

# О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ 5599

гр. София, 11.12.2012 г.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в закрито заседание на 11.12.2012 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

като разгледа дело номер **7780** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на член 156 и следващите от Данъчно-осигурителен и процесуален кодекс /ДОПК/. Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище адрес на управление: [населено място], район "С.", [улица], ет.3, ап.7, представлявано от Б. Б. Е., чрез упълномощен адвокат Х. Т. от Софийска адвокатска колегия, срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН] / 25.02.2010 год., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция по приходите (НАП) - [населено място], в частта, потвърдена с Решение №1139/03.08.2010 год. на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ (ДОУИ) при Централно управление на НАП- [населено място], и в която са установени задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.01.2007-30.04.2009г. поради непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер 79 790,12 лв.

С жалбата се иска от съда да постанови отмяната на РА като материално незаконосъобразен относно преценката на ревизиращите органи за нереалност на извършените услуги, в това число и за противоречие на изводите на органите по приходите с доказателствата за реалност на доставките.

Ответникът по делото - директор на ДОУИ чрез процесуален представител оспорва жалбата като неоснователна и иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ.

Прокурорът дава заключение за неоснователност на жалбата.

Съдът, като взе предвид приетите по делото доказателства, становищата и възраженията на страните и съобрази приложимите към казуса правни норми, намира следното от фактическа и правна страна:

1.РА № [ЕГН]/25.02.2010г. е издаден въз основа на събраните доказателства и

установените факти при извършена ревизия, за резултатите от която е издаден Ревизионен доклад (РД) № 906793/07.12.2009г. РА е оспорен по административен ред, но е потвърден в обжалваната част от ответника по делото с Решение № 1139/03.08.2010 г. поради неоснователност на жалбата.

2.Основната дейност на дружеството през ревизираните периоди е търговия на едро с канцеларски и рекламни материали, производствен процес по обработка и преработка на закупени стоки не е извършван от самото дружество. Ревизиращите органи са установили фактичката наличност на стоки по вид, брой и доставна цена, в офис и в 4 склада на територията на [населено място], без да е установено различие със счетоводната отчетност на М. П..

3.Правото на приспадане не е признато най-общо по две групи съображения:

3.1. услугите не са доставени точно от доставчика, вписан във фактурата – за доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма], които са имали подизпълнители;

3.2.представените документи не са достатъчно доказателство или поради липса на доказателства за реалното извършване на услугите – за доставчиците [фирма] [фирма], [фирма] и [фирма], които не са имали подизпълнители.

За доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма], които са имали подизпълнители, се установява следното:

4.Не е спорно, че тези доставчици не са имали техническа и кадрова обезпеченост да извършат услугите и са възложили на подизпълнители. По всяка от фактурите са представени договори и приемо-предавателни протоколи, снимки каталози, и др., както с преките доставчици, така и между тях и подизпълнителите им. Липсват доказателства за извършени разходи по изпълнението на граждански договори с физически лица, за плащане на възнагражденията не са издадени счетоводни документи, не са издадени изискващите се нормативно справки от плащането на възнаграждението и не са представени в НАП от съответния подизпълнител.

5.По издадените от М. 2003 комерс" ЕООД, [фирма], и [фирма] фактури, с РА правото на данъчен кредит не е признато на основание член 68, алинея 1, точка 1 във връзка с член 9 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) – поради неизпълнение на изискването услугите да са получени по облагаема доставка, а в РД като правно основание е посочен чл. 70,ал.5 от ЗДДС – поради начислен неправомерно данък. Последното основание е посочено в РА за [фирма]. В решението на ответника правото на приспадане следва да не се признае на основание чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС, но и на основание чл. 69,ал.1,т.1 ЗДДС – поради неизпълнение и на изискването услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки.

6.Доставчиците [фирма] и [фирма] са издали фактури с предмет поставяне на различни печати и гравирание върху различни предмети, като химикалки клячодържатели и други подобни. Същите са превъзложили извършването на

услугите - съответно първият доставчик на [фирма], а вторият на [фирма].

7. Доставчикът [фирма] е издал фактури с предмет: авансово плащане за реклама в конкретно списание; наем и печат билборд; предпечатна подготовка на рекламни брошури; изработка, дизайн и предпечатна подготовка на продуктов каталог. Представен е граждански договор между този доставчик като възложител и физическо лице, посочен е като подизпълнител и „Х. (..)“ ООД, а рекламните билбордове били наети от друго ружество - [фирма]. От представените снимки на рекламни съоръжения и продуктов каталог за реклами е прието за доказано, че по принцип М. П. е получил услугата наем на рекламни съоръжения и услугите по изработка на рекламен каталог.

8. От М. П. са представени на ревизията митнически декларации и фактури за придобиване правото на собственост върху стоките, върху които са поставени различни надписи чрез ситопечат и други и гравирани от доставчиците „М. 2003 К.“ и „М. С.“. За останалите спорни доставки на услуги не се твърди и не се представят доказателства да са предоставени материали за извършването им на доставчиците, от което извод, че би следвало да са извършени с материали на изпълнителя на услугата.

