

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№.....2014г., гр.Варна

ВАРНЕНСКИЯТ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД, Първо отделение,
XVIII състав, в закрито заседание на двадесет и девети септември 2014г., като
разгледа докладваното от съдия МАРИЯ ЙОТОВА адм.д.№ 4103/2013г.
по описа на съда, за да се произнесе, взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани” ООД, ЕИК 103951146, със седалище и адрес на управление: гр.Дългопол, обл.Варна, База МТС, представлявано от управителя Т.М.К. - Л., против Ревизионен акт № 031301977/01.08.2013г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна.

В хода на съдебното производство, настоящият състав на Варненския административен съд преценява, че за разрешаването на спора между страните е необходимо тълкуване на разпоредби на Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, поради което счита за уместно да отправи до Съда на Европейския съюз запитване относно тълкуването на приложимите към спора правни норми от посочената директива.

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

I. СТРАНИ ПО ДЕЛОТО

1. Жалбоподател – „Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани” ООД, ЕИК 103951146, със седалище и адрес на управление: гр.Дългопол, обл.Варна, База МТС, представлявано от управителя Т.М.К. - Л.. По данни от Търговския регистър, дружеството има основен предмет на дейност: селскостопанство, растениевъдство, животновъдство, спомагателни дейности.

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

II. ПРЕДМЕТ НА ДЕЛОТО

3. Производството пред Административен съд – гр.Варна е първоинстанционно и е образувано по жалба на „Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани” ООД /наричано подолу АЛИК ООД/, против Ревизионен акт № 031301977/01.08.2013г. на орган по приходите при ТД на НАП - Варна, потвърден с Решение № 660/04.11.2013г. на Директор Дирекция „ОДОП” – Варна при ЦУ на НАП, с който за данъчни периоди август, септември и октомври 2011г. на дружеството са установени задължения за ДДС общо в размер на 28180лв. и лихви 5169.82лв. Задълженията произтичат от отказано право на данъчен кредит по фактури във връзка с договори за абонаментни консултантски услуги,

издадени от „Бизнес Експрес“ ЕООД, „Крестън БулМар – Легаконсулт“ ЕООД, „Крестън БулМар – Корпоративни финанси“ ЕООД и „Крестън БулМар – Бизнес развитие“ ЕООД.

III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА

4. През ревизирия период АЛИК ООД е упражнило право на данъчен кредит във връзка с фактури издадени от „Бизнес Експрес“ ЕООД, „Крестън БулМар – Легаконсулт“ ЕООД, „Крестън БулМар – Корпоративни финанси“ ЕООД и „Крестън БулМар – Бизнес развитие“ ЕООД, всички представлявани от Е.Г.П..

5. Фактурите са издадени на основание договори от 01.08.2011г. за абонаментни консултантски услуги, както следва:

5.1. с „Крестън БулМар – Корпоративни финанси“ ЕООД, с който изпълнителят се е задължил да предоставя на възложителя срещу възнаграждение, абонаментни консултантски услуги в областта на корпоративните финанси;

5.2. с „Крестън БулМар – Бизнес развитие“ ЕООД, с който изпълнителят се е задължил да предоставя на възложителя срещу възнаграждение, абонаментни консултантски услуги в областта на бизнес развитието;

5.3. с „Крестън БулМар – Легаконсулт“ ЕООД за абонаментни юридически консултантски услуги;

5.4. с „Бизнес Експрес“ ЕООД, с който изпълнителят се е задължил да предоставя на възложителя срещу възнаграждение, абонаментни консултантски услуги по информационна сигурност.

6. Конкретните задължения на страните са регламентирани в чл.3 от договорите. Подробно са описани дейностите включени извършваните от изпълнителя консултантски услуги, поетите от изпълнителя задължения и отговорности. Договорени са седмични възнаграждения, които се изплащат всеки понеделник на седмицата, следващ седмицата, за която се дължи. Липсва уговорка за обвързаност на възнаграждението с постигането на конкретен резултат. Изпълнителите по договорите са декларирали, че нямат сключени други аналогични договори с трети лица, чиито интереси са противоположни с тези на възложителя и/или са негов пряк конкурент. Поето е и задължение от изпълнителите да откажат сключването на аналогични договори с трети лица, чиито интереси са противоположни на тези на възложителя.

7. Според чл.3.1 от договора с „**БИЗНЕС ЕКСПРЕС**“ ЕООД, консултантските услуги, които изпълнителя извършва, включват следните дейности: консултации и услуги по въвеждане на правила и процедури за информационна сигурност в предприятието на възложителя; контрол върху спазване на правила и процедури за информационна сигурност в предприятието на възложителя; управление на електронни архиви от данни в предприятието на възложителя; управление на достъпа до електронните архиви в предприятието на възложителя; осигуряване на двойно обезпечен бекъп (работещ в реално време) на електронните архиви в предприятието на възложителя в дейта центрове на поне два континента; осигуряване възстановяване на данните от електронните архиви в рамките на 60 мин. от настъпване на грешка и/или срив в данните

на възложителя; осигуряване на най-високо ниво на криптиране на електронните архиви на възложителя; осигуряване на криптирана връзка между всички офиси на свързаните с възложителя лица и контрагенти; осигуряване на защитени мейл сървъри за електронната поща и електронната комуникация на възложителя (в т.ч. Skype и ip телефония); осигуряване на най-високо ниво на криптиране на електронните съобщения, разменяни между възложителя и свързаните с него лица и контрагенти; други услуги по информационна сигурност, възложена от възложителя;

8. Според чл.3.1, от договора с „**КРЕСТЪН БУЛМАР – БИЗНЕС РАЗВИТИЕ**”, консултантските услуги, които изпълнителя извършва, включват следните дейности: консултации и услуги по реструктуриране и оптимизиране на дейности и бизнес процеси за нуждите на възложителя; консултации и услуги при съставяне и реализиране на стратегии за бизнес развитие за нуждите на възложителя; консултации и услуги при изграждане на корпоративна идентичност и репутация за нуждите на възложителя; консултации и услуги при планиране и реализация на PR, маркетингови и рекламни кампании за нуждите на възложителя; консултации и услуги при планиране и реализация на бизнес планове, оперативни планове за действие, планове за реструктуриране и оздравителни програми за нуждите на възложителя; търсене и привличане на финансови или стратегически партньори и инвеститори за нуждите на възложителя; идентифициране на подходящи купувачи за активи или обособени части на възложителя; идентифициране на подходящи дружества или активи за придобиване от възложителя; други консултации в областта на бизнес развитието, възложени от възложителя.

9. Според чл.3.1 от договора с „**КРЕСТЪН БУЛМАР – КОРПОРАТИВНИ ФИНАНСИ**”, консултантските услуги, които изпълнителя извършва, включват следните дейности: финансови, счетоводни и данъчни прегледи, анализи и консултации; прегледи и консултации по договори за финансови, счетоводни и данъчни ефекти, по които възложителят участва като страна и/или заинтересована страна; изготвяне на становища по договори за финансови, счетоводни и данъчни ефекти, по които възложителят участва като страна и/или заинтересована страна; консултации за финансови, счетоводни и данъчни ефекти при регистрация и пререгистрация и преобразуване на дружества, в които възложителят участва; финансови, счетоводни и данъчни консултации при продажба на активи или обособени части от предприятия, по които възложителят е страна; консултации при придобивания, сливания, разделяния и ликвидация на дружества, по които възложителят е страна; участие в преговори; консултации при набиране на капитал, финансиране, кредитиране, дялово инвестиране, листване на фондови борси и емитиране на ценни книжа; консултации по подготовка на предприятия или части от тях за покупка или продажба, по които възложителят е страна; финансови и данъчни консултации при събиране на вземания от длъжници; финансови и данъчни консултации при защита от кредитори; други консултации в областта на корпоративните финанси, възложени от възложителя.

10. Според чл.3.1 от договора с „**КРЕСТЪН БУЛМАР – ЛЕГАКОНСУЛТ**” **ЕООД**, консултантските услуги, които изпълнителя извършва, включват следните дейности: консултации по данъчно, търговско, трудово, административно и

международно право; изготвяне на договори и/или други правни актове, по които възложителят участва като страна и/или заинтересована страна; изготвяне на правни становища по договори и/или правни актове, по които възложителят участва като страна и/или заинтересованата страна; извършване на правни проучвания и анализи; регистрация, пререгистрация и преобразуване на дружества, в които възложителя участва; правни консултации при продажба на активи или дялове, вливане, сливане или придобиване на предприятия, по които възложителят е страна; съдействие за постигане на извънсъдебни споразумения при търговски спорове, по които възложителят е страна; правни консултации при защита от кредитори; други действия, които са насочени към привеждане дейността на възложителя в съответствие с националното, общностното или международното право; други юридически услуги и/или консултации, възложени от възложителя.

11. Според чл.3.2. от договорите, изпълнителят е поел и следните задължения: да е на разположение за консултации, срещи и ангажименти от 09,00 до 18,00 часа на всеки делничен ден, а при нужда в извънработно време, в това число и в почивни и празнични дни; винаги при нужда да осигурява необходимото по време физическо присъствие на компетентно лице при възложителя и/или трета страна, която има взаимоотношения с възложителя, в това число в извънработно време, в почивни и празнични дни; да осигурява от своя страна получаването и/или размяната на необходимата документация и информация между страните с оглед осигуряването на най-пълна и ефикасна защита интересите на възложителя; да осигурява своевременното предаване на възложителя за ползване, съгласуване и подпис на всички необходими документи, свързани със защитата интересите на възложителя.

12. Фактурите, по които е упражнено правото на приспадане, са издадени в срока по договорите, надлежно са осчетоводени при доставчиците и получателя, декларирани са в справките-декларации и са включени отчетните регистри по ЗДДС. Плащанията са извършени по банков път. Работилата по делото съдебно-счетоводна експертиза дава заключение, че при доставчиците са отчетени разходи за персонал, за външни услуги и за материали, но разходите са водени общо и не са отнасяни аналитично по клиенти.

13. Всички доставчици са отговорили на насрещните проверки, потвърдили са сключването на договорите и са представили копия на договорите и издадените фактури, доказателства за наличието на квалифициран персонал – трудови и граждански договори, документи, удостоверяващи степента и вида на завършено образование, степен на първоначална и допълнителна квалификация, доказателства за банкови разплащания по фактурите.

14. На органите по приходите са представени декларации от представляващия четирите дружества, според които страните не са предвидили формализирано /документално/ възлагане и отчитане на работата. Текущите задачи и проблеми са обсъждани при проведени срещи, по телефон, e-mail, а цената е определена на пазарен принцип. Посочени са имената на лицата извършили услугите – икономисти, счетоводители, компютърни специалисти, юристи, както и адреса на офиса, в който е

извършвана дейността. Декларирано е, че през периода на действие на договорите не са ползвани подизпълнители и не са извършвани услуги на конкурентни фирми.

15. На физическите лица, посочени като конкретни изпълнители на услугите, също са извършени насрещни проверки. Всички са отговорили на връчените искания за представяне на документи и са потвърдили участието си в изпълнението на услуги в полза на АЛИК ООД. Представили са доказателства за завършено образование и придобита квалификация. Дали са обяснения, че водещ на екипа в комуникациите с клиента е Емил П. – представляващ четирите дружества-доставчици, а те са изпълнявали поставените от него задачи онлайн, от офиса в гр.София.

16. За доказване на квалификацията на лицата, конкретно заети с изпълнението на договорите с АЛИК ООД, са представени трудови договори, трудови книжки, дипломи за висше образование, удостоверения за преминали обучения за подготовка на вътрешни одитори и мениджъри на системи за управление, сертификати за завършено обучение по внедряване и поддръжка на системи за управление на информационната сигурност съгласно международния стандарт ISO 27001:2005, удостоверение за придобита квалификация по БДС EN ISO 9001:2001 „Системи за управление за качество. Изисквания” и БДС EN ISO 19011:2004 „Указания за одит на системи за управление на качество и/или за управление на околната среда”, сертификати за оценителска правоспособност за оценка на недвижими имоти, права на интелектуалната и индустриална собственост и други фактически отношения, за оценка на търговски предприятия, финансови активи и финансови институции, издадени от Камарата на независимите оценители в България, свидетелства за специализация по езиково обучение и сертификати за участие в тях.

17. Към всички договори са представени протоколи от 12.03.2012г., с които страните по взаимно съгласие прекратяват действието на договорите за абонаментни консултантски услуги, считано от 05.03.2012г. и са посочили услугите, извършени за срока на действие на договорите, както следва:

17.1. Относно договора с „Крестън БулМар – Корпоративни финанси” ЕООД: консултиране и съвместна работа във връзка с подготовка на искане, ведно със съпътстващите го документи, за отпускане на целеви кредит за закупуване на минерални торови и семена за производство на пшеница, реколта 2012г. от Държавен фонд „Земеделие“; консултиране и съвместна работа във връзка със сключване на договори за предоставяне на временна финансова помощ от СЕВАН ООД, както и разясняване на възможностите за предоставяне на обезпечение в полза на кредитора; консултиране във връзка с текущото положение на кредитната експозиция на възложителя при Обединена Българска Банка АД; разясняване на финансовите и данъчни аспекти на потенциални сделки и участие на възложителя в преговори във връзка със сключване на договор за продажба на маслодаен слънчоглед, реколта 2011г., консултация във връзка с изисквана от финансиращия орган документация по договор за отпускане на финансова помощ по мярка 123 от Програмата за развитие на селските райони за периода 2007-2013г. и изпълнението на Проект № 03/123/00389; придобиване собствеността на активи след изтичане на договори за финансов лизинг; преговори за разсрочване на задължения по

договори за наем на земеделски земи и във връзка с доставени биоторове; преговори във връзка с продажба на пшеница, реколта 2011; текущи консултации във връзка с данъчни и финансови ефекти, защита от кредитори, събиране на вземания от некоректни длъжници;

17.2. Относно договора с „Кръстър БулМар – Бизнес развитие” ЕООД: консултации във връзка с извършвани от възложителя промени в управлението, структурата и компетенциите на персонала, включително извършването на подбор, редуциране броя на наетите лица, промени в размера и начина на изчисляване на възнагражденията на служителите, промени в организационната структура; консултации за оптимизация ползването и отчитането на дълготрайни материални активи; консултации във връзка с избор на подходящи рекламни агенции във връзка с планирането и реализацията на рекламни и маркетингови кампании; консултации относно възможностите за въвеждане на GPS картиране, пробовземане и почвен анализ, консултации във връзка с искане за изменение на разрешително за водовземане, преговори с клиенти, консултации във връзка с възможностите за ползване на целеви кредит от ДФ Земеделие; консултации относно изпълнението на проекти;

17.3. Относно договора с „Кръстър БулМар – Лега консулт” ЕООД: текущи консултации по данъчно, търговско, трудово, административно и международно право, в това число българско и европейско законодателство, регулиращо стопанската дейност на възложителя; консултации във връзка с възможностите за оспорване по административен и съдебен ред на Уведомително писмо изх. № 02-030-2600/2281 от 02.10.2011г. на изпълнителния директор на ДФ Земеделие, за извършена оторизация и изплатено финансово подпомагане по схемите и мерките за директни плащания за 2010г; съгласуване и изразяване на становище по проектодоговори, участие в преговори с кредитори, длъжници, клиенти, доставчици; консултации във връзка с текущи кредитни експозиции и във връзка с отпускане на целеви кредити; относно условията за отпускане на финансово помощ по мярка 123 от Програмата за развитие на селските райони за периода 2007-2013г. и изпълнението на Проект № 03/123/00389; консултации във връзка с придобиване собствеността на активи след изтичане на договори за финансов лизинг, консултации във връзка с разсрочване на задължения, във връзка с реструктуриране на капитала и промени в управлението на дружеството;

17.4. Относно договора с „Бизнес Експрес” ЕООД: консултации по въвеждане на вътрешни правила и процедури за информационна сигурност – подготовка и въвеждане на инструкции за съставяне на пароли, фирмена политика за информационна сигурност, сигурност на електронните архиви, поддръжка на защитени мейл сървъри за електронна комуникация; разработване на система за отчитане с електронни таблици на склад за материали и стокови наличности и оптимизация при отчитането на ежедневната работа на служителите в електронни таблици, контрол на агротехническите операции, сеитбооборота и историята на полетата; оптимизация при ползването на система за наблюдение на мишини и полета, включване на нови устройства и определяне на права за достъп, GPS картиране, пробовземане и почвен анализ, въвеждане на GPS навигационна система;

18. Във всички протоколи възложителят е декларирал, че описаните консултации и услуги са му били предоставени своевременно, в рамките на предвидените с договорите срокове, същите са му били полезни и приети без забележки, както и че от консултациите не са произтекли подлежащи на обезщетяване вреди.

19. Анализирайки всички събрани при ревизията доказателства, органите по приходите са извели извод, че не са представени доказателства установяващи вида, количеството и характера на конкретно извършени услуги, не са представени първични документи удостоверяващи извършени работи по вид и човекочасове (в това чисто от едни и същи лица наети по трудов договор в „Кръстър БулМар – Бизнес развитие” и „Кръстър БулМар – Корпоративни финанси”), не са представени справки за формиране себестойността на услугите. В заключение е прието, че не е доказано настъпване на данъчно събитие по фактурите, поради което правото на приспадане е упражнено АЛИК ООД неправомерно.

20. В хода на ревизионното и на съдебното производство органите по приходите не твърдят и не представят доказателства, че доставките, по които получателят претендира право на данъчен кредит са опорочени с измама.

21. Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – Варна, който с Решение № 660/04.11.2013г. го е потвърдил.

IV. ПРИЛОЖИМИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ

A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО

22. Приложимият материален закон за разрешаването на спора е Законът за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в сила от 1 януари 2007 година, в редакцията му към периода, в който са се осъществили фактите в главното производство и конкретно следните негови разпоредби:

23. Обектите на облагане са регламентирани в чл.2 от ЗДДС, който гласи:

С данък върху добавената стойност се облагат:

1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга;

...

24. Дефиницията за услуга се съдържа в разпоредбата на чл.8 от ЗДДС, според който услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

25. Дефиниции за доставка на услуга се съдържат в разпоредбата на чл.9 от ЗДДС, който гласи:

(1) Доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

(2) За доставка на услуга се смята и:

.....

2. поемането на задължение за неизвършване на действия или неупражняване на права;

26. Хипотезите, в които се приема, че липсва доставка на стоки или услуги са регламентирани в разпоредбата на чл.10 от ЗДДС, според която:

(1) Не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от преобразуващия се, от отчуждителя или от апортирация 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 вноски в търговско дружество.

.....

27. Съгласно разпоредбата на чл.11 от ЗДДС:

(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.

28. Дефиницията за „данъчно събитие” се съдържа в разпоредбата на чл.25, която гласи:

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

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

.....

(4) 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) 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

....

29. Съгласно разпоредбата на чл.82, ал.1 от ЗДДС, данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице – доставчик по облагаема доставка, с изключение на случаите по ал.4 и 5.

30. Разпоредбата на чл.86 от ЗДДС гласи следното:

(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.

(3) Не се начислява данък при извършване на освободена доставка, освободено вътреобщностно придобиване, както и при доставка с място на изпълнение извън територията на страната.

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

31. Член 24

1. „Доставка на услуги” означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.

32. Член 25

Доставката на услуги, наред с другото, може да включва една от следните сделки:

.....

б) поемане на задължението за въздържане от действие или за толериране на действие или състояние;

.....

33. Член 62

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.

34. Член 63

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

35. Член 64

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

V. СЪДЕБНА ПРАКТИКА.

A. НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЪДИЛИЩА

36. Настоящият съдебен състав констатира, че по сходни казуси – касаещи същите доставчици и идентични по съдържание договори, е налице противоречива практика на състави на Административен съд – гр.Варна и на Върховен административен съд. Противоречието се дължи на различното тълкуване на сключените договори, и на различния смисъл и последици, придавани на абонаментните договори. Една част от съставите приемат, че абонаментната услуга е независима от консултантската, а други, че двете се покриват.

37. Преобладаващата част от съдебните състави приемат, че независимо от абонаментния характер на договорите и осигуряването на компетентни лица, които да са на разположение на възложителя за консултации, срещи и ангажименти, правилно органите по приходите са изисквали доказателства за конкретния вид и обем на предоставените консултации. Предвид съдържанието на договорите, приемани са за неоснователни доводите на задължените лица, че договорените насрещни престации се изразяват в това, срещу договореното възнаграждение, изпълнителят да се постави изцяло на разположение на възложителя за даване на консултации свързани с дейностите посочени в договорите. В този смисъл са например Решение № 4276/07.04.2014г. на ВАС по адм.д. № 10686/2013г. и Решение № 6429/14.05.2014г. по адм.дело № 10787/2013г. Със същите е прието, че неправилно първостепенния съд се е позовал на Решение 21 март 2002г. на СЕС по дело С-174/00, Kennemer Golf & Country Club, поради разлика във фактическата обстановка и различния контекст, в който са зададени преюдициалните въпроси.

38. Друга част от съдебните състави приемат, че отношенията между страните се регулират от сключените договори, клаузите на които определят кръга от консултантските услуги и тяхното съдържание, което е израз на необходимостта от същите, преценена именно и само между страните по доставките. Съставите приемат, че за никоя от дейностите попадащи в обхвата на консултантските услуги не е уговорен конкретен резултат – с предмет, в т.ч. приложното поле на консултантската услуга, срок за изпълнение, начин на приемане на резултата от услугата и нейната единична цена, поради което неправилно органите по приходите са приели, че се касае до конкретно уговорени резултати и са изследвали тяхното настъпване. Приема се, че предметът на договорите се изразява в поемането на задължение от изпълнителя да бъде на разположение според желанието и потребностите на възложителя, за извършване на консултации съобразно описаната в чл.3.1. квалификация. Определени са точните граници на поетото от изпълнителя задължение да бъде на разположение на възложителя и е поето задължение да не се сключват аналогични договори с конкуренти на възложителя. Заплащането на договореното възнаграждение също не е обвързано с конкретен резултат, а с изтичането на определен период, в който изпълнителят е бил на разположение. В контекста на тези договорености, съдебните състави са приели, че самото поемане на ангажимента от страна на изпълнителя да е на разположение на възложителя и да се въздържа от сключване на аналогични договори с конкуренти на възложителя, представлява облагаема услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС, за която следва да се признае правото на приспадане, в случай, че е безспорно установено, че доставчикът е имал възможност да изпълни консултацията. В този смисъл е Решение на ВАС № 10740 от 02.09.2014г. по адм.д. № 10827/2010г.

Б. ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

39. На настоящият съдебен състав е известно Решение 21 март 2002г. на СЕО по дело С-174/00, Kennemer Golf & Country Club, което – в точки 40 и 42, преценява като относимо към предмета на спора.

VI. ДОВОДИ И ПРАВНИ ИЗВОДИ НА СТРАНИТЕ:

40. В жалбата до съда АЛИК ООД твърди, че органите по приходите неправилно тълкуват волята на страните и предмета на сключените договори, тъй като се касае за абонаментно обслужване и във всеки един момент, доставчиците са били на разположение на възложителя. Сочи, че дължимото от възложителя възнаграждение е фиксирано и дължимо на база точно определен период от време, като страните не са предвидили задължението за абонаментното плащане да настъпва в зависимост от обема на предоставените през фиксирания период услуги, а с изтичането на определен период, в който изпълнителят е бил на разположение.

41. От своя страна органите по приходите твърдят, че за да обоснове правото на приспадане, дружеството следва да разполага с нарочни писмени документи, свидетелстващи за конкретно предоставени по договорите консултации и конкретно постигнати резултати от тези консултации, като обвързват липсата на такива документи с извода за липса на доставка на услуга по смисъла на чл.8 от ЗДДС. В тази връзка органите по приходите отричат поетото от доставчиците задължение - да са на разположение на възложителя и да не сключват аналогични договори с трети лица - да представлява услуга по смисъла на чл.9 ал.2 т.2 от ЗДДС.

VII. МОТИВИ ЗА ОТПРАВЯНЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ:

42. Спорът между страните обхваща предмета и последиците от сключените договори за абонаментно консултантско обслужване. Според органите по приходите, независимо че изпълнителите са се поставили на разположение на възложителя за даване на консултации в областите, в които са компетентни, само извършването на конкретни консултантски услуги може да породи право на приспадане.

43. Според настоящия съдебен състав, основателно АЛИК ООД поддържа, че посочените в чл.3.1 от договорите дейности само определят кръга от консултантски услуги, които изпълнителите са квалифицирани да предложат на възложителя, тъй като за никоя от дейностите не е уговорен конкретен резултат – с предмет, срок за изпълнение, начин на приемане и единична цена, поради което изглежда неправилно да се изследва настъпването на конкретни резултати.

44. Видно е от редакцията на чл.3.2 от договорите, че изпълнителите са поели задължение да бъдат на разположение според желанието и потребностите на възложителя, за извършване на консултации съобразно описаната в чл.3.1. квалификация. Определени са точни граници на поетото от изпълнителя задължение да бъде на разположение на възложителя.

45. Като гаранция за възможността да бъдат изпълнени поетите ангажименти, изпълнителят е поел и задължение да откаже сключването на аналогичен договор с трето лице, чиито интереси са противоположни на тези на възложителя и/или негов пряк конкурент, с което се е поставил на изключителното разположение на възложителя. Във всички договори изпълнителят е декларирал, че няма сключен друг аналогичен договор с трето лице, чиито интереси са противоположни с тези на възложителя и/или е негов пряк конкурент.

46. От начина, по който е договорено заплащането на възнаграждението в чл.3.11 е видно, че страните не са обвързали дължимостта му с конкретен резултат, а с изтичането на определен период от време.

47. В този смисъл настоящият съдебен състав иска да разбере, дали понятието „доставка на услуга” по смисъла на чл.24, пар.1 и чл.25, буква б) от Директива 2006/112 обхваща и случаите на абонаментни договори за извършване на консултантски услуги като тези в главното производство, при които доставчикът – разполагащ с квалифициран персонал за изпълнение на услугите – се е поставил на разположение на възложителя за срока на договора и е поел задължение да се въздържа от сключването на договори с аналогичен предмет с конкуренти на възложителя?

48. В случай, че самото поемане на ангажимент от страна на изпълнителя да е на разположение на възложителя и да се въздържа от сключване на аналогични договори с конкуренти на възложителя, представлява облагаема услуга по смисъла на Директивата, настоящият съдебен състав иска да разбере, дали данъчното събитие за доставката на абонаментни консултантски услуги настъпва с изтичането на периода, за който е уговорено плащането, без значение дали и колко пъти възложителят се е възползвал от услугите, за които консултантът се е поставил на разположение на възложителя, съответно, дали доставчик по договор за абонаментно обслужване е длъжен да начисли ДДС за доставката при изтичане на периода, за който е уговорено абонаментното възнаграждение или това задължение възниква само ако за съответния данъчен период възложителят се е възползвал от услугите на консултанта?

49. Според настоящия съдебен състав самото поставяне на консултанта на разположение на възложителя представлява облагаема услуга, без значение дали и колко пъти възложителят се е възползвал от възможността да получи консултация през периода, за който е уговорено възнаграждението. Това е така защото при абонаментните договори, същинската престация, за която се дължи договореното възнаграждение, е задължението на изпълнителя да е на разположение на възложителя, поради което и фактически услугата следва да се счита за извършена от момента, в който възложителят може да упражни правото си да се ползва от консултацията.

50. В този смисъл и връзката между доставената услуга и платената насрещна престация, се създава именно от момента, в който изпълнителят се е поставил на разположение на възложителя. Дали и колко пъти възложителят се е възползвал от договора не оказва влияние и не изключва пряката връзка между фиксираните абонаментни възнаграждения и предоставените от изпълнителите услуги, изразяващи се предоставянето на разположение на възложителя на квалифициран персонал в областта на информационните технологии, бизнес развитието, корпоративните финанси и юридическите консултации.

51. Според настоящия съдебен състав само в този контекст следва да се извършва преценката за настъпване на данъчно събитие и изискуемостта на данъка. След като при абонаментните договори е ирелевантно основанието, поради което са сключени, т.е. възложителят няма нужда да доказва конкретна необходимост от сключване на такива договори, то и ангажиментът за заплащане на възнаграждение би следвало да е валиден

дори и в случай, че за целия срок на договора, възложителят не се е възползвал от услугите на консултанта.

52. В заключение следва да се посочи, че абонаментните услуги са широко разпространени. Такива са например: 1/ издаването на абонаменти карти за градски транспорт, при които потребителят заплаща вознаграждение на доставчика на транспортната услуга, независимо от това, дали и колко пъти за срока на абонамента, ще се ползва от нея; 2/ абонаментните карти за ползване услугите на спортни-центрове, при които потребителят също заплаща вознаграждение само поради това, че има на разположение спортно оборудване, без значение дали и колко пъти за срока на абонамента, ще се възползва от тези услуги; 3/ аналогични са и абонаментните услуги предоставяни от мобилните оператори, при които ежемесечно се дължат абонаментни такси, без значение дали потребителят има и използва мобилен телефон, и колко пъти; 4/ при абонаментните договори за сервизно обслужване вознаграждението също се дължи за това, че на разположение на потребителя е предоставен технически квалифициран персонал, без значение дали и колко пъти е имал необходимост от отстраняване на повреда или ремонт; 5/ такива не на последно място са и абонаментните адвокатски договори.

53. Абонаментните услуги извършени срещу вознаграждение несъмнено се обхващат от понятието за независима икономическа дейност, изпълняват хипотезата на извършени възмездни доставки на услуги и няма как да останат извън обхвата на ЗДДС, доколкото неутралитетът на данъка изисква да бъдат обложени всички икономически дейности.

По изложените съображения, Варненският административен съд, I – во отделение,
XVIII – ти състав,

О П Р Е Д Е Л И :

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

1.Разпоредбите на чл.24, пар.1 и чл.25, буква б) от Директива 2006/112 следва ли да се тълкува в смисъл, че понятието „доставка на услуга” обхваща и случаите на абонаментни договори за извършване на консултантски услуги като тези в главното производство, при които доставчикът – разполагащ с квалифициран персонал за изпълнение на услугите, се е поставил на разположение на възложителя за срока на договора и е поел задължение да се въздържа от сключването на договори с аналогичен предмет с конкуренти на възложителя?

2.Разпоредбите на чл.64, пар.1 и чл.63 от Директива 2006/112 трябва ли да се тълкуват в смисъл, че данъчното събитие за доставката на абонаментни консултантски услуги настъпва с изтичането на периода, за който е уговорено плащането, без значение

дали и колко пъти възложителят се е възползвал от услугите, за които консултантът се е поставил на разположение на възложителя?

3.Разпоредбата на чл.62, пар.2 от Директива 2006/112 трябва ли да се тълкува в смисъл, че доставчик по договор за абонаментно обслужване е длъжен да начисли ДДС за доставката при изтичане на периода, за който е уговорено абонаментното възнаграждение или това задължение възниква само ако за съответния данъчен период възложителят се е възползвал от услугите на консултанта?

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

Определението не подлежи на обжалване. Копие от същото да се връчи на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

3 септември 2015 година (*1)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 24, параграф 1, член 25, буква б), член 62, параграф 2, член 63 и член 64, параграф 1 — Понятие „доставка на услуги“ — Абонаментен договор за извършване на консултантски услуги — Данъчно събитие — Необходимост да се докаже действителното извършване на услугите — Изискуемост на данъка“

По дело С-463/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — Варна (България) с акт от 29 септември 2014 г., постъпил в Съда на 8 октомври 2014 г., в рамките на производство по дело

„Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани“ ООД

срещу

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

състоящ се от: М. Plešič, председател на състава, А. Ó Caoimh, С. Toader, Е. Jarašiūnas и С. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: Р. Cruz Villalón,

секретар: М. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 2 юли 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за „Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани“ ООД, от Й. Фичев,

— за директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от А. Кирова, в качеството на представител,

— за гръцкото правителство, от К. Georgiadis и А. Magrippi, в качеството на представители,

— за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, R. Campos Laires и А. Cunha, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от Д. Русанов и М. Owsiany-Hornung, 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 член 24, параграф 1, член 25, буква б), член 62, параграф 2, член 63 и член 64, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ([ОБ L 347, стр. 1](#); Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в [ОБ L 74, 2011 г., стр. 3](#) и [ОБ L 249, 2012 г., стр. 15](#), наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

²Запитването е отправено в рамките на спор между „Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани“ ООД (наричано по-нататък „АЛИК“) и директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът“) по повод на приспадането на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), с който са обложени получените абонаментни консултантски услуги.

Правна уредба

Правото на Съюза

³Член 2 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“.

⁴Член 9, параграф 1 от тази директива предвижда:

„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 24, параграф 1 от посочената директива гласи следното:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

⁶Съгласно член 25 от същата директива:

„Доставката на услуги, наред с другото, може да включва една от следните сделки:

[...]

б) поемане на задължението за въздържане от действие или за толериране на действие или състояние;

[...]“.

⁷Член 62 от Директивата за ДДС 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“.

⁸Член 63 от тази директива предвижда:

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

⁹Член 64, параграф 1 от посочената директива гласи следното:

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

¹⁰Член 66 от Директивата за ДДС дава възможност на държавите членки чрез дерогация от членове 63, 64 и 65 „да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица в някой от следните моменти:

а) не по-късно от момента на издаването на фактурата;

б) не по-късно от момента на получаването на плащането;

в) не по-късно от момента на издаването на фактурата, или ако е издадена със закъснение — в посочен срок от датата на данъчното събитие“.

Българското право

¹¹Съгласно член 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ бр. 63 от 4 август 2006 г.), в редакцията му към периода, в който са се осъществили фактите в главното производство (наричан по-нататък „ЗДДС“):

„С [ДДС] се облагат:

1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга;

[...]

¹²Член 8 от ЗДДС предвижда:

„Услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство“.

¹³Съгласно член 9 от ЗДДС:

„(1) Доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

(2) За доставка на услуга се смята и:

[...]

²поемането на задължение за неизвършване на действия или неупражняване на права;

[...]

¹⁴Член 25 от ЗДДС гласи:

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

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

[...]

(4) 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) На датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4:

¹данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли [...]

[...]

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

¹⁵АЛИК е българско дружество с основен предмет на дейност селско стопанство, растениевъдство, животновъдство и спомагателни дейности.

¹⁶На 1 август 2011 г. това дружество сключва абонаментни договори за консултантски услуги с четири други дружества, а именно „Кръстърн БулМар — Корпоративни финанси“ ЕООД, „Кръстърн БулМар — Бизнес

развитие“ ЕООД, „Крестън БулМар — Легаконсулт“ ЕООД и „Бизнес Експрес“ ЕООД (наричани по-нататък общо „изпълнителите“), съответно в областта на корпоративните финанси, на бизнес развитието, на юридическите консултантски услуги и на консултантските услуги по информационна сигурност. Всички тези консултантски дружества са представлявани от едно и също лице. Страните по взаимно съгласие прекратяват действието на тези договори, считано от 5 март 2012 г.

¹⁷По посочените договори изпълнителите се задължават:

- да са на разположение на АЛИК за консултации, срещи и ангажименти от 9 до 18 часа всеки делничен ден, а при нужда в извънработно време, в това число и в почивни и празнични дни,
- при нужда да осигуряват необходимото по време физическо присъствие на компетентно лице при АЛИК и/или трета страна, която има взаимоотношения с това дружество, в това число в извънработно време, в почивни и празнични дни,
- да осигуряват от своя страна получаването и/или размяната на необходимата документация и информация между страните с оглед осигуряването на най-пълна и ефикасна защита интересите на АЛИК и
- да осигуряват своевременното предаване на възложителя за ползване, съгласуване и подпис на всички необходими документи, свързани със защитата на интересите му.

¹⁸Изпълнителите са декларирали, че нямат сключени други аналогични договори с трети лица, които имат интереси, противоположни с тези на АЛИК, и/или са негов пряк конкурент. Те са поели и задължение да се въздържат от сключването на такива договори.

¹⁹В замяна АЛИК се задължава да им изплаща седмично възнаграждение всеки понеделник на седмицата, следващ седмицата, за която се дължи. АЛИК приспада посочения в издадените от изпълнителите фактури ДДС.

²⁰На АЛИК е направена данъчна проверка за периода от август до октомври 2011 г. По време на тази проверка данъчните органи установяват, че фактурите са издадени в срока по договорите, надлежно са осчетоводени в счетоводните книги на изпълнителите и в тези на АЛИК и са декларирани в справка-декларациите. Данъчните органи констатирали и че плащанията по издадените от изпълнителите фактури са извършени по банков път. Освен това е установено, че изпълнителите разполагат с достатъчно квалифициран персонал за изпълнение на договорените услуги.

²¹Що се отнася до начина за изпълнение на тези услуги, изпълнителите са декларирали, че страните не са предвидили формализирано — тоест чрез документи — възлагане и отчитане на изпълнението на въпросните услуги. Текущите задачи и проблеми са били обсъждани при проведени срещи, по телефон и с електронни съобщения. Лицата, конкретно заети с изпълнението на посочените услуги, са уточнили, че отговарящият за комуникацията с клиента им е поставял чрез електронни съобщения различните задачи, които да изпълнят за АЛИК.

²²Според данъчните органи липсват доказателства, установяващи вида, количеството и характера на конкретно извършени услуги, и в частност първични документи относно изработените часове, както и справки за начина, по който е формирана себестойността на услугите. На 1 август 2013 г. данъчните органи издават ревизионен акт, с който отказват на АЛИК правото да приспадне фактурирания от изпълнителите ДДС и установяват задължения в размер на 33349 български лева (BGN), или приблизително 17000 EUR.

²³АЛИК обжалва ревизионния акт пред директора. Последният го потвърждава с решение от 4 ноември 2013 г., поради което АЛИК подава жалба до запитващата юрисдикция.

²⁴Тази юрисдикция отбелязва, че сключените от АЛИК договори само определят кръга от консултантски услуги и за никоя от дейностите не посочват конкретен резултат — с предмет, срок за изпълнение, начин на приемане и единична цена. Посочената юрисдикция добавя, че решението на страните изпълнителите да получават за услугите си възнаграждение под формата на предварително определени периодични вноски, показва, че тези страни не са обвързали дължимостта на възнаграждението с конкретен резултат, поради което няма основание да се изследва настъпването на такива резултати.

²⁵Запитващата юрисдикция уточнява, че данъчните органи изобщо не твърдят и не представят доказателства, че доставките на услуги, по които АЛИК претендира право на данъчен кредит, са опорочени с измама.

²⁶Тази юрисдикция посочва, че все пак изпитва съмнения дали абонаментен договор като този по главното производство може да е „доставка на услуги“ по смисъла на член 24, параграф 1 и член 25, буква б) от Директивата за ДДС, или само извършването на конкретни консултантски услуги може да бъде такава доставка и да породи право на приспадане на ДДС. Във връзка с първата хипотеза тя се пита и дали данъчното събитие и изискуемостта на данъка настъпват с изтичането на периода, за който е уговорено плащането.

²⁷При тези обстоятелства Административен съд — Варна, решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Разпоредбите на чл. 24, пар. 1 и чл. 25, буква б) от [Директивата за ДДС] следва ли да се тълкува в смисъл, че понятието „доставка на услуга“ обхваща и случаите на абонаментни договори за извършване на консултантски услуги като тези в главното производство, при които доставчикът — разполагащ с квалифициран персонал за изпълнение на услугите, се е поставил на разположение на възложителя за срока на договора и е поел задължение да се въздържа от сключването на договори с аналогичен предмет с конкуренти на възложителя?

2) Разпоредбите на чл. 64, пар. 1 и чл. 63 от [Директивата за ДДС] трябва ли да се тълкуват в смисъл, че данъчното събитие за доставката на абонаментни консултантски услуги настъпва с изтичането на периода, за който е уговорено

плащането, без значение дали и колко пъти възложителят се е възползвал от услугите, за които консултантът се е поставил на разположение на възложителя?

3)Разпоредбата на чл. 62, пар. 2 от [Директивата за ДДС] трябва ли да се тълкува в смисъл, че доставчик по договор за абонаментно обслужване е длъжен да начисли ДДС за доставката при изтичане на периода, за който е уговорено абонаментното възнаграждение или това задължение възниква само ако за съответния данъчен период възложителят се е възползвал от услугите на консултанта?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

²⁸В съдебното заседание пред Съда директорът поддържа, че поставените на Съда въпроси са недопустими, тъй като заинтересованите страни нямат разногласия по това как следва да се тълкуват релевантните в главното производство разпоредби на Директивата за ДДС и следователно случаят в главното производство не повдига никакъв правен въпрос, а само фактически въпроси, свързани с наличието на доказателства, установяващи действителното извършване на консултантските услуги от изпълнителите.

²⁹В това отношение следва да се напомни, че в рамките на сътрудничеството между Съда и националните юрисдикции, въведено с член 267 ДФЕС, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Освен това задача на националните юрисдикции е да предоставят на Съда данните от фактическа страна, които са му необходими, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-конкретно решение Rosado Santana, C-177/10, [EU:C:2011:557](#), т. 32 и 33).

³⁰Според запитващата юрисдикция обаче липсват доказателства, че обсъжданите в главното производство консултантски услуги не са действително извършени и че съответно е налице измама. Освен това тази юрисдикция изпитва съмнение относно приложимостта на ДДС към абонаментните договори за консултантски услуги.

³¹Поради това следва да се приеме, че поставените въпроси са допустими.

По първия въпрос

³²С първия си въпрос запитващата юрисдикция пита по същество дали член 24, параграф 1 и член 25, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че понятието „доставка на услуги“ обхваща случаите на абонаментни договори за извършване на консултантски услуги, по-конкретно от юридически, търговски и финансов порядък, при които доставчикът се е поставил на разположение на възложителя за срока на

договора и е поел задължение да се въздържа от сключването на договори с аналогичен предмет с конкуренти на възложителя.

- ³³Като начало следва да се припомни, че Директивата за ДДС, както и Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа ([ОВ L 145, стр. 1](#)), очертава много широко приложно поле за ДДС, като в член 2 относно облагаемите сделки тя включва освен вноса на стоки и доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество (решение *Future Health Technologies*, C-86/09, [EU:C:2010:334](#), т. 25).
- ³⁴По силата на разпоредбите в дял IX от Директивата за ДДС някои дейности са освободени от облагане с ДДС. Извършването на консултантски услуги, по-конкретно в областта на правото, търговията и финансите, не е сред тях. Следователно консултантски услуги като тези по главното производство попадат в приложното поле на Директивата за ДДС.
- ³⁵Следва да се припомни, че съгласно практиката на Съда данъчната основа при доставката на услуги се състои от всичко получено в замяна на доставената услуга и при това положение доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако е налице пряка връзка между извършената услуга и получената насрещна престация. Следователно доставката подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (вж. в този смисъл решения *Tolsma*, C-16/93, [EU:C:1994:80](#), т. 13 и 14 и *Kennemer Golf*, C-174/00, [EU:C:2002:200](#), т. 39).
- ³⁶Ето защо следва да се прецени дали предварително определените вноски, плащани по силата на абонаментен договор за извършване на консултантски услуги като този по главното производство, представляват насрещната престация за договорените доставки на услуги, включващи задължението на изпълнителя да бъде постоянно на разположение на възложителя и да не сключва договори с негови конкуренти, и дали съществува пряка връзка между извършените услуги и получената насрещна престация.
- ³⁷В това отношение в рамките съответно на делото, по което е постановено решение *Kennemer Golf* (C-174/00, [EU:C:2002:200](#)), и на това, по което е постановено решение *Le Rayon d'Or* (C-151/13, [EU:C:2014:185](#)), Съдът вече е изследвал въпроса за прилагането на ДДС, от една страна, в хипотезата на предварително определена годишна вноска, плащана в полза на спортно сдружение с оглед на използването на спортни съоръжения, включително голф игрище, и от друга страна, в хипотезата на предварително определена обща сума, плащана за предоставяната на зависими лица помощ.

³⁸В точка 40 от решение *Kennemer Golf* (C-174/00, [EU:C:2002:200](#)) и точка 36 от решение *Le Rayon d'Or* (C-151/13, [EU:C:2014:185](#)) Съдът по същество постановява, че когато за разглежданата доставка на услуги е характерна в частност постоянната готовност на доставчика на услуги да предостави при необходимост услугите, които възложителят изисква, не е нужно — за да се признае наличието на пряка връзка между посочената услуга и получената насрещна престация — да се докаже, че дадено плащане се отнася до индивидуализирана и точно определена услуга, извършена по искане на възложителя. По всяко от делата, по които са постановени тези решения, е налице доставка на облагаеми услуги, за която се плаща обща сума, независимо от броя на извършените и получените услуги, в конкретните случаи — независимо колко пъти е използвано игрището за голф или съответно е оказвана помощ.

³⁹Обстоятелството, че услугите не са нито предварително определени, нито индивидуализирани и че възнаграждението се плаща под формата на обща сума, не може да засегне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация, чийто размер е определен предварително и според добре установени критерии (решение *Le Rayon d'Or*, C-151/13, [EU:C:2014:185](#), т. 37).

⁴⁰Тези съображения важат за абонаментен договор за консултантски услуги като този по главното производство — чието съществуване все пак следва да се провери от националния съд — по силата на който договор клиентът се е задължил да заплаща предварително определени вноски, представляващи уговореното между страните възнаграждение, независимо от количеството и характера на действително извършените консултантски услуги в периода, за който се отнася това възнаграждение.

⁴¹Обстоятелството, че клиентът не плаща еднократна обща сума, а извършва няколко периодични плащания, не променя тази констатация, тъй като различното при тези плащания е свързано не със самата облагаемост на дейността, а само с начина на плащане на общата сума.

⁴²Що се отнася до задължението на доставчика да не предлага услуги на конкурентите на възложителя, то навежда на мисълта за клауза за изключителност, съдържаща се в абонаментния договор за консултантски услуги, и не би могло да промени облагаемия характер на посочения договор. Поради това на първия въпрос не следва да се отговаря от гледна точка на член 25, буква б) от Директивата за ДДС относно „задължението за въздържане от действие“.

⁴³Предвид горните съображения на първия поставен въпрос следва да се отговори, че член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „доставка на услуги“ обхваща случаите на абонаментни договори за извършване на консултантски услуги за предприятия, по-конкретно от юридически, търговски и финансов порядък,

при които доставчикът се е поставил на разположение на възложителя за срока на договора.

По втория и третия въпрос

- ⁴⁴С втория и третия въпрос, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество пита дали, що се отнася до абонаментните договори за консултантски услуги като тези по главното производство, член 62, параграф 2, член 63 и член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчното събитие и изискуемостта на данъка настъпват с изтичането на периода, за който е уговорено плащането, без значение дали и колко пъти възложителят се е възползвал от услугите на доставчика.
- ⁴⁵Отговорът на този въпрос отчасти следва от отговора на първия въпрос.
- ⁴⁶Що се отнася до данъчното събитие, същото е дефинирано в член 62, параграф 1 от Директивата за ДДС като обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС. Съгласно член 63 от Директивата за ДДС това събитие настъпва и ДДС става съответно изискуем, когато услугите са доставени.
- ⁴⁷Както обаче бе посочено в точки 40 и 41 от настоящото решение, в случая по главното производство предметът на доставката на услуги е не доставчикът да предостави точно определени консултантски услуги, а да бъде на разположение на клиента си, за да му дава консултации, и следователно услугите са доставени от доставчика чрез самото му оставане на разположение през определения в абонаментния договор период, независимо от количеството и характера на действително извършените консултантски услуги в периода, за който се отнася възнаграждението.
- ⁴⁸Съгласно член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС, когато води до последователни плащания, доставката на услуги се счита за завършена при изтичането на периодите, за които се отнасят тези плащания.
- ⁴⁹В този смисъл доставка като тази по главното производство, състояща се основно в това доставчикът да бъде постоянно на разположение на клиента си, за да му предоставя консултантски услуги, за което получава възнаграждение под формата на предварително определени периодични вноски, трябва да се счита за извършена в периода, за който се отнася плащането, без значение дали в този период доставчикът действително е давал консултации на своя клиент.
- ⁵⁰Именно в края на всеки период, за който се отнасят плащанията, доставката трябва да се счита за завършена по смисъла на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС. Видно от член 63 от тази директива, данъчното събитие и изискуемостта на данъка зависят от момента на доставянето на услугите, поради което тези две събития настъпват също в края на всеки от тези периоди.

⁵¹Поради това на втория и третия от поставените въпроси следва да се отговори, че що се отнася до абонаментните договори за консултантски услуги като тези по главното производство, член 62, параграф 2, член 63 и член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчното събитие и изискуемостта на данъка настъпват с изтичането на периода, за който е уговорено плащането, без значение дали и колко пъти възложителят действително се е възползвал от услугите на доставчика.

По съдебните разноски

⁵²С 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:

- ¹Член 24, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „доставка на услуги“ обхваща случаите на абонаментни договори за извършване на консултантски услуги за предприятия, по-конкретно от юридически, търговски и финансов порядък, при които доставчикът се е поставил на разположение на възложителя за срока на договора.**
- ²Що се отнася до абонаментните договори за консултантски услуги като тези по главното производство, член 62, параграф 2, член 63 и член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчното събитие и изискуемостта на данъка настъпват с изтичането на периода, за който е уговорено плащането, без значение дали и колко пъти възложителят действително се е възползвал от услугите на доставчика.**

Подписи