на стоката, а органите по приходите само са се ограничили в изследване на произхода на стоката, посредством извършването на насрещни проверки на доставчиците и на техните доставчици, и тъй като те или не били намерени на адрес, или не са представили изисканите документи, или не били установили по безспорен начин изследваните от администрацията обстоятелства – транспортирането на стоката например, органите по приходите са приели, че от страна на „Б. ”ЕООД не е доказано извършването на доставка по процесните фактури, поради което жалбоподателят неправомерно е приспаднал начисления от доставчиците му данък. Органите по приходите на основание горните констатации приели за ирелевантни фактите – че жалбоподателят реално е получил стока по фактурите издадени от „Ф. с. В. ”ЕООД и „А. Т. БГ В.”ЕООД, извършил е реални плащания за тази стока, в т.ч. и на начисления от доставчика му ДДС, като впоследствие от своя страна е извършил последващо разпореждане със същата стока, като същата е станала предмет на износ. Аргументът за този извод е, че за да възникне правото на данъчен кредит, стоката не само трябва да е доставена, а да е доставена именно от лицето издало фактурата и начислило данъка.

Със заключението, че процесните фактури, по които жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит, не документират реално осъществена доставка, на практика органите по приходите твърдели, че тези сделки не са облагаеми доставки, не са част от икономическата дейност на ревизираното лице и в тях доставчикът и жалбоподателят не са действали като данъчно – задължени по ДДС лица, поради което платените от жалбоподателя суми за ДДС по тези покупки, не са добавени данъци, поради което и не подлежат на приспадане. Този извод на органа по приходите жалбоподателя намира за необоснован с конкретни обективни характеристики на доставката – например безспорна установеност, че стоката е доставена от трето лице, а от поведението на други лица по веригата от предходни доставчици.

Освен изложените твърдения за установени в хода на съдебното производство факти, жалбоподателят е цитирал дефиницията за данък върху добавената стойност, механизма и целта на облагането с ДДС, посочил е като приложими разпоредбите на Директива 2006/112 – чл.1, параграф 2; чл.2, параграф 1, б.а, чл.9, параграф 1; чл.14,

параграф 1, чл.62, параграф 1; чл.167 и чл.168, като е цитирал съдържанието на разпоредбите.

Прилага решение на СЕО /сега съд на Европейския съюз/ по съединени дела С – 354/03, С – 355/03 и С – 484/03.

IV.2. на ответника

Ответникът, чрез процесуален представител юрисконсулт К. в становище с.д. 7590/14.04.2011г., поддържано и в съдебно заседание проведено на 12.04.2011г. намира за неоснователно искането на жалбоподателя за отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по въпроси относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит на „Б. ”ЕООД по фактури издадени от „Ф. с. В. ”ЕООД и „А. Т. БГ В.”ЕООД с предмет „пшеница реколта 2008г.” по съображения, че жалбоподателя трябва да отговаря на условията по чл.178 от Директива 2006/112 за да може да упражни право на приспадане на данъчен кредит по фактурите с издатели „Ф. с. В. ”ЕООД и „А. Т. БГ В.”ЕООД, като сочи, че буква б. от цитираната разпоредба поставя като условие да бъдат спазени формалностите поставени от държавите-членки. В случая не е изпълнено условието доставките да са реално осъществени, което да е доказано чрез документи от поддоставчиците на доставчиците на ревизираното лице.

IV.3 Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване:

Спорът на страните е за това правилно ли органът по приходите е отказал право на приспадане на данъчен кредит по доставки с предмет „пшеница реколта 2008г.” от доставчици „Ф. с. В. ”ЕООД и „А. Т. БГ В.”ЕООД. При разглеждането на спора, съдът констатира, че органът е отказал право на данъчен кредит по доставките с тези доставчици на ревизираното лице във връзка с констатациите, че предходните доставчици на тези доставчици не са извършили доставките към „Ф. с. В. ”ЕООД и „А. Т. БГ В.”ЕООД, като е направил извод, че доставчиците „Ф. с. В. ”ЕООД и „А. Т. БГ В.”ЕООД не са разполагали с количествата стока, които да продадат на „Б. ”ЕООД. Органът по приходите не оспорва факта, че „Б. ”ЕООД е извършил последващи доставки със стока от същия вид и количество. Органът по приходите не твърди „Б. ”ЕООД да е получил стоката, която твърди че е получил от „Ф. с. В. ”ЕООД и „А. Т. БГ В.”ЕООД от други доставчици. Органът по приходите е отказал право на данъчен кредит на „Б. ”ЕООД по съображение, че след като неговите доставчици /„Ф. с. В. ”ЕООД и „А. Т. БГ В.”ЕООД/ не доказват произхода на продадената стока то е налице „липса на реалност на доставката” между доставчиците на „Б. ”ЕООД и „Б. ”ЕООД, което по същество си представлявало неизпълнение на формалностите поставени от държавата за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

„Б. ”ЕООД поддържа, че е получил реално стоката от доставчиците си и, че на правото му на приспадане на данъчен кредит не следва да се отразяват отношенията на неговите доставчици с предходните им доставчици. Намира, че органът по приходите е приел, че по отношение на предходните доставчици е налице данъчна измама, която не следва да се отразява на доставката между него и доставчиците му.

Съгласно националното законодателство – в разпоредбите на ЗДДС, непредставянето от страна на прекия доставчик на доказателства за това, че разполага с ДМА, квалифициран персонал и търговски обект, с оглед вида на стоките, не може да обоснове липсата на реалност, както е приел органът по приходите. Същото се отнася и до непредставянето на доказателства от предходния доставчик за транспортирането на стоките до неговия получател, наличие на търговски обект и нает персонал. След като по

делото са налице доказателства, чрез които се установява осъществяването на преките доставки, то липсата на доказателства за осъществяването на предходните доставки не може да обуслови извод, че не са осъществени и преките. В разпоредбите на ЗДДС касаещи правото на данъчен кредит няма изискване да бъде установен произходът на стоката. Въпреки липсата на легално определение за понятието "произход на стоката" в установената практика за целите на данъчното облагане се приема, че за стока с установен произход се приема тази, за която е доказано наличието на производител или вносител. Установяването на такъв произход на стоката обаче не е предвидено от ЗДДС, като предпоставка за признаване право на данъчен кредит, а невъзможността да бъде установен произходът на стоката не обуславя извода, че въпросната стока въобще не съществува и не може да бъде предмет на доставки и съответно, че не са осъществени реални доставки на тази стока. Следва да се отбележи, че в случая не е доказано наличие на предпоставките по чл.177 ЗДДС, в който е регламентирана отговорността на ревизирано лице - получател по облагаема доставка, за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице. В случая изобщо не се касае до невнесен данък от друго регистрирано лице, а освен това органите по приходите не са посочили тази разпоредба като правно основание за отказа на данъчен кредит. Изискването за доказване на реалността на предходните доставки от лицето ползвало право на данъчен кредит по последващи доставки е поставено от приходната администрация в ревизионната практика и този подход при отказване на правото на данъчен кредит е приет като правилен в практиката на част от съставите /разглеждащи данъчни дела/ на Върховния административен съд на Република България.

Предвид така очертаните спорни моменти между страните и след като съдът, пред които е повдигнат спора за ползването на данъчния кредит не е компетентен да тълкува общностното право, а за правилното разрешаване на спора е необходимо да бъде дадено тълкуване на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006г. относно общата система на данъка върху добавената стойност и по - точно относно обхвата на формалностите, които могат да бъдат поставени от държавите членки във връзка с ползването на данъчен кредит от задължените лица и мерките, които могат да бъдат наложени от държавите членки за предотвратяване на избягването на заплащане на данъчни задължения и използването им по начин, който от гледна точка на задължените лица поставя под въпрос неутралността на ДДС като основен принцип на общата система на ДДС, въведен от общностното право е необходимо да бъде отправено преюдициално запитване до съда на Европейския съюз, като бъдат поставени следните въпроси:

V. Преюдициални въпроси:

Съдът формулира следните въпроси:

1. Съгласно разпоредбите на чл.178 букви а и б; чл.14, чл.62, чл.63, чл.167, чл.168 от директива 2006/112 може ли чрез тълкувателен път да се изведе понятие „Липса на реалност на доставката”, ако отговорът е „да” понятието „липса на реалност на доставката” покрива ли се като дефиниция с понятието за „данъчна измама” или включва ли се в това понятие? Какво по смисъла на директивата включва понятието „данъчна измама”?

2. В светлината на дефиницията за данъчна измама и т.26 и т.59 от Преамбюла на Директивата във връзка с чл.178 буква б от Директивата изисква ли директивата формалностите да бъдат изрично нормативно закрепени с акт на висшия законодателен орган на държавата – членка, допуска ли директивата тези формалности, да не бъдат нормативно закрепени, а да представляват административни / и данъчно ревизионни/ и съдебни практики? Допустимо ли е формалности да се въвеждат чрез нормативни актове на административните органи и или чрез указания на администрацията?

3. „Липсата на реалност на доставката”, ако е понятие различно от „данъчна измама” и не се включва в обхвата на дефиницията за данъчна измама, представлява ли допустими формалност съгласно чл.178 б.б или мярка съгласно т.59 от директивата, въвеждането, на която има като последица отказ от правото на данъчен кредит. Поставя ли тази формалност или мярка под въпрос неутралността на ДДС – основан принцип на общата система на ДДС, въведен от общностното законодателство в тази област?

4. Допустимо ли е да бъдат поставени формалности към задължените лица за доказване от тях на доставки предхождащи доставката между тях /последния получател/ и неговия доставчик за реално осъществяване на доставката при положение, че органът не оспорва извършването на последващи доставки от лицата / последните доставчици/ със същите стоки и в същите количества към следващи получатели.

Във връзка с поставените по- горе въпроси, съдът намира, че следва да бъдат поставени и въпросите формуирани от жалбоподателя:

1. В рамките на общата система на ДДС и според разпоредбите на чл.168 и чл.178 от Директива 2006/112, трябва ли правото на търговец за признаване на плащания за ДДС по определена сделка, да бъдат преценявани с оглед на:

а.) само за конкретната сделка, за която търговецът е страна, включително намеренията на търговеца да участва в сделката, и/или

б.) съвкупността от операции, включително предходни и последващи сделки, които формират верига доставки, от които процесната сделка е част, включително намеренията на другите участници във веригата, за които търговецът не знае и /или няма средства да узнае, респективно действията и/ или бездействията на издателя на фактурата и другите участници във веригата – негови предходни доставчици, по отношение на които получателят на доставката няма възможност да упражнява контрол и да изисква спазването на определено поведение, и/или

в.) измамни действия и намерения, независимо дали са възникнали преди или след дадена сделка, на други участници във веригата, за чието участие търговецът не е знаел и от чиито действия или намерения не може да се установи, че е имал средства да узнае;

2. Съобразно отговора по първия въпрос, сделки като тези в главното производство, следва ли да се считат за възмездни доставки по смисъла на чл.2 от Директива 2006/112, съответно за част от икономическата дейност на данъчно – задължено лице по смисъла на чл.9, §1 от Директива 2006/112?

3. Сделки като тези в главното производство, надлежно документирани и декларирани от доставчика за целите на ДДС, по които получателят действително е придобил правото на собственост върху фактурираната стока и няма данни в действителност да е придобил стоката от лице, различно от издателя на фактурата, допустимо ли е да не се третира като възмездни доставки по смисъла на чл.2 от Директива 2006/112, само по съображение, че доставчикът не е намерен на декларирания адрес, не е представил изисканите при ревизията документи, или не е доказал пред данъчните органи всички обстоятелства, при които са извършени доставките, в т.ч. какъв е произходът на стоката предмет на продажбите?

4. Поставянето на правото на приспадане на начисления ДДС, в зависимост от поведението на доставчика и/ или неговите предходни доставчици, представлява ли допустима мярка за осигуряване на събирането на данъка и предотвратяване на данъчните измами?

5. Съобразно отговорите по втория, третия и четвъртия въпрос, мерки прилагани от данъчните органи, като тези в главното производство, водещи до изключването на режима на ДДС по отношение на сделките сключени от добросъвестен търговец,

нарушават ли общностните принципи на пропорционалност, равно третиране и правната сигурност?

6. Съобразно отговорите на предходните въпроси, при обстоятелства като тези в главното производство, има ли получателя на доставките право да приспадне начисления му от доставчиците данък?

VI. В съответствие с изложените съображения съдът намира, че за правилното решаване на спора, с който е сезиран е необходимо по реда на чл.267, пар.1, б.б от Договора за функциониране на Европейския съюз да бъдат зададени на Съда на Европейския съюз формулираните по –долу въпроси.

Водим от горното, съдът

ОПРЕДЕЛИ

Отправя преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно чл.267, параграф първи, буква б от Договора за функциониране на Европейския съюз със следните въпроси:

1. Съгласно разпоредбите на чл.178 букви а и б; чл.14, чл.62, чл.63, чл.167, чл.168 от директива 2006/112 може ли чрез тълкувателен път да се изведе понятие „Липса на реалност на доставката”, ако отговорът е „да” понятието „липса на реалност на доставката” покрива ли се като дефиниция с понятието за „данъчна измама” или включва ли се в това понятие? Какво по смисъла на директивата включва понятието „данъчна измама”?

2. В светлината на дефиницията за данъчна измама и т.26 и т.59 от Преамбюла на Директивата във връзка с чл.178 буква б от Директивата изисква ли директивата формалностите да бъдат изрично нормативно закрепени с акт на висшия законодателен орган на държавата – членка, допуска ли директивата тези формалности, да не бъдат нормативно закрепени, а да представляват административни / и данъчно ревизионни/ и съдебни практики? Допустимо ли е формалности да се въвеждат чрез нормативни актове на административните органи и или чрез указания на администрацията?

3. „Липсата на реалност на доставката” ако е понятие различно от „данъчна измама” и не се включва в обхвата на дефиницията за данъчна измама представлява ли формалност съгласно чл.178 б.б или мярка съгласно т.59 от директивата, въвеждането, на която има като последица отказ от правото на данъчен кредит и поставя под въпрос неутралността на ДДС – основан принцип на общата система на ДДС, въведен от общностното законодателство в тази област?

4. Допустимо ли е да бъдат поставени формалности към задължените лица за доказване от тях на доставки предхождащи доставката между тях /последния получател/ и неговия доставчик за реално осъществяване на доставката при положение, че органът не оспорва извършването на последващи доставки от лицата / последните доставчици/ със същите стоки и в същите количества към следващи получатели.

5.В рамките на общата система на ДДС и според разпоредбите на чл.168 и чл.178 от Директива 2006/112, трябва ли правото на търговец за признаване на плащания за ДДС по определена сделка, да бъдат преценявани с оглед на:

а.) само за конкретната сделка, за която търговецът е страна, включително намеренията на търговеца да участва в сделката, и/или

б.) съвкупността от операции, включително предходни и последващи сделки, които формират верига доставки, от които процесната сделка е част, включително намеренията на другите участници във веригата, за които търговецът не знае и /или няма

средства да узнае, респективно действията и/ или бездействията на издателя на фактурата и другите участници във веригата – негови предходни доставчици, по отношение на които получателят на доставката няма възможност да упражнява контрол и да изисква спазването на определено поведение, и/или

в.) измамни действия и намерения, независимо дали са възникнали преди или след дадена сделка, на други участници във веригата, за чието участие търговецът не е знаел и от чиито действия или намерения не може да се установи, че е имал средства да узнае;

6. Съобразно отговора по петия въпрос, сделки като тези в главното производство, следва ли да се считат за възмездни доставки по смисъла на чл.2 от Директива 2006/112, съответно за част от икономическата дейност на данъчно – задължено лице по смисъла на чл.9, §1 от Директива 2006/112?

7. Сделки като тези в главното производство, надлежно документирани и декларирани от доставчика за целите на ДДС, по които получателят действително е придобил правото на собственост върху фактурираната стока и няма данни в действителност да е придобил стоката от лице, различно от издателя на фактурата, допустимо ли е да не се третира като възмездни доставки по смисъла на чл.2 от Директива 2006/112, само по съображение, че доставчикът не е намерен на декларирания адрес, не е представил изисканите при ревизията документи, или не е доказал пред данъчните органи всички обстоятелства, при които са извършени доставките, в т.ч. какъв е произходът на стоката предмет на продажбите?

8. Поставянето на правото на приспадане на начисления ДДС, в зависимост от поведението на доставчика и/ или неговите предходни доставчици, представлява ли допустима мярка за осигуряване на събирането на данъка и предотвратяване на данъчните измами?

9. Съобразно отговорите по втория, третия и четвъртия въпрос, мерки прилагани от данъчните органи, като тези в главното производство, водещи до изключването на режима на ДДС по отношение на сделките сключени от добросъвестен търговец, нарушават ли общностните принципи на пропорционалност, равно третиране и правната сигурност?

10. Съобразно отговорите на предходните въпроси, при обстоятелства като тези в главното производство, има ли получателя на доставките право да приспадне начисления му от доставчиците данък?

Административен съдия:

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

6 декември 2012 година (*1)

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Право на приспадане — Отказ“

По дело C-285/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Варненски административен съд (България) с акт от 16 май 2011 г., постъпил в Съда на 8 юни 2011 г., в рамките на производство по дело

Боник ЕООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), изпълняваща длъжността председател на трети състав, г-н K. Lenaerts, г-н E. Juhász, г-н T. von Danwitz и г-н D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-н M. Alekšev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 19 септември 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за „Боник“ ЕООД, от адв. O. Минчев и г-н M. Patchett-Joyce, barrister,

— за българското правителство, от г-жа E. Петранова, в качеството на представител,

— за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н A. De Stefano, avvocato dello Stato,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-н L. Seeboruth и г-н L. Christie, в качеството на представители, подпомагани от г-н P. Moser, barrister,

— 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

¹Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ([OБ L 347, стр. 1](#); Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в [OБ L 74, 2011 г., стр. 3](#) и [OБ L 249, 2012 г., стр. 15](#)).

²Запитването е отправено в рамките на спор между „Боник“ ЕООД (наричано по-нататък „Боник“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите по повод правото на приспадане като данъчен кредит на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за покупките на пшеница от това дружество.

Правна уредба

³По силата на член 2, параграф 1, букви а) от Директива 2006/112 подлежи на облагане с ДДС доставката на стоки, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това качество.

⁴Член 9, параграф 1 от тази директива гласи:

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

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

⁵Член 62 от споменатата 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“.

⁶Съгласно член 63 от същата директива:

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

⁷Член 167 от Директива 2006/112 предвижда:

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

⁸Член 168 от споменатата директива гласи:

„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;

[...]“.

⁹Член 178 от споменатата директива предвижда:

„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;

[...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

¹⁰На дружество Боник е извършена данъчна ревизия, обхващаща месеците февруари и март 2009 г.

¹¹В резултат от ревизията българските органи по приходите констатират липсата на доказателства относно извършването на вътреобщностните доставки на пшеница и слънчоглед, декларирани от Боник с получател дружеството по румънското право Agrisco SRL, и приемат, че след като количествата пшеница и слънчоглед в издадените от Боник фактури по счетоводни данни на това дружество са изписани и не са налични към датата на извършване на ревизията, със същите са извършени облагаеми доставки на територията на България.

¹²Освен това посочените органи по приходите извършват насрещни проверки във връзка с покупките на пшеница, които Боник декларира, че е направило от „Фаворит строй Варна“ ЕООД (наричано по-нататък „Фаворит строй“) и от „Агро трейд БГ Варна“ ЕООД (наричано по-нататък „Агро трейд“), и по които е приспаднал ДДС.

¹³За тези покупки Боник притежава фактури, издадени от Фаворит строй и от Агро трейд.

¹⁴За да се уверят обаче в реалността на тези покупки, българските органи по приходите извършват допълнителни проверки на доставчиците на Боник, а

именно Фаворит строй и Агро трейд, както и на доставчиците на последните, тоест Люси трейд ЕООД, Ексим плюс ЕООД и Рива агро стил ЕООД.

- ¹⁵Тъй като посочените проверки не позволяват да се установи, че Люси трейд ЕООД, Ексим плюс ЕООД и Рива агро стил ЕООД действително са доставили стоки на Фаворит строй и на Агро трейд, българските органи по приходите приемат, че последните дружества не са разполагали с необходимото количество стоки за извършването на доставките с получател Боник, и стигат до извода за липса на действително извършени доставки между посочените дружества и Боник.
- ¹⁶При това положение с ревизионен акт от 10 март 2010 г. споменатите органи по приходите отказват да признаят на Боник право на приспадане като данъчен кредит на ДДС по доставките на пшеница, извършени от неговите доставчици Фаворит строй и Агро трейд.
- ¹⁷Боник обжалва по административен ред ревизионния акт пред директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите, който с решение от 21 юни 2010 г. потвърждава същия.
- ¹⁸Боник обжалва посочения ревизионен акт пред запитващата юрисдикция.
- ¹⁹В акта за преюдициално запитване тази юрисдикцията посочва, че българските органи по приходите не оспорват факта, че Боник е извършило последващи доставки със стока от същия вид и количество, нито твърдят, че това дружество е придобило стоката от други доставчици, а не от Фаворит строй и Агро трейд.
- ²⁰Освен това тя добавя, че са налице доказателства, чрез които се установява осъществяването на преките доставки, и че липсата на доказателства за осъществяването на предходните доставки не може да обуслови извод, че не са осъществени и преките.
- ²¹В това отношение запитващата юрисдикция уточнява, че във връзка с правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит в националната правна уредба няма изискване да бъде установен произходът на стоката.
- ²²Според тази юрисдикция в практиката на приходната администрация и на някои юрисдикции в България се изисква доказване на реалността на предходните доставки, за да се признае на данъчнозадълженото лице право да приспада ДДС.
- ²³При тези обстоятелства Варненски административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „¹Съгласно разпоредбите на чл. 178 букви а) и б); чл. 14, чл. 62, чл. 63, чл. 167, чл. 168 от Директива 2006/112 може ли чрез тълкувателен път да се изведе понятие „Липса на реалност на доставката“, ако отговорът е „да“ понятието „липса на реалност на доставката“ покрива ли се като дефиниция с понятието за „данъчна измама“ или

включва ли се в това понятие? Какво по смисъла на [тази директива] включва понятието „данъчна измама“?

2. В светлината на дефиницията за данъчна измама и т. 26 и т. 59 от Преамбюла на Директивата във връзка с чл. 178 буква б) от [Директива 2006/112, последната] изисква ли [...] формалностите да бъдат изрично нормативно закрепени с акт на висшия законодателен орган на държавата членка, допуска ли директивата тези формалности, да не бъдат нормативно закрепени, а да представляват административни (и данъчно ревизионни) и съдебни практики? Допустимо ли е формалности да се въвеждат чрез нормативни актове на административните органи и/или чрез указания на администрацията?
3. „Липсата на реалност на доставката“, ако е понятие различно от „данъчна измама“ и не се включва в обхвата на дефиницията за данъчна измама, представлява ли формалност съгласно чл. 178 б. б) [от Директива 2006/112] или мярка съгласно т. 59 от [тази директива], въвеждането, на която има като последица отказ от правото на данъчен кредит и поставя под въпрос неутралността на ДДС — основ[е]н принцип на общата система на ДДС, въведен от общностното законодателство в тази област?
4. Допустимо ли е да бъдат поставени формалности към задължените лица за доказване от тях на доставки, предхождащи доставката между тях (последния получател[...] и неговия доставчик[...]) за реално осъществяване на доставката, при положение че органът не оспорва извършването на последващи доставки от лицата (последните доставчици) със същите стоки и в същите количества към следващи получатели[?]
5. В рамките на общата система на ДДС и според разпоредбите на чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112, трябва ли правото на търговец за признаване на плащания за ДДС по определена сделка[да бъде преценявано]:
 - а) само за конкретната сделка, за която търговецът е страна, включително намеренията на търговеца да участва в сделката, и/или
 - б) [с оглед на] съвкупността от операции, включително предходни и последващи сделки, които формират верига доставки, от които процесната сделка е част, включително намеренията на другите участници във веригата, за които търговецът не знае и/или няма средства да узнае, респективно действията и/или бездействията на издателя на фактурата и другите участници във веригата — негови предходни доставчици, по отношение на които получателят на доставката няма възможност да упражнява контрол и да изисква спазването на определено поведение, и/или
 - в) [с оглед на] измамни действия и намерения, независимо дали са възникнали преди или след дадена сделка, на други участници във веригата, за чието участие търговецът не е знаел и от чиито действия или намерения не може да се установи, че е имал средства да узнае[?]
6. Съобразно отговора по петия въпрос, сделки като тези в главното производство, следва ли да се считат за възмездни доставки по смисъла на чл. 2 от Директива 2006/112, съответно за част от икономическата дейност на данъчнозадължено лице по смисъла на чл. 9, [параграф] 1 от Директива 2006/112?
7. Сделки като тези в главното производство, надлежно документирани и декларирани от доставчика за целите на ДДС, по които получателят действително е придобил правото на собственост върху фактурираната стока и няма данни в действителност да е придобил стоката от лице, различно от издателя на фактурата, допустимо ли е да не се третират като възмездни доставки по смисъла на чл. 2 от Директива 2006/112 само

по съображение, че доставчикът не е намерен на декларирания адрес, не е представил изисканите при ревизията документи или не е доказал пред данъчните органи всички обстоятелства, при които са извършени доставките, в т.ч. какъв е произходът на стоката предмет на продажбите?

8. Поставянето на правото на приспадане на начисления ДДС в зависимост от поведението на доставчика и/или неговите предходни доставчици представлява ли допустима мярка за осигуряване на събирането на данъка и предотвратяване на данъчните измами?
9. Съобразно отговорите по втория, третия и четвъртия въпрос, мерки, прилагани от данъчните органи, като тези в главното производство, водещи до изключването на режима на ДДС по отношение на сделките сключени от добросъвестен търговец, нарушават ли общостните принципи на пропорционалност, равно третиране и правната сигурност?
10. Съобразно отговорите на предходните въпроси, при обстоятелства като тези в главното производство, има ли получателят на доставките право да приспадне начисления му от доставчиците данък?⁴.

По преюдициалните въпроси

24. Със своите въпроси, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали разпоредбите на Директива 2006/112, както и принципите на пропорционалност, равно третиране и правна сигурност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат при обстоятелства като разглежданите по главното производство на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне ДДС по доставка на стоки, поради това че заради обстоятелства, свързани с извършени преди тази доставка сделки, се счита, че тази доставка не е реално осъществена.
25. Следва да се припомни, че видно от постоянната съдебна практика, правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, точка 37 и цитираната съдебна практика).
26. В тази връзка Съдът неведнъж е подчертавал, че предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., [C-110/98-C-147/98, Recueil, стр. I-1577](#), точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело Centralan Property, [C-63/04, Recueil, стр. I-11087](#), точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling, [C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161](#), точка 47 и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 38).

²⁷Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС (вж. Решение от 14 февруари 1985 г. по дело Rompelman, [268/83, Recueil, стр. 655](#), точка 19, Решение от 15 януари 1998 г. по дело Ghent Coal Terminal, [C-37/95, Recueil, стр. I-1](#), точка 15, Решение по дело Gabalfrija и др., посочено по-горе, точка 44, Решение от 3 март 2005 г. по дело Fini H, [C-32/03, Recueil, стр. I-1599](#), точка 25, Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., [C-255/02, Recueil, стр. I-1609](#), точка 78, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 48, Решение от 22 декември 2010 г. по дело Dankowski, [C-438/09, Сборник, стр. I-14009](#), точка 24 и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 39).

²⁸Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. 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](#), точка 54, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 40).

²⁹Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело Centralan Property, посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tóth, [C-324/11](#), точка 26).

³⁰В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че съответните страни по доставките на разглежданите в главното производство стоки, а именно Боник и неговите доставчици, са данъчнозадължени лица по смисъла на Директива 2006/112.

³¹За да се установи обаче, че на основание на тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, посочено от Боник, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от Боник за извършването на облагаеми сделки.

³²Следна да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание член 267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали Боник може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки (вж. в този смисъл Решение от 6 септември 2012 г. по дело Mecsek-Gabona, [C-273/11](#), [Сборник, стр. I-10853](#), точка 53).

³³Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от Боник за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано.

³⁴В тази връзка запитващата юрисдикция сочи, че българските органи по приходите не твърдят, че Боник е придобило разглежданите в главното производство стоки от други доставчици, а не от Фаворит строй и Агро трейд, и че са налице доказателства за осъществяването на преките доставки. Тя отбелязва също, че посочените органи не оспорват факта, че Боник е извършило последващи доставки със стока от същия вид като разглежданата в главното производство и в същото количество.

³⁵При това положение следва да се припомни също, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 (вж. по-специално Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 71, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 54, Решение от 7 декември 2010 г. по дело R., [C-285/09](#), [Сборник, стр. I-12605](#), точка 36, Решение от 27 октомври 2011 г. по дело Tanoarch, C-504/10, все още непубликувано в Сборника, точка 50 и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 41).

³⁶В това отношение Съдът е постановил, 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 по дело Fini H, посочено по-горе, точка 32, Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 68, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 54 и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 41).

³⁷Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. Решение по дело Fini H, посочено по-горе, точка 34, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 55 и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 42).

³⁸Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (вж. Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точки 58 и 59, както и Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 53).

³⁹Също така за нуждите на Директива 2006/112 данъчнозадължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки (вж. в този смисъл Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 56 и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 46).

⁴⁰От това следва, че на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги (вж. в този смисъл Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точки 56—61 и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 45).

⁴¹За сметка на това режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената директива, 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 осъществяването от данъчнозадълженото лице е опорочена поради измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане (вж. в този смисъл Решение по дело Optigen и др., посочено по-горе, точки 52 и 55, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точки 45, 46 и 60, както и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 47).

⁴²Всъщност установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавния бюджет (вж. Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 48).

⁴³Следователно, тъй като отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с

която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки (вж. Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 49).

⁴⁴От това следва, че ако запитващата юрисдикция приеме за установени реалното осъществяване на доставките на стоки, разглеждани в главното производство, и последващото използване на тези стоки от Боник за целите на неговите облагаеми сделки, на следващо място тя би трябвало да провери дали съответните органи по приходите са установили наличието на такива обективни данни.

⁴⁵При тези условия на поставените въпроси следва да се отговори, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне ДДС за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с ДДС, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция.

По съдебните разноски

⁴⁶С 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:

Членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама

с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция.

Подписи