За доставчиците [фирма] [фирма], К. О. " ЕООД и [фирма], които не са ползвали подизпълнители, се установява следното:

9. Доставчикът [фирма] е издал фактури с предмет „обновяване на интернет сайт“ и „наем и печат на билбордове“, представил е на ревизията копия от фактурите, договор за обновяване на веб-страница, договор за изработка и наем на рекламни съоръжения, извлечения от счетоводни сметки - за клиенти, начислен данък за продажбите и за приходи от услуги и други.

10. Доставчикът [фирма] през месец 12 на 2008г. е издал фактури с предмет „наем и печат на билбордове“, а доставчикът [фирма] - „транспортна услуга за месец 12.2008г.“ и доставчикът [фирма] - за транспортни услуги и товаро - разтоварни дейности без да се конкретизира период на извършването им. Тези доставчици не са представили доказателства по искане на ревизиращите органи, вместо тях са представени от М. П. с възражението срещу РД - копия от издадените фактури, договор за превоз на стоки и договор за товарене и разтоварване от една и съща дата, отчет за извършени курсове по два маршрута. При проверка в информационната система на НАП е установено, че тези доставчици нямат назначени лица по трудови договори, нямат сключени граждански договори – поради липса на справки за изплатени възнаграждения и осигурителни вноски, от което и извод, че нямат нает персонал за изпълнение на услугите. Не са представени пътни листове, доказателства за наличие на собствени или наети транспортни средства от превозвача, доказателства за нает шофьор.

11. За тези доставчици с РА изцяло се потвърждава изложеното в РД - правото на данъчен кредит не е признато на основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС – т.е. данъкът е неправомерно начислен. В решението на ответника по делото, потвърждаващо РА и в тази част е прието, че правото на данъчен кредит законосъобразно е отказано на

основание чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС - т.е. не е налице изискването „получени услуги по облагаеми доставки” за тези доставчици.

12. Всички преки доставчици са начислили данъка във всяка от спорните фактури, посочили са същите в дневника за продажби и са включили размера на данъка при определянето на резултата за съответния данъчен период в справката-декларация. Също по всички спорни фактури е платена стойността по банков път от М. П.. Ответникът признава, че М. П. по принцип е получило услуги като посочените в спорните фактури, но твърди, че не са извършени от посочените във фактурите доставчици.

13. Ответникът е оспорил пред съда истинността на документи - договори и приложения към тях приемо-предавателни протоколи, представени в хода на ревизионното производство, с довод, че подписите на представляващите доставчиците [фирма] и [фирма] не съответствали на подписите на същите лица в други документи, представени на ревизията, в това число и в разписките за връчване на документи и писмени обяснения от самите органи по приходите. Процесуалният представител на М. П. е заявил в съдебно заседание, че ще се ползва от оспорените договори, в който случай има тежестта да докаже, че подписите са положени от посочените в документите лица, но не е ангажирал каквито и да са доказателства.

14. Оспорените като неистински документи са ценени от органите по приходите само като недостатъчно доказателство за реалното извършване на услугите. В хода на ревизионното производство и при обжалването по административен ред не е поставян въпрос за неистинност на подписите, също не е предвидено изрично производство по оспорване на истинността на документ, освен пред съда.

15. Пред съда ответникът е предявил като ново основание обстоятелството, че издадените фактури от подизпълнителите „Х. (..)” ЕООД и [фирма] не са отразени в дневника за покупки и в справката –декларация от прекия доставчик [фирма]. Подизпълнителите са посочени като такива и издадените от тях фактури са представени с обяснение от представляващия [фирма] в хода на ревизията преди издаването на РД.

Становища на страните

М. П. в жалбата до съда в обобщение излага следното:

16. М. П. твърди, че притежава редовно издадени фактури от доставчиците, по които е извършено плащане, посочен е данъка на отделен ред, доставчиците са включили фактурите в дневника за продажби и в справките декларации при определянето на резултата за съответния период. С това са изпълнени на изискванията по чл. 71 ,т. 1 от ЗДДС вр. чл. 86, ал. 1 и чл. 125 ЗДДС. Всички сделки между дружеството и неговите доставчици са документирани освен с фактури и с договори, приемо-предавателни протоколи. Поради това претендира изпълнение на изискванията да бъде признато правото му на приспадане на данъка.

17.Разплащането между дружеството и неговите доставчици е извършено изцяло по банков път, това представлявало според ревизираното лице самостоятелно данъчно събитие по чл. 25 от ЗДДС. Разплащането между страните представлявало и доказателство за изпълнението на услугите от конкретните доставчици, тъй като то би било лишено от икономическа логика извършването на плащането, ако услугите действително не са били извършени.

18.М. П. твърди и ответникът не оспорил конкретно обстоятелството, че услуги като документираните по процесните фактури са свързани с осъществени последващи облагаеми доставки, декларирани в дневниците за продажби и справките декларации за съответните периоди, по които не са извършени корекции на облагаемата основа и начисления данък. Това обстоятелство съставлявало пряко доказателство, което преценено заедно с останалите обосновавало извод за реалното получаване на услугите. Позовава се и на съдебна практика на Съда на ЕС относно признаване на правото на приспадане, когато не са спазени счетоводни формалности - по дела С-62/93 и С-147/98, както и на практика на Върховен административен съд (ВАС) - по адм.д. 16081/2009 и 11 785/2009г.

Ответникът поддържа в обобщение по следните съображения:

19.Коригира правното основание по РА, без да излага изрични доводи, вместо чл. 70, ал.5 ЗДДС по отношение на доставчиците [фирма] [фирма] и К. О. " ЕООД, приема като относимо основанието по чл. 68, ал.1,т.1 ЗДДС, а за доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] посоченото правното основание по РА- чл. 68, ал.1,т.1 вр. чл. 9 от ЗДДС, допълва с чл. 69,ал.1,т.1 ЗДДС.

20.Не цени като доказателства представените приемо-предавателни протоколи и други в хода на ревизията по съображение, че представляват частни документи без достоверна дата и не притежават обвързваща доказателствена сила. Договорите доказвали намерения на страните за предстоящо осъществяване на сделки, както и условията, при които следвало да се осъществят. Не са посочени точните дати на извършването на транспортни услуги и товаро-разтоварни дейности, което било пречка да се установи вида на товарите и съответствието на фактурите с маршрута по отчетите.

21.Счита представените доказателства за недостатъчни да докажат реалното извършване на услугите от конкретните доставчици, тъй като подизпълнителите им не са легитимирали наетите работници и извършените услуги с издаването на предвидените справки по закон за изплатените възнаграждения или с представянето на уведомления пред НАП. Съществуването на правоотношение между доставчиците и лицето или лицата, фактически извършили тези услуги, е едно от доказателствата, че конкретното дружество е реален изпълнител на услугата.

22.Притежаването на фактура според изискванията на чл.114 ЗДДС е само едно от условията за упражняване на правото на данъчен кредит, но за да възникне това право, начисленият данък следвало да отговаря на изискванията по чл. 68, ал.1,т.1

ЗДДС и да е налице условието по чл. 69, ал.1,т.1 ЗДДС, а именно, данъкът да е начислен за стоки и услуги, които лицето е получило или предстои да получи от доставчика по фактурата. Това означавало, че правото на данъчен кредит възниквало тогава, когато данъкът е начислен и фактурите са издадени от доставчика, който реално е изпълнил доставките, а при липсата на доказателства за последното, за получателя не възниквало правото на данъчен кредит и същото не следвало да бъде упражнено независимо от наличието на фактура.

23. Въвежда пред съда две нови правни основания - неистинност на документи относно авторството на подписалият ги представляващ на двама от доставчиците, несъответствие на обясненията и представени фактури от подизпълнители с отразеното в дневника за продажби на прекия доставчик.

24. Счита за недостатъчно наличието само на фактура като основание за приспадане на правото на данъчен кредит, следвало да бъде налице и основанието по чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС, правото на данъчен кредит възниквало само тогава, когато данъкът е начислен от доставчик, който реално е изпълнил услугите. В случай, че това условие не е налице, правото на приспадане не следвало да бъде упражнено, независимо от наличието на фактура.

Съдебната практика на Върховния административен съд (ВАС) съобразно спорните факти делото и доводите на страните е следната:

25. В Решение 4696/04.04.2011 г. по адм.д. 10266/2010г. на ВАС, от установеното плащане по процесите доставки, което представлявало самостоятелно данъчно събитие, е направен извод, че „би било лишено от икономическа логика извършване на плащане и внасяне на начисления ДДС, ако услугите действително не са доставени". В този смисъл е прието и в мотивите на Решение № 485/13.01.2010г. по адм.д. 12 971/2009г., с допълнението, че платените суми по фактурите не са върнати и не е установена свързаност между страните.

26. В Решение № 9383/06.07.2010г. по адм.д. 3272/2010г. на ВАС е прието реалното осъществяване на доставките въз основа на представени при ревизията приемо-предавателни протоколи за предаването на стоките, извлечения от счетоводни регистри на доставчика и получателя, „в които са осъществени надлежни счетоводни записвания относно осъществените стопански операции", не се спорело за редовността на тези записвания, а получаването на стоките в склада е прието за удостоверено от съставените складови разписки, също представляващи частни документи без достоверна дата в контекста на логиката на ответника по делото.

27. В Решение № 5458/18.04.2011 г. по адм.д. 9427/2010г. на ВАС, е прието, че единственото действие на доставчика, от което зависи правото на данъчен кредит на получателя по доставката е издаването на данъчен документ със законоустановеното съдържание, получателят не може да носи отговорност за действията на доставчика, включително за такива, за които не може да узнае и няма задължение да знае, след като той е положил обичайната дължима грижа при осъществяване на доставката. След анализ на чл. 68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1 ЗДДС е прието, че „изискванията за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит се отнасят до конкретната

доставка, по която е претендирано това право, респективно по която е приспаднал данъка в подадената справка декларация, а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази стока или услуга и явяваща се предходна по отношение на процесната доставка".

28.В Решение № 143/05.01.2011 г. по адм.д. 4871/2010г. на ВАС, е прието за правилно непризнатото право на данъчен кредит поради непредставени доказателства за реалното осъществяване на услугата, наличието на писмен договор между страните не доказвал изпълнението му, признаването на право на данъчен кредит на получателя е свързано с изпълнение на услугата, а не с формалното сключване на договор.

29.В Решение № 15 435/ 23.11.2011 г. по адм.д. 2420/2011г. на ВАС, е прието липса на реално извършена доставка с предмет „транспортна услуга“, тъй като не са представени пътни листи и/или други доказателства относно пробег на автомобила, изразходваното гориво, направени разходи, законосъобразно било отказано правото на приспадане на основание чл. 68, ал.1,т.1 и ал.2 от същия закон. За отчетени услуги от подизпълнители е прието, че реалното им извършване се установявало „(...) с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика“, предвид чп.12 ал.1 от Правилника за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС) - услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея, съгласно ЗСч и приложимите СС, т.е. когато разходите за завършване на услугата могат надеждно да бъдат измерени. Доставчиците не са предоставили реално разглежданите по делото услуги, тъй като не са отчетели разходи за извършване на услугата“, счетоводните регистри не обосновали реалност на доставките а изводи за осчетоводяването на фактурите, „отчитането на приход обаче не е достатъчно да обоснове извод за реалност на доставка на услуги, при липса на направени разходи от доставчиците във връзка със същите услуги.“

30.В Решение № 2298/16.02.2012г., по адм.д. 4930/2011г. на ВАС е приет за основателен и логичен касационният довод за невъзможността да се извършват последващи доставки, ако не бъде призната реалността на спорните доставки на строителни материали и услуги. Изложени са мотиви за липсата на спор за последващо извършени доставки, други доставки от същия вид не били извършвани по време на ревизирания период, от което е направен извод, че спорните доставки са извършени от посочените във спорните фактури доставчици.

31.Не е еднаква съдебната практика на ВАС по въпроса допустим ли е инцидентният (косвеният) съдебен контрол по всички обуславящи въпроси в рамките на задължението на съда по чл.160,ал.2 ДОПК да реши делото по същество:

31.1.Приема се, че не следва да се признае право на приспадане по доставки, при които е налице нищожност на договора поради липса на предмет (например 1424 от 03.02.2009 г. по адм. д. № 11648/2008 г.; Решение № 6529 от 11.05.2011 г. по адм. д. № 14112/2010 г, Решение № 3695 от 14.03.2012 г. по адм. д. № 8160/2011 г.).

31.2.При нищожен договор поради привидна (симулативна) сделка - основанието по чл.26,ал.2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), в Решение № 7658 от 01.06.2011 г. по адм. д. № 13003/2010 г. на ВАС е прието, че твърдението за наличието на относителна симулация е такова по спор за гражданско право, който не

може да бъде разрешаван инцидентно в административния процес. Въпреки това е направен извод при допустимост на „подобно инцидентно решаване на гражданско-правен спор, преюдициален за данъчното облагане, от гражданско-правна, гледна точка не може да се приеме, че са налице действителни прикрити сделки по продажба ...” В Решение № 2240/18.02.2010г. по адм.д. 11875/2009г. на ВАС и в редица последващи е развита тезата за процесуална недопустимост на косвен съдебен контрол относно установяване на нищожността на решението по жалба срещу РА, предмет на оспорване по делото.

31.3.Тезата за допустимост на косвения контрол по всички обуславящи въпроси при оспорването на РА, е застъпена в Решение № 4679 от 08.04.2009 г. по адм. д. № 15745/2008 г. на ВАС : като съд по същество съгласно 160,ал.2 ДОПК „е длъжен да даде отговор на всички материалноправни въпроси по съответния казус и да се произнесе относно дължимостта или не на определеното данъчно задължение. Това означава, че в процесния случай задължение на съда е било не само да даде отговор на въпроса - нищожен ли е сключения договор (...), но и да разгледа всяка една от предпоставките ...” обуславящи възникването на правото на данъчен кредит.

31.4.Недопустимост на преценката за валидност на договора от органите по приходите и съответно от съда се приема в Решение №1277/05.02.2008г. по адм.д. 10193/2007г. на ВАС: доколкото „не е обявена за нищожна по съответния ред в съдебно производство с участието на страните по сделката, то данъчните органи не могат да обявяват сделката за нищожна и да приемат, че не са настъпили целените с тази сделка вещно-правни последици. Облагането с ДДС, респективно - възникването на право на приспадане на данъчен кредит, се интересува от възникването на данъчно събитие,....”

32.Следователно, според приетите за решаващи факти в посочените съдебния решения, установени и в казуса по делото, е възможен извод както за отхвърлянето на жалбата - поради липса на отчетени разходи за извършване на услугите, а предвид плащането по фактурите и представените приемо-предавателни протоколи – за отмяна на обжалвания акт. Този възможен двоен резултат води до необходимост от тълкуване на приложимите норми по правото на ЕС в областта на общата система за ДДС, тъй като не се съдържа изрична уредба на въпросите, които следва да бъдат разрешени в казуса по делото, респективно националната уредба следва да бъде приложена за постигане на предвидените цели в областта на общата система за ДДС.

При така приетото за установено, 12 състав на Административен съд София -град, пред който е образувано административно дело № 7780/2009 г. намира, че за правилното решаване на спора по делото, са приложими следните нормативни разпоредби:

#### А. ПО ПРАВОТО НА Р. Б.:

А.1. Закон за данъка върху добавената стойност (ЗЗД) и Правилника за прилагането му (ППЗДДС), в сила от 01.01.2007г.

33.Съгласно чл.9, ал.1 ЗДДС, „доставка на услуга е всяко извършване на услуга.”

34.От чл.12,ал.1 ЗДДС следва, че облагаема доставка е всяка доставка на услуга по



смисъла на чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон, която е с място на изпълнение на територията на страната.

35.Член 25, ал.1 ЗДДС определя като „данъчно събитие“ в първата си хипотеза доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица.

36.Съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена.

37.Съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС в относимата редакция: когато, преди да е възникнало данъчно събитие по алинеи 2, (...), се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането - за размера на плащането, с изключение на плащане по вътреобщностна доставка.

38.Съгласно чл. 68, ал.1, точка 1 ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за „получени от него стоки или услуги по облагаема доставка“.

39.В чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е определен обхвата на правото на приспадане на данъка; когато стоките се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави.

40.Съгласно чл. 70, ал.5 ЗДДС е определено условие за непризнаване на правото на приспадане: „(5) Не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.“

41.Съгласно чл. 71, ал.1, т.1 ЗДДС:

„Лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от следните условия:

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

42.Съгласно чл.114, ал.1, точка 9 ЗДДС, фактурата задължително съдържа и „вида на услугата“.

43.Член 12, алинея (1) от Правилника за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС), озаглавен „Дата на възникване на данъчното събитие при доставка на стоки или услуги“, в относимата редакция гласи:

„(1) С изключение на (...), услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.“

А.2. Търговски закон (ТЗ), в сила от 01.07.1991 г.

44.Член 53, ал. 1 ТЗ, озаглавен „Задължение за водене на счетоводство“, гласи: „Всеки търговец е длъжен да води счетоводство, в което отразява движението на

имуществото на своето предприятие."

А.3. Закон за задълженията и договорите (ЗЗД), в сила от 01.01.1951 г.

45. Съгласно член 26, ал.2 изречение първо ЗЗД, нищожни са и договорите, които имат невъзможен предмет, договорите, при които липсва съгласие, предписана от закона форма, основание, както и привидните договори.

46. Съгласно член 258 ЗЗД, с договора за изработка изпълнителят се задължава на свой риск да изработи нещо, съгласно поръчката на другата страна, а последната - да заплати възнаграждение.

47. Съгласно чл. 264, ал.1 ЗЗД, поръчващият е длъжен да приеме извършената съгласно договора работа. Втората алинея на разпоредбата задължава при приемането поръчващият да прегледа работата и да направи всички възражения за неправилно изпълнение, а съгласно третата алинея - ако поръчващият не направи такива възражения, работата се счита приета.

48. Съгласно чл. 266, ал.1 ЗЗД, поръчващият трябва да заплати възнаграждението за приетата работа.

А. 4 . Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК), в сила от 01.01.2006 г.

49. Член 37, алинея 4, първо изречение ДОПК, озаглавен „Събиране и преценка на доказателствата”, гласи: „В случай че субектът не представи изискани по реда на ал. 3 доказателства, органът по приходите може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства.”

50. Член 160, ал. 1 ДОПК гласи: „Съдът решава делото по същество”, като може да отмени, измени РА или да отхвърли жалбата,

51. Член 160, ал.2 ДОПК гласи: „Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.”

52. С член 160, ал. 5 ДОПК е въведена забрана за изменение на РА във вреда на жалбоподателя със съдебното решение.

А.5. Граждански процесуален кодекс (ГПК), приложим субсидиарно за неуредените случаи в производствата по ДОПК, съгласно параграф 2 от Допълнителните разпоредби на последния кодекс.

53. Член 17 от ГПК е озаглавен „Компетентност по обуславящи въпроси”, а ал.1 от него гласи: „Съдът взема становище по всички въпроси, които имат значение за решаването на делото, освен по въпроса дали е извършено престъпление.”

54. Член 154, алинея 1 от ГПК гласи: „Всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения.”, а според втората алинея, изречение първо: „Не е необходимо да се доказват факти, за които съществува установено от закон предположение.

55.Член 179, алинея 1 ГПК, озаглавен „Официален документ“, гласи: „(1)Официален документ, издаден от длъжностно лице в кръга на службата му по установените форма и ред, съставлява доказателство за изявленията пред него и за извършените от него и пред него действия.“

56.Член 180 ГПК, озаглавен „Частен документ“, гласи: „Частни документи, подписани от лицата, които са ги издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица.“

57.Член 182 ГПК гласи: „Вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. Те могат да служат като доказателство на лицето или организацията, които са водили книгите.“

А.6. Наказателен кодекс (НК), в сила от 01. 05.1968г.,

58.В Глава седма от НК, озаглавена „Престъпления против финансовата, данъчната и осигурителната системи“, член 255, алинея 1, точки 6 и 7 гласят:

„Който избегне установяване или плащане на данъчни задължения в големи размери, като:

...

„6. състави или използва документ с невярно съдържание, неистински или преправен документ при упражняване на стопанска дейност, при водене на счетоводство или при представяне на информация пред органите по приходите или публичните изпълнители;

7.приспадне наследващ се данъчен кредит (...).“

А7. Закон за счетоводството (ЗСч), в сила от 01. 01.2002г.:

59.С чл.4,ал.1, ЗСч са въведени основни счетоводни принципи, сред които и принципите:

-по точка 4 за „съпоставимост между приходите и разходите - разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите да се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване“,

-по точка 5 за предимството на съдържанието пред формата - „сделките и събитията се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма“.

60.Член 4, алинея 3 от ЗСч въвежда принципа за документална обосновааност на стопанските операции, който гласи: „Предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство.“

61.Съгласно 22б, ал.3 от ЗСч, националните стандарти следва да съответстват на актовете на Европейския съюз и националните особености. Приети са Счетоводен стандарт (СС) № 2, озаглавен „Отчитане на стоково-материалните запаси“, Счетоводен стандарт (СС) № 18, озаглавен „Приходи в сила от 01.01.2005 г., относните към казуса разпоредби са идентични с тези на съответния счетоводен

стандарт по правото на Европейския съюз.

## Б. ПО ПРАВОТО НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

Б.1. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС):

член 2, параграф 1, буква г) относно облагането на възмездна доставка на услуги; член 9 параграф 1 относно данъчно задължено лице; член 24, параграф 1 относно понятието „доставка на услуги“; член 62 параграф 1 относно понятието „данъчно събитие“; член 63 относно настъпването на данъчното събитие; член 167 относно възникването на правото на приспадане; член 168, буква а) относно обхвата на правото на приспадане на данъка за услуга, която е извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице; член 178, буква а) относно притежаването на фактура като изискване за упражняване на правото на приспадане; член 242 за задължението за водене на достатъчно подробна отчетност за прилагания ДДС и за неговия контрол; член 273 относно възможността държавите-членки да наложат и други задължения, освен установените в глава 3.

Б.3. Международни счетоводни стандарти, приети като приложение към Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията от 29 септември 2003 година относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета:

-Международен счетоводен стандарт I. 2 (М. 2) озаглавен „Материални запаси“, параграф 5 изречение последно и параграф 16 и

-Международен счетоводен стандарт (I.) 18 (преработен 1993 г.), озаглавен „Приходи“, точки 20 и 24.

Настоящият състав на Административен съд София-град, като съобрази изложеното дотук, намира, че следва да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз за правилното приложение на националното право в съответствие с разпоредби по правото на Съюза, както и поради необходимост за тълкуване на последното, по следните съображения:

По допустимостта и задължението на съда да отправи искане за преюдициално запитване до СЕС и всящ процес по делото:

62. Съдебното производство по делото е всящо, не е постановен съдебен акт, с който жалбата е разгледана по същество. Решението на съда подлежи на касационен контрол пред ВАС. Настоящият съд е задължен служебно да се позовава на относимите норми по правото на ЕС, дори и да не са посочени от страните, тъй като служебно е задължен по националното си право да провери оспорения по делото акт на основанията чл.160, ал.2 ДОПК, които включват *inter alia* спазването на процесуалните и материалноправните разпоредби, в който смисъл е и съдебната практика на Съда на ЕС - Решение от 14 декември 1995 г. *van S. и van V.* по съединени дела C-430/93 и C-431/93, сборник на съдебната практика 1995 страница I-04705, точка 19; Решение от 7 юни 2007 г. *van der W.* и други по съединени дела от C-222/05 до C-225/05, сборник на съдебната практика 2007 страница I-04233, точка 33

63.С Решението си от 16.01.1974 г. по дело 166/73, R.-D., Съдът на ЕС е постановил, че свободата на преценка на националния съдия, за който запитването е факултативно, не може да бъде възпрепятствана от вътрешни правни норми, обвързващи юрисдикцията, която не е последна инстанция, с правните преценки на по-горната инстанция. Така правото на съда да отправи преюдициално запитване е налице дори и когато горната съдебна инстанция е разрешила идентичен казус по прилагането на правото на ЕС по друго дело.

64.Настоящият съд не констатира отправено преюдициално запитване до Съда на ЕС по въпроси, необходими за разрешаване на казуса по делото, не може да бъде изведен еднозначен отговор от досегашната практика на ВАС или на ЕС по въпросите, които следва по необходимост да се разрешат.

По приложимостта на правото на Европейския съюз към казуса по делото:

65.Спорът по делото изисква съдът да прецени дали спорните фактури действително удостоверяват облагаеми доставки на услуги между данъчнозадължени лица по смисъла на чл. 24, §1 от Директивата за ДДС за да отговори на въпроса законосъобразно ли е упражнено, съответно не е признато правото на приспадане на данъка от М. А. П.. Предвид времето на възникване на фактите по делото и относимите към същите правни норми, са приложими разпоредбите на Директивата за ДДС, както следва от § 24 и § 25 от Решение на Съда на Европейския съюз от 12 май 2011 г. по дело C-107/10 [фирма], тъй като релевантните обстоятелства по спора са настъпили след 1 януари 2007 г. и която директива следва да се прилага в Б. след тази дата.

66.Спорните въпроси са свързани с приложението на чл. 9, чл. 68, ал.1,т.1, чл.69, ал. 1 и чл. 70,ал.5 ЗДДС, посочени в различните актове на органите по приходите като основания да не бъде признато правото на приспадане, а също чл. 25 и чл. 71,т.1 ЗДДС относно възникването на данъчно събитие и условията за упражняване на правото на приспадане на данъка, които транспонират изискванията на конкретни разпоредби от Директивата за ДДС, съответно чл. 12 от ППЗДДС относно завършването на доставката на услугата като основание за възникване на данъчно събитие.

67.Член чл.9, ал, 1 ЗДДС е идентичен с на чл.24, § 1 от Директивата за ДДС относно понятието „доставка на услуги“. Член 12, ал, 1 ЗДДС е съответен на чл. 2, § 1, буква в) от Директивата за ДДС за сделките, подлежащи на облагане с ДДС, в хипотезата на „възмездната доставка на услуги, извършвана възмездно на територията на държава-членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. Член чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е идентичен по съдържание с хипотезата по чл. 168, буква а) от Директивата за ДДС.

67.Член 68, ал.1,т.1 ЗДДС следва да се тълкува за съответствие с чл. 179 от Директивата за ДДС относно подлежащия на приспадане данъка за получени доставки услуги по облагаеми доставки. Понятието данъчен кредит по чл.68, ал.1,т.1 ЗДДС - с чл. 168 относно възникването и обхвата на правото на приспадане на данъка за определен данъчен период по отношение на извършена или която предстои да бъде извършена доставка на услуги. Член 70, ал.5 ЗДДС - „неправомерно начислен данък“, следва да се разглежда като национална мярка за борба с данъчните измами във връзка с чл. 273 от директивата за ДДС, а член

71, т.1 ЗДДС съответства на чл. 178, буква а) от същата директива - относно изискването за притежаване на данъчна фактура за да бъде упражнено правото на приспадане.

68. Следва да бъдат съобразени регламентираните в Директивата за ДДС изисквания към съдържанието на фактурата, задължението за водене на достатъчно подробна отчетност за прилагания ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. Приложимите от двете страни по доставките национални счетоводни стандарти, следва съгласно 22а, ал.3 от ЗСч да съответстват на актовете на Европейския съюз, т.е. и на М., приети като приложение към Регламент № 1725/2003.

69. При липса на норма в Директивата за ДДС, както следва от практиката на Съда на ЕС, подлежат на контрол от гледна точка на правото на Съюза редът и условията, определени от държавите членки в областта на ДДС. Процесуалната автономия на държавите-членки е ограничавана от принципите на равностойност и ефективност, на закрила на оправданите правни очаквания по (в този смисъл Решение от 12 май 2011 година по делото Е. М. Изток 3, С-07/10, все още не публикувано в сборника, точки 28 и 29). Също следва да спазват основните принципи на правото, които са част от общностния правен ред, по-конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалността, както и на защита на оправданите правни очаквания (в този смисъл Решение на Съда от 21 февруари 2008 г., дело N. S. G. & Co. O., С-271/06, R., стр. I-00771, точка 18). Националните норми и административната практика, приложени в казуса по делото следва да се тълкуват за съответствие с посочените принципи.

70. Предоставянето на процесните услуги касае дейности от промишлен характер, което ги определя като такива по смисъла на чл. 56, алинея втора буква а) от Договора за функционирането на ЕС, както и по съображение от първата алинея, че се предоставят срещу възнаграждение. В глава 3 „Услуги“ на Раздел IV „Свободно движение на хора, услуги и капитали“ от ДФЕС не са предвидени разпоредби за хармонизация на изискванията за сключването на договорите за предоставянето на услуги и за изпълнението им. По арг. от чл. 59 и 60 ДФЕС, само либерализирането на услугите попада в предоставената компетентност на ЕС, която следва да се постигне чрез приемането на директиви. Процесните услуги не попадат в обхвата на понятието „услуги от общ икономически интерес“ по смисъла на чл. 14 от ДФЕС. Следователно, сключването на процесните договори за услуги и изпълнението им се подчинява на националното право.

71. Съгласно съображение 45 от преамбюла на Директивата за ДДС, задълженията на данъчнозадължените лица следва да бъдат хармонизирани във възможно най-голяма степен, с цел гаранции за събирането на ДДС по еднообразен начин във всички държави членки. Следователно, независимо, че за изпълнението на договорите се прилагат националните правила, същите подлежат на контрол от гледна точка на правото на Съюза, тъй като за извършването на услугите по същите се претендира приспадането на ДДС. Постигането на посочената цел на директивата - събирането на данъка по еднообразен начин, произтича и от принципа за лоялното сътрудничество по чл. 4, ал. 3 от Договора за Европейския съюз (Д.).

72. Също така от съдебната практика на Съда на ЕС следва, (например точка 32 от Решението от 29 март 2012г. по дело V. SA, С-414/10 на Съда на ЕС, и цитираната в същата точка съдебна практика, не публикувано в сборника), че „Лицето, което иска

приспадането на ДДС трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация – ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама има право да поиска с обратно действие плащането на приспадателните суми. Н. съд впрочем следва да откаже прилагане на правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че правото е упражнено по измамен начин.” В казуса по делото са въведени твърдения за съставянето на неистински документи, както и за привидност на доставките – изводите, че същите не са извършени от посочения във фактурите доставчик. Такива доставки са нищожни съгласно чл.26, ал.2 от ЗЗД, но привидността следва да бъде доказана. В националното право не е дефинирано понятието данъчна измамаса и не са предвидени изрични правомощия на съда и на органите по приходите за установяването ѝ. Липсва изрична уредба и в Директивата за ДДС. Предвид цитираната съдебна практика на Съда на ЕС и чл.160,ал.2 ДОПК обаче може да се направи извод, че настоящият съд е задължен да отговори на въпроса дали е налице данъчна измама при служебната проверка за съответствие на РА с материалния закон.

73.Казусът по делото е усложнен не само поради липса на нормативно установени правомощия за установяване на данъчна измама и определение на това понятие в съдебно производство като процесното по обжалването на РА, т.е. извън хипотезата на наказателно производство по установяване състав на извършено престъпление, но и от произтичащото задължение на настоящия съд да прилага относимите национални норми доколкото е възможно в съответствие с принципите и за постигане на целите, произтичащи от Директивата за ДДС. Трудността произтича и от това, че посоченото задължение за конформно или съобразено тълкуване „се отнася до всички разпоредби на националното право и се ограничава от общите принципи на правото, и по-специално от принципа на правна сигурност, в смисъл, че не може да служи за основа на тълкуване *contra legem* на националното право”, в който смисъл е например по т. 61 от Решение от 16 юли 2009г., по дело M. C. S. SA, C-12/08, сборник на съдебната практика 2009 страница I-06653. Същевременно по признатите методи на тълкуване следва да се изключи конфликта между нормите на националното право, в това число и като се намали обхватът на приложение на дадена норма само доколкото не противоречи на друга норма от вътрешното право - т. 63 от цитираното решение.

74.По тези съображения както Директивата за ДДС, така и счетоводното законодателство на ЕС, общите принципи на правото на ЕС, както и тези в областта на ДДС, изведени от практиката на Съда на ЕС, са приложими *ratione personae*, доколкото М. П. е регистрирано по националното право данъчнозадължено лице по смисъла на чл. 9 от Директивата за ДДС, както и *ratione temporis* и *ratione materiae* към казуса по делото. Също така приложимите разпоредби от националното право следва да се прилагат и тълкуват в съобразно норми по правото на ЕС, които от своя страна подлежат на тълкуване според настоящия състав на съда, по съображенията, изложени в следващите точки.

За да отговори на въпроса законосъобразно ли е упражнено правото на приспадане на данъка по процесните доставки на услуги, съобразно правомощието на да реши делото по същество (чл.160,ал.1 ДОПК), на съда е необходимо тълкуване на приложими към казуса по делото норми по правото на ЕС относно следното:

75. От цитираната съдебна практика по делото V. по-горе и от Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела M. kft, (C-80/11) и P. D. (C-142/11), точка 44 и следва, че съдът е служебно задължен да установи данъчна ицмама и да откаже правото на приспадане, в това число и когато въз основа на