

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№397

град Велико Търново, 28.10.2015 година

Административен съд – Велико Търново, VI - ти състав, в закрито съдебно заседание на двадесет и осми октомври през две хиляди и петнадесета година, в състав:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: Росен Буюклиев

като разгледа докладваното от председателя адм.дело № 700 по описа на Административен съд – Велико Търново за 2014 г., за да се произнесе, взе предвид следното:

Производството по настоящото дело е образувано по жалба на данъчния субект М.В.М., която е регистрирана съгласно българското национално право като едноличен търговец с наименование (фирма) „М.М.“, ЕИК \*\*\*\*\*, с която се оспорва законосъобразността на ревизионен акт №111400628/05.06.2014 г., издаден от двама инспектори по приходите при териториална дирекция на Националната агенция по приходите – гр.Велико Търново, който в обжалваната пред съда част е изрично потвърден с решение №331/15.08.2014 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“.

С този спорен пред настоящата юрисдикция ревизионен акт в частта му, потвърдена от ответника, са установени допълнителни извън декларирани от субекта задължения за данък върху добавена стойност (ДДС) в размер от 30 545, 73 лв. в едно с лихви в общ размер от 16 442, 85 лв. Със същият ревизионен акт са установени допълнително и преки данъци, които не са предмет на настоящото преюдициално запитване, тъй като тези данъци са извън обхвата на общата система на ДДС.

В хода на произнасяне по същество по повдигнатия спор, съдът намира, че за правилното му решаване следва да се разтълкуват авторитетно разпоредби на Общностното право, във връзка с което счете за необходимо с оглед на служебното начало, да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по реда на чл.267, параграф 3 от Договора за функциониране на Европейския съюз.

### I. Страни по делото:

1. Жалбоподател по делото е М.В.М., която е регистрирана съгласно българското национално право като едноличен търговец с наименование (фирма) „М.М.“, ЕИК \*\*\*\*\*, със седалище и адрес на управление на търговското предприятие на лицето в град Т., \*\*\*\*\*

2. Ответник по делото е директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – гр.Велико Търново при Централно управление на Националната агенция по приходите, която е задължителна контролна административна инстанция на администрацията, която е компетентна по отношение на администрирането и установяването на дължимия данък върху добавената стойност и органите на която са издали спорния пред съда ревизионен акт.

### II. Предмет на делото:

3. Ревизионен акт №111400628/05.06.2014 г., издаден от главен инспектор началник на сектор „ревизии“ и главен инспектор по приходите при териториална дирекция на Националната агенция по приходите (НАП) – гр.Велико Търново, който в обжалваната пред съда част е изрично потвърден с решение №331/15.08.2014 г. на ответника и с който, както се отбеляза, са установени допълнителни извън декларирани от субекта задължения за ДДС в размер от 30 545, 73 лв. в едно със законни лихви в общ размер от 16 442, 85 лв.

### III. Фактическа обстановка:

4. От преписката се установява, че жалбоподателката е българска гражданка, регистрирана

като едноличен търговец по смисъла на българското право, като притежава търговско предприятие, установено в гр. Т.. Същата, чрез това предприятие, редовно е осъществявала търговски сделки в село Старо село, община Т., в магазин с площ от около 18 квадратни метра.

5. Видно е от събраните по преписката доказателства, че предприятието на жалбоподателката на практика е осъществявало търговия на дребно с хранителни и нехранителни стоки, като ги е продавала на крайни клиенти.

6. В контекста на въпросите, които настоящата инстанция намира, че е уместно да отправи до Съда на Европейския съюз, то фактите които следва да се опишат за целите на преюдициалното запитване са тези, които касаят доначислен от страна на ревизията ДДС в описания по-горе размер.

7. Ревизията, в резултат на която е издаден оспорения пред съда ревизионен акт, е била надлежно възложена със Заповед № 1302794/31.10.2013 г., която е била връчена на субекта на 21.11.2013 г. Впоследствие същата тази заповед е изменяна и допълвана с нови заповеди за възлагане на ревизия и то двукратно.

8. В хода на ревизията са извършвани процесуални действия от страна на ревизорите, като са събирани различни доказателства според националното процесуално право. До ревизираното лице са изпратени три искания за представяне на документи и писмени обяснения. Освен това са изпратени искания до контрагентите на лицето и съответно са получени протоколи с приложения. По този начин са проверени общо петнадесет данъчни субекта, а именно: „Табак Логистик Груп Плевен“ ООД, „Табак Трейдинг Партньър“ ООД, „Нестле България“ АД, „Алпина“ ЕООД, „Табак Логистик Груп“ АД, „Кавен Орбико“ АД, едноличен търговец „Престиж – П.К.“, „Макс Трейд“ ЕООД, „СИД – Ц.“ ЕООД, „ИРА“ ЕООД, „Бокородо“ ООД, „Емил 5“ ЕООД, едноличен търговец „Т.Т.“, „Троямик“ ООД и „Гестокомерс“ ООД, които за краткост ще се упоменават обобщено като „доставчиците“.

9. Следва да се отбележи, че извън получените отговори и доказателства от доставчиците, приходната администрация по служебен път, чрез справка от информационната система на Националната агенция по приходите (НАП) е установила, че всички доставчици са отчетели за целите на администрирането и събирането на ДДС издадени от тях към жалбоподателката данъчни фактури, съдържащи вписване на дължим косвен данък, екземпляри от които не са били представени от нея на приходните органи при споменатите процесуални действия.

10. Всъщност извън обстоятелството, че такива фактури не са били представени от страна на жалбоподателката при ревизията, установено е, че те не са били осчетоводени (отчетени счетоводно) в счетоводството на предприятието и.

11. По делото не е спорно, че доставчиците са били регистрирани съобразно българският данъчен закон (Закон за данък върху добавената стойност) за целите на ДДС и то формално.

12. По делото е установено и не е спорно, че престациите, вписани във фактурите на споменатите доставчици, описват доставки на стоки – предимно тютюневи изделия (различни марки и количества цигари) и/или хранителни стоки в различни количества и асортимент.

13. Някои от доставчиците са потвърдили доставките, като са представили доказателства за отчитането на фактурите при тях и са дали пълни или частични обяснения за извършването и механизма им, а други не са реагирали на исканията на органите по приходите за представяне на доказателства и на обяснения. Представилите обяснения доставчици са потвърдили и издаването на фактурите и предаването на стоките на предприятието на жалбоподателката.

14. С оглед на отчитането на фактурите от доставчиците за целите на ДДС, както и отчасти с оглед на дадените от част от тях обяснения и представените (писмени) доказателства е прието от ревизорите, че от една страна престациите са ефективно получени от жалбоподателката, а от друга страна получаването им не е отчетено счетоводно и е укрито. Тази констатация впрочем включва имплицитното съждение за укрити разходи за придобиване на тези стоки.

15. Тези констатации са дали основание на ревизията да премине към определяне на основите за облагане на сделките, извършени от жалбоподателката към нейните клиенти по един особен процесуален ред, разписан в националния закон, при който на практика тези данъчни основи се определят по аналогия, чрез ползването на различни фактори и способности, които този процесуален ред неизчерпателно предвижда. Следва да се отбележи, че този процесуален ред не е израз на дадена правна възможност на държава - членка чрез изрична или обща условна или безусловна дерогация, предвидена в Общностното право, а е израз на процесуална автономия, при конкретната проява на която обаче се дерогират общите правила и институти на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата).

16. Практически чрез констатациите на оспорения ревизионен акт е прието, че са налице данни за укрити приходи от една страна и второ, че е налице нередовна счетоводна отчетност, която не дава

възможност за определянето на основите за данъчното облагане, включително и за целите на косвения данък, като тези фактически състави при проявата си дават процесуално правомощие на българската приходна администрация да определя данъчните основи по описания в предходната точка процесуален ред, изключващ прилагането на институтите на вторичното право на Съюза, респ. транспонираното от него национално право, уреждащо данъка върху добавената стойност.

17. Изключително важно е да се подчертае за целите на настоящото запитване, че на практика е прието от ревизиращите, че такива стоки не са отчетени от жалбоподателката към момента на твърдяното им получаване от доставчиците, те са доставени от нея в данъчния период, в който са издадени фактурите от доставчиците, тъй като не били посочени от лицето като заскладени (не са били отчетени като налични на склад), като е направено предположението (в ревизионния акт то е формулирано като констатация), че са продадени на дребно на неустановени трети лица (клиенти) в същия данъчен период. Впрочем за някои от тези констатации според националното процесуално право при определени условия е предвидена презумптивна доказателствена сила, като анализът на приложимите разпоредби на националния процесуален закон ще се направи на съответното систематично място в запитването.

18. Ревизорите са счели, че тези презюмирани последващи продажби (доставки) са от една страна възмездни и от друга страна рентабилни (носещи икономическа изгода) за жалбоподателката. Спор, че при тези последващи доставки жалбоподателката нито е начислявала, нито е събирала ДДС няма. Въпреки изводите си, че воденото от жалбоподателката счетоводство не давало възможност за определяне на основите за облагане и с прекия и с косвения данък, именно чрез данни от това същото счетоводство е аргументирано, че при последващите продажби на вписаните във фактурите престации са ползвани надценки, съответно посочени за всяка група от стоки и за всяка от данъчните години. Съобразно констатациите в акта, за цигарите тази надценка е 5-6%, а за останалите стоки тя варира от 16, 57% до 6,82%. При това са изведени предполагаеми стойности на продажбата от страна на жалбоподателката на тези стоки, представляващи сбор от т.н. отчетна стойност (която практически е вписаната във фактурите на доставчиците данъчна основа) и посочената и взета от счетоводството на ревизираното лице надценка, като този сбор е приравнен на данъчна основа за извършените от ревизираното лице последващи доставки надолу по веригата. Впрочем тези стойности обаче не представляват действително получената от жалбоподателката насрещна престация за сочените като извършени от нея доставки. Именно върху така определената данъчна основа е изчислен и начислен и допълнително дължимия според ревизорите ДДС.

19. Важно е да се отбележи и, че за периода от 01.05.2008 г. до 26.04.2010 г., който е в обхвата на ревизията, жалбоподателката не е била формално регистрирана за целите на общата система на ДДС в България и не е водила съответната специфична счетоводна отчетност за отчитането на този данък. Към 26.04.2010 г. жалбоподателката се е регистрирала за целите на ДДС с оглед декларирания от самата нея оборот от дейността на предприятието и, изискващ такава формална регистрация според националния закон.

20. Ревизорите обаче са приели на база на посочените по-горе констатации, че за периода от 01.05.2007 година до края на месец април на 2008 година (т.е. в рамките на една година) действителният оборот на продажбите на стоки от ревизираното лице с оглед на укритите обороти по фактурите на посочените доставчици и съответните надценки за идентични стоки, е всъщност от 50 623, 73 лв. Размерът на този оборот според националното право изисква задължителна формална регистрация за целите на ДДС, която не е била направена своевременно според изводите в спорния ревизионен акт.

21. Освен това е прието и, че за периода от началото на месец май на 2008 г. до края на месеца, предхождащ месеца, през който жалбоподателката се е регистрирала за целите на ДДС, не са били налице основания за отпадането на такава регистрация за нея според националните разпоредби.

22. При това е приложена от страна на администрацията и една необорима презумпция, разписана в националния закон, според която за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, която към началото на 2012 година е претърпяла несъществено изменение. Тази презумпция Впрочем не е транспонирана от разпоредби на Директивата, а е следствие от нормативна инерция (тя преповтаря една отменена разпоредба, прилагана преди приемането на Република България в Европейския съюз) и е израз на форма за

борба с укриването на ДДС от икономическите оператори. Същата обаче не предвижда признаване на данъчен кредит за периода, през който лицето формално не е регистрирано за целите на ДДС и съответно не е предявявало такова право.

23. При прилагането на нормата на националния процесуален закон, приходните органи въпреки формалното позоваване на част от нейните фактически състави, на практика са определили основите за облагането на доставките на жалбоподателката, свързани с твърдените престации, получени по неотчетените фактури на доставчиците, като са прибавили към основите на тези фактури надценката, изчислена по данни от счетоводството на жалбоподателката. Освен това, въпреки липсата на всякакви обективни данни и доказателства за тях, са приели поради характера на стоките (които са бързо ликвидни в икономически смисъл), че те са доставени надолу по веригата към неидентифицирани крайни клиенти в месеца, през който са отчетени от доставчиците като доставени на предприятието на жалбоподателката. По този начин за съответните данъчни периоди е допълнително начислен ДДС, като за периодите, през които жалбоподателката е била формално регистрирана за целите на ДДС, поради непредставянето на фактурите, отчетени от доставчиците и неотчетени от нея, не и е признат данъчен кредит. Непризнаването на данъчния кредит за периода, през който жалбоподателката не е била формално регистрирана за целите на ДДС е свързано именно с липсата на такава регистрация и невъзможността за подаване на рекапитулационни декларации по националния закон. Непризнаването на данъчен кредит за периода, през който такава формална регистрация е била налична е поради непредставянето на спорните фактури на доставчиците и невключването им в тези рекапитулационни декларации от страна на жалбоподателката за целите на системата на ДДС.

#### IV. Приложими нормативни разпоредби:

##### *Национално право:*

25. В настоящият казус приложими са разпоредбите на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в сила от 1 януари 2007 година, изменян и допълван. Освен това приложими са разпоредбите на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, който е в сила от първи януари 2006 г. и също е изменян и допълван.

##### *Приложими разпоредби на Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС):*

А) Съгласно чл.2, т.1 С данък върху добавената стойност се облагат всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга.

Б) Съгласно чл. 3. (1) Данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.

В) Съгласно чл.3. (2) Независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

Г) Съгласно чл.6, ал.1 Доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.

Д) Съгласно чл.11, ал.1 Доставчик по смисъла на този закон е лицето, което извършва доставката на стока или услуга.

Е) Съгласно чл.25, ал.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](#).

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

З) Съгласно чл.26, ал.2 Данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер.

И) Съгласно чл.82, ал.1 Данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по

облагаема доставка, с изключение на случаите по ал. 4 и 5.

Й) Съгласно чл.96. ал. 1 Всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон.

К) Съгласно чл.102. ал.3, т.1, в редакцията му до 01.01.2012 г. За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, а според редакцията, действаща след 01.01.2012 г. За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите.

Л) Съгласно чл.102, ал.4 Задълженията по ал. 3 се определят с ревизионен акт по реда на [Данъчно-осигурителния процесуален кодекс](#).

*Приложими разпоредби на Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК):*

А) Съгласно чл.108, ал.1 Данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт по [чл. 118](#).

Б) Съгласно чл.122, ал.1, т.2 Органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства: налице са данни за укрити приходи или доходи.

В) Съгласно т.4 от същият член и същата алинея Органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства: липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно [Закона за счетоводството](#) или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред.

Г) Съгласно чл.122, ал.2, т.1 За определянето на основата за облагане с данъци органът по приходите взема предвид всяко от следните относими към съответното лице обстоятелства: вида и характера на фактически осъществяваната дейност;

Д) Съгласно чл.122, ал.2, т.4 За определянето на основата за облагане с данъци органът по приходите взема предвид всяко от следните относими към съответното лице обстоятелства: официалните документи и документите с достоверни данни;

Е) Съгласно чл.122, ал.2, т.6 За определянето на основата за облагане с данъци органът по приходите взема предвид всяко от следните относими към съответното лице обстоятелства: търговското значение на мястото, където се извършва дейността;

Ж) Съгласно чл.122, ал.2, т.8 За определянето на основата за облагане с данъци органът по приходите взема предвид всяко от следните относими към съответното лице обстоятелства: brutните приходи/доходи (оборота);

З) Съгласно чл.122, ал.2, т.16 За определянето на основата за облагане с данъци органът по приходите взема предвид всяко от следните относими към съответното лице обстоятелства: други доказателства, които могат да послужат за определяне на основата.

И) Съгласно чл.124, ал.2 В производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на [чл. 122](#) фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по [чл. 122, ал. 1](#) е подкрепено със събраните доказателства.

*Общностно право:*

26. Разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС).

А) Съгласно съображение 5 Системата на ДДС постига най – висока степен на опростеност и

неутралност, когато данъкът се събира по колкото е възможно по-общ начин и, когато неговият обхват покрива всички етапи на производството и разпределението, както и предоставянето на услуги. Затова е в интерес на вътрешния пазар и на държавите – членки да приемат обща система, която да се прилага и за търговията на дребно.

Б) Съгласно съображение 14 Терминът „облагаема сделка“ може да доведе до затруднения, по-специално по отношение на сделки, третирани като облагаеми сделки. Ето защо тези понятия следва да бъдат изяснени.

В) Съгласно съображение 26 За да се предотврати загубата на данъчни приходи чрез използването на свързани страни за получаването на данъчни изгоди, при конкретни ограничени обстоятелства следва да бъде дадена възможност за държавите – членки да се намесят по отношение на данъчната основа на доставката на стоки или услуги и вътреобщностното придобиване на стоки.

Г) Съгласно съображение 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.

Д) Съгласно чл.2, т.1 б.а) Следните сделки подлежат на облагане с ДДС: възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчно-задължено лице, действащо в това си качество;

Е) Съгласно чл.9, т.1 „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Ж) Съгласно чл.14, т.1 „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик.

З) Съгласно чл.62, т.1 За целите на настоящата директива „данъчно събитие“ означава обстоятелството, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС.

И) Съгласно чл.73 По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74-77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или от трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

Й) Съгласно чл.80, т.1 За да се предотврати неплащането или избягването на данъци, държавите-членки могат да вземат мерки, за да гарантират, че по отношение на доставката на стоки или услуги на бенефициери, с които съществуват семейни или други близки лични връзки, връзки по управлението, собствеността, членството, финансови или юридически връзки, както са определени от държавата-членка, данъчната основа е пазарната стойност на операцията в следните случаи:

а) когато насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и получателят на доставката няма пълно право на приспадане по [членове 167—171](#) и [173—177](#);

б) когато насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане по [членове 167—171](#) и [членове 173—177](#) и доставката подлежи на освобождаване по [членове 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, параграф 2, 379, параграф 2](#) или [членове 380—390в](#);

в) когато насрещната престация е по-висока от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане по [членове 167—171](#) и [членове 173—177](#).

За целите на първата алинея юридическите връзки могат да обхващат взаимоотношението между работодател и наето лице, или семейството на наетото лице, или други тясно свързани лица.

К) Разпоредбата на чл.193, действаща до изменението и с Директива 2013/43/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на незадължителното и временно прилагане на механизма на обратно начисляване във връзка с доставки на някои стоки и услуги, при които съществува риск от измами гласи: ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице, в случаите, посочени в членове 194-199 и член 202. След изменението на тази разпоредба с посочената Директива, същата гласи: ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194-199б и член 202.

Л) Съгласно чл.273 Държавите – членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави – членки от данъчнозадължени лица и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите – членки на формалности, свързани с преминаването на

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

#### V. Съдебна практика.

##### *Национална съдебна практика:*

27. Практиката на Върховният административен съд (ВАС), който е окончателна инстанция на спорове, породени при обжалването на ревизионни актове, за жалост не дава полезни елементи на тълкуването, както и на прилагането на нормите на Общностното право в описаната по-горе ситуация, въпреки изобилието на решения, постановени по повод на идентични на посочения по-горе случай. Следва за прецизност да се упомене, че по отношение на начина на определянето на данъчната основа, уреден в националния ЗДДС, ВАС е прилагал и тълкувал само и единствено националния закон, пренебрегвайки недвусмислените разпоредбите на чл.73 и чл.80 от Директивата и то до момента на постановяването на решението на Съда на Европейския съюз по дело C-549/11. Едва след това решение практиката на тази юрисдикция е коригирана, като посоченото решение касае неточно транспониран текст на Директивата в националния закон и пряката приложимост на разпоредбите на Общностния акт. Всъщност, практиката на ВАС е следствие до голяма степен на инерцията, проявявана от националните юрисдикции при постановяване на съдебни решения по идентични спорове, които систематично и формално - логически следват изводите и мотивите на администрацията. Тази практика не се концентрира върху спорните и неясни въпроси, касаещи доставките на съответното ревизирано лице към неидентифицирани крайни клиенти – данъчно незадължени физически лица (твърдени потребители на стоките), нито върху начина на определянето на данъчните основи при тези доставки и съответствието в този контекст на изводите на администрацията с нормите и принципите на Общностното право, а касае единствено спорни въпроси по прилагане на предвидените в националното законодателство презумпции (оборими и необорими) и то само на плоскостта на факта на действителното доставяне от страна на доставчиците на съответните стоки на ревизираните лица. Съгласно тази текуща административна и съдебна практика, достатъчно е да се установи действителното получаване на стоките от съответното ревизирано (проверявано) лице, за да се приложат съответните презумпции, предвидени в националния закон, които се тълкуват винаги в смисъл, че от една страна тези действително получени стоки са впоследствие доставени на неидентифицирани незадължени лица – крайни клиенти и то само при вътрешни доставки (които не са освободени), от друга страна тези доставки на същите стоки са облагаеми с ДДС и най – сетне, че те са възмездни и рентабилни за данъчнозадълженото лице. Приема се при това, че няма пречки да се формира данъчна основа като сбор от покупната стойност на съответната стока и декларирана или установена надценка за стоки от същата група или вид, като върху нея се начислява ДДС и то при дати на данъчните събития обикновено избрани съвсем произволно – или към последния данъчен период на съответната година или (както е в текущият случай) в месеца, през който съответният доставчик е отчел продажбената си фактура пред хазната. При това никога не се аргументира дали така формираните данъчни основи са формирани в резултат на пазарни цени или в резултат на преценка за действителния размер на получената от съответното лице насрещна престация. Ярък пример за такава текуща, но непълна и неточна според настоящата инстанция практика, са например следните решения на ВАС: Решение № 13910 от 20.11.2014 г. на ВАС по адм. д. № 211/2014 г., Решение № 8183 от 3.07.2015 г. на ВАС по адм. д. № 4500/2015 г., Решение № 7938 от 11.06.2014 г. на ВАС по адм. д. № 13475/2013 г., както и много други. Колеблива е практиката на ВАС по въпроса доколко определянето на данъчни основи по посочения ред следва да се съобразява с нормите на Директивата. В преобладаващата част от решенията на тази юрисдикция този въпрос е премълчаван. Например в решение №6759 от 2014 г., постановено по АД №12256/2013 г. ВАС е приел, че не може да се преодолее разписаното в чл. 80, § 1, от Директива 2006/112/ЕО ограничение за възприемане на пазарната цена като данъчна основа с извършването на ревизията по особения ред на чл. 122 - 124 от ДОПК, като на практика липсват каквото и да е правно - логическо обосноваване на това становище. Според това решение на ВАС използването на различна процедура за определяне на данъчната основа и на размера на данъчните задължения не дерогира ограниченията на акта на съюзното право. Посоченото решение е по-скоро изключение, като впрочем същият съдебен състав е постановявал решения, които не съдържат подобен аргумент и са в обратен смисъл.

28. Що се касае до тълкуването на разпоредбата на чл.14, т.1 от Директивата, налице е изключително обилна тълкувателна практика на Съда, която продължава тълкуването на разпоредбата

на чл.5, т.1 от отменената Шеста Директива (Директива 77/388/ЕИО от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите – членки във връзка с данъците върху оборота – обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа). Същата се съдържа например в решение по дело С-320/88, т. 7, решение по дело С-111/05, т.32, С – 494/12, т.20, С – 78/12, т.33 и други. Съгласно тълкуването на Съда понятието доставка на стоки не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. Впрочем даденото от Съда тълкуване имплицитно изисква това овластяване за фактическо разпореждане със съответното имущество да има конкретен (установен) адресат – друго лице, като последното може да е данъчнозадължено или не.

29. Съдът е дал достатъчно полезни елементи на тълкуването на понятието „възмездност“, което е релевантно към облагаемата доставка по смисъла на Директивата, като например в решение по дело С – 285/10, т. 25 е уточнено, че възможността една сделка да се квалифицира като възмездна предполага единствено съществуване на пряка връзка между доставката на стоки или на услуги и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация. При това Съдът е отбелязал изрично, че например обстоятелството, че стопанската сделка е реализирана на цена, по-висока или по-ниска от себестойността и, и въз основа на това – на цена по-висока или по-ниска от нейната пазарна стойност, не е относимо към посочената квалификация на възмездност. В решение по дело С-494/12, т.32 Съдът е потвърдил това тълкуване, като е отбелязал, че доставката на стоки е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива и член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 и подлежи следователно на облагане с ДДС 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 доставената на получателя стока.

30. Следва да се отбележи и сравнително богатата практика на Съда по тълкуването на понятието „насрещна престация“, което стои в основата на определянето на данъчната основа при облагаемите с ДДС доставки. В цитираното вече решение по дело С-494/12, в т.31, Съдът е напомнил, че в системата на ДДС облагаемите сделки предполагат наличието на сделка между страните, включваща договаряне на цена или на равностойна престация и когато дейността на доставчика се състои единствено в доставянето на стоки без пряка насрещна престация, няма данъчна основа и следователно доставките на съответните стоки не се облагат с ДДС, като е цитирано решението по известното дело *Tolsma*, С-16/93. По отношение на параметрите на понятието „насрещна престация“ заслужава да се цитират и решенията на Съда по дело С-40/09, т.28 и дело С – 549/11, т.44, в които изрично е подчертано, че от една страна основата за облагане на доставката на стока или услуга е действително получената във връзка с тях насрещна престация, като от друга страна тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена според обективни критерии, като тя трябва да има парично изражение. Най – сетне, в решение по дело С-440/12, т.38, *in fine* е прието, че данъчната основа се определя от това, което данъчнозадълженото лице реално получава като насрещна престация, а не от това, което даден получател заплаща в конкретен случай.

31. Интересна е практиката на Съда по приложението на разпоредбата на чл.273 от Директивата в различни аспекти и ситуации по главни производства, изискващи различен контекст на тълкуването и. Например в решение по дело С-588/10, в т.28 Съдът, следвайки практиката си е приел, че мерките за предотвратяване на измамите или избягването на данъци трябва да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Директивата за ДДС и поради това не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС, разглеждан като основен принцип. Впрочем именно в това решение, макар и при по - различен контекст на спора по главното производство е изведен аргумента, че не може да се събира данък, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице. Тази практика е цитирана и доразвита и в решение по дело С-499/13, т. 37, като разпоредбата отново е тълкувана в контекста на проявлението и във връзка с принципа на пропорционалност.

32. В светлината на настоящото главно производство е уместно да се спомене и част на практиката на Съда по повод прилагането на общностните принципи на равно третиране и в частност на данъчен неутралитет и на пропорционалност в светлината на възможностите, дадени от разпоредбата на чл.273 от Директивата на държавите – членки. Съдът на Европейския съюз приема, че принципът на данъчен неутралитет е проявление на принципа на еднакво (равно) третиране в



областта на данъците, и по – конкретно в областта на косвеното облагане с ДДС. В това отношение Съдът е дал базово определение на параметрите на този принцип посочвайки, че проявлението му изисква да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако това не е обективно оправдано – вж. например решение по дело C-285/10, т. 29 и цитираната там съдебна практика. При това за тази обективна оправданост на прилагането на обсъжданата разпоредба, която почти всякога е мотивирана от необходимостта да се защитят правата на хазната на съответната държава - членка, са налице ограниченията, поставяни и от принципа на пропорционалност (съразмерност). Последният принцип, най – общо казано изисква мерките, които съответната държава - членка приема въз основа на предвидената в чл.273 от Директивата правна възможност, да не надхвърлят необходимото за постигането на преследваната от тях цел, в който смисъл са например решение по дело C-499/14, т.48, решение по дело C-385/09, т.49 и цитираната там практика.

#### VI. Доводи на страните.

30. Жалбоподателката, чрез представителя си поддържа в жалбата си, че няма основания за определяне на основите за облагане с преки и косвени данъци по националния процесуален ред, предвиждащ това да става по аналогия, чрез ползването на факторите, предвидени от този именно процесуален ред. В този контекст тя поддържа (като оплакванията и също следват мотивите на администрацията), че отразяването в регистрите на доставчиците на фактури за продажби на стоки, не означават действителното получаване на самите стоки, при което не е възможно да се поддържа укриването на получаването им за счетоводни цели, а още по-малко последващото им рентабилно отчуждаване, формиращо облагаем оборот, подлежащ на облагане и с косвен данък. При това защитната позиция на ревизираното лице се концентрира именно и само върху недоказването на обстоятелствата, че стоките са получени, които са ползвани от администрацията за подвеждането им под хипотезите, даващо и основание за определяне на данъчните основи на претендираните последващи облагаеми доставки с ДДС по аналогия. В жалбата не се навеждат аргументи, които да са относими към пълната липса на констатации, които да водят до фактически обосноваване на несъмнен извод, че стоките са доставени възмездно на крайни клиенти – данъчно незадължени физически лица, нито се навеждат аргументи, относими към обосноваването на констатациите, които касаят определянето на данъчните основи на тези предположени последващи доставки на посочените във фактурите на доставчиците стоки, нито се навеждат аргументи по отношение на възможността да се начислява данък, който не е бил събран от задълженото лице.

30. Ответникът, чрез потвърдителното си решение (акт, който е задължителна предпоставка за разглеждането на спорния ревизионен акт от съда) имплицитно поддържа, че е достатъчно да се установи и докаже от ревизорите наличието на някоя от презумпционните предпоставки, разписани в националния процесуален закон, като например липса на редовна счетоводна отчетност или данни за доходи/приходи, които не са надлежно манифестирани, за да се презюмират според националната процесуалната уредба следните обстоятелства, а именно: наличието на последваща доставка към трети лица (традиционно и клиширано се приема, че това са данъчно незадължени физически лица) със стоките, чието действително получаване не е отчетено или е укрито, възмездният и рентабилен характер на тази последваща доставка, датата на данъчното и събитие (която никога не е точно определена, но се презюмира като настъпило в месеца, в който се приема, че са получени стоките, респ. са отчетени от доставчиците фактурите или в края на съответната отчетна година), данъчната основа, която се презюмира, че е винаги по-висока от данъчната основа на получените от доставчиците доставки и най – сетне реализирането на тези доставки от съответното лице в качеството му на данъчнозадължено лице. Администрацията (въпреки липсата на изрични мотиви в актовете, спорни в настоящото главно производство) счита, че в случаи като процесния е неуместно позоваването на институти на Директивата, вероятно с оглед на обстоятелствата, че от една страна оборимите презумпции са част от процесуалната уредба, която дава дискреция за определяне на данъчните основи за целите на всички данъци, които се събират от нея, от друга страна тези презумпции са проява на процесуална автономия на държавата (когато те се прилагат по отношение на ДДС, който данък се регулира от Общностното право) като институти на Директивата нямат приложение или поне не са приоритетно приложими, и от трета страна (когато става въпрос за необоримата презумпция, посочено в цитирания по-горе текст на чл.102, ал.3 от ЗДДС), че това е нетранспонирана разпоредба, която следва да се тълкува независимо от Общностните правни институти, регулиращи системата на ДДС.

## VII. Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване.

31. Всъщност, в конкретният случай за настоящата инстанция би било полезно телеологическо и логическо тълкуване не на точно определено понятие или институт, предвиден от Директивата за ДДС, а на приложимостта им при съобразяването на основни принципи на Общностното право, като принципа на еднакво (равно) третиране, респективно принципа на неутралитет, който е частен случай на този принцип в областта на ДДС и принципа на пропорционалност и то разгледани в контекста на проявлението на принципа на процесуална автономия на определена държава - членка в ситуация, в която това проявление би следвало да цели предотвратяването на някои форми на избягването и/или неплащането на косвения данък.

32. Извън общото съображение, посочено непосредствено по-горе, конкретно следва изрично да се отбележи, че съдебната инстанция изпитва съмнение дали презюмирането на наличието на облагаеми сделки, извършени от жалбоподателката съобразно наличните по преписката доказателства, отнасящи се само за системно получаване на идентични стоки от нея в качеството и на данъчнозадължено лице за всеки от съответните данъчни периоди, е съобразено с нормите и принципите на Директивата.

33. За целите на своето запитване настоящата юрисдикция прави междинният извод, че описаните във фактурите стоки са били действително получени от жалбоподателката и то в данъчните периоди, през които са били издадени от доставчиците отделните фактури, като в тези случаи тя е действала като данъчнозадължено лице по смисъла на Директивата и е извършвала независима икономическа дейност, проявена в системни придобивания на стоки в резултат на получени облагаеми доставки. За целите на запитването съдът приема и, че фактурите, документиращи тези доставки са били налични при жалбоподателката, но не са представени на ревизиращите по една или друга причина.

34. Получаването на стоките и на фактурите, които установяват доставките обаче все още не означава, че тези стоки са били доставени впоследствие надолу по веригата. Единственият сигурен извод, който отговаря на правилата на логиката и на опитните правила при описаната ситуация е, че лицето е разполагало със стоките и с фактурите, като тези стоки не са манифестирани като налични през съответните данъчни периоди, респ. не са отчетени и фактурите на доставчиците за получаването им. Фактическата липса на придобитите стоки през съответните данъчни периоди според настоящата инстанция обаче принципно не може да се приравни на последваща облагаеми доставка, тъй като видно е от материалите по делото, че изобщо липсват за който и да е от изследваните данъчни периоди онези обективни признаци, които да се сумират под понятието доставка, дадено в разпоредбата на чл.14, т.1 от Директивата, респективно неустановен е и възмездният характер на която и да е от твърдените последващи доставки с тези стоки по смисъла на чл.2, т.1 б.а) от Директивата. Обратното разбиране според настоящата инстанция влиза в разрез с принципа на еднакво (равно) третиране, така както е тълкуван от Съда. Всъщност тази липса на стоките е приравнена от страна на приходната администрация към неадресирани последващи облагаеми и възмездни (рентабилни) доставки поради практическата невъзможност за прилагане на корекционния механизъм по чл.184 и чл.185 от Директивата, тъй като така или иначе за получените доставки не е ползван данъчен кредит, съответно тогава констатацията на ревизията не би имала данъчен ефект (не би се следвал никакъв данък на хазната). Най – сетне, при прилагането на описаната данъчна практика се събира косвен данък, който не е получен от самото лице, при което, поне на пръв поглед, е налице противоречие с постановеното от съда в решение по дело С – 588/10, т.27.

35. Неотчитането на разходите, оправдаващи получаването на доставките в счетоводството на ревизираното лице (или иначе казано нередовната счетоводна отчетност), също не може да доведе до еднозначен извод, че неотчетените счетоводно, но получени стоки, са били предмет на последващи облагаеми възмездни доставки, извършени от това лице, дори и да се игнорира невъзможността да бъдат установени техните получатели. Всъщност не по – различен би бил изводът и при ситуация, в която лицето е оправдало разходите за получените стоки в счетоводството си, но впоследствие се окаже, че такива стоки физически липсват от една страна, а облагаем приход (данъчна основа) по повод тази липса така и не е отчетен счетоводно от друга страна – тогава отново приложим би бил корекционният механизъм на Директивата в случай на приспаднат ДДС.

36. Националният процесуален закон не изисква да са налице данни за укрити приходи по повод на всяка една от евентуалните доставки, като е достатъчно да се установят някакви обективни по характера си обстоятелства, индикиращи укриване на доходи или приходи, вкл. и по повод на облагаеми с ДДС сделки. Въпреки това настоящата инстанция с оглед логическото тълкуване намира,

че е необходимо поне в данъчния период, през който се определя допълнителния данък да е налице подобна обективна индикация. В този случай националните разпоредби на чл.122, ал.1, т.2 и 4 от ДОПК играят ролята на презумционни предпоставки, тъй като наличието на такива данни скрепява фактическите изводи на администрацията с оборима доказателствена сила – чл.124, ал.2 от ДОПК. Съдът намира обаче, че наличието на тези презумционни предпоставки конкретно за целите на косвеното облагане следва да е съобразено с режима, институтите, целите и принципите на Общата система на ДДС и то както са автентично разтълкувани от Съда на Европейския съюз. Наличието на тези обективни обстоятелства се установява от данъчните органи, при което въпреки, че разпоредбата на националния процесуален закон е проява на принципа на процесуална автономия, проявлението му не може да се разглежда изолирано от правните институти на Директивата, когато става въпрос за системата на ДДС, респективно - в разрез с принципите на пропорционалност, на равно третиране и на ефективност.

37. При това е полезно и уместно да се разтълкува за целите на настоящото главно производство дали общото правомощие, дадено на държавите – членки чрез разпоредбата на чл.273 от Директивата за предотвратяване избягването на заплащането на данъка, предвид принципите на неутралитет и на пропорционалност, допуска данъчна практика като тази в главното производство, при която въпреки липса на обективни признаци, попадащи в обхвата на понятията възмездна доставка на стоки, фактическата липса на получени въз основа на облагаеми доставки стоки при данъчнозадълженото лице може се третира като облагаема и възмездна доставка по смисъла на чл.14, т.1 от Директивата с оглед правата на хазната. Едновременно с това полезно е все в този контекст да се разтълкува за целите на главното производство дали нередовната отчетност на данъчнозадълженото лице, произтичаща от липсата на оправдаване в счетоводството му на разходи по придобиването на стоки в резултат на облагаеми доставки оправомощава съответната държава – членка въз основа на чл.273 от Директивата да прилага данъчна практика като тази в главното производство за целите на общата система на ДДС с оглед избягването на ДДС.

38. Извън горното, както се отбеляза, посочената данъчна практика дава възможност на приходните органи да определят основите за облагане, включително и за целите на ДДС, извън изричните правила на Директивата и съответно транспонираните въз основа на тях национални разпоредби. Важно е в този контекст да се отбележи, че в националното процесуално законодателство (видно от цитираните хипотези на чл.122, ал.2 от ДОПК) е предвиден по същество неизчерпателно изброен набор от процесуални правила и способности, приложими в условията на дискреция от страна на администрацията, които водят до определяне на данъчната основа за облагане по начин, непредвиден изрично в разпоредбите на чл.73 – 80 от Директивата за ДДС. Всъщност според текста на чл.80 от Директивата, отклонение от принципа на определянето на данъчните основи за облагаемите доставки е възможно при определени условия, които трябва да са едновременно налични в зависимост от съответната хипотеза на разпоредбата, като пред скоби е изведено изискването операторите да се намират в особени връзки по между си. Това общо изключение дава изрично правомощие на съответната държава – членка да определя основата на сделката по текущи пазарни цени, т.е. в отклонение от правилото на чл.73 от Директивата. Правилата на чл.122, ал.2 от ДОПК не представляват транспониране на текстове от Директивата, тъй като са приети преди момента на присъединяването на България към Европейския съюз и освен това са приложими за всякакви видове данъци, събирани в Република България. Целта им обаче е да се осигури максимално близка до действителната данъчна основа за целите на облагането със съответния данък, включително и с ДДС, когато определянето на действителната основа е невъзможно поради определени обстоятелства.

39. Предвид посоченото в предходната точка, за настоящата инстанция би било полезно да получи отговор на въпроса дали тази национална правна уредба, предвиждаща възможност за определянето на данъчни основи за облагане на сделки с ДДС извън изрично дадените в разпоредбите на чл.73 – 80 от Директивата правила, може да се разглежда като форма на общото правомощие, дадено на държавите – членки чрез разпоредбата на чл.273 от Директивата при съобразяване проявата на принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност.

При така изложените по-горе доводи и съображения, Великотърновския административен съд, шести състав

О П Р Е Д Е Л И:

ОТМЕНЯ протоколното си определение от 12.10.2015 г. по АД №700 от 2014 г., с което делото е обявено за изяснено и е даден ход по същество.

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

- 1) Съвместното тълкуване на разпоредбите на чл.273, чл.2, §1, б.„а“, чл.9, т.1 и чл.14,т.1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност при съобразяване с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност води ли до извод, че съответната държава – членка е оправомощена да третира фактическата липса на стоки, доставени чрез облагаеми доставки на данъчнозадължено лице, като последващи възмездни облагаеми доставки на същите стоки от същото лице без да е установен техният получател по съображение, че това третиране има за цел избягването на плащането на ДДС?
- 2) Тълкуването на посочените в предходната точка разпоредби предвид принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност води ли до извод, че съответната държава – членка е оправомощена да третира липсата на счетоводно отчитане на данъчните документи за получени облагаеми доставки от данъчнозадължено лице по посочения по-горе начин с оглед преследването на същата цел?
- 3) Взаимосвързаното тълкуване на разпоредбите на чл.273, чл.73 и чл.80 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност предвид принципите на еднакво (равно) третиране и на пропорционалност води ли до извод, че държавите – членки са оправомощени да определят, чрез нетранспонирани норми на своето законодателство данъчни основи за извършените от данъчнозадължено лице доставки на стоки извън общото правило на разпоредбата на чл.73 и извън изричните дерогационни правила, посочени в разпоредбите на чл.80 по съображение, че по този начин се цели от една страна избягването на плащане на ДДС, а от друга страна определянето на приблизително достоверна данъчна основа на съответните сделки?

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.

ПРЕДСЕДАТЕЛ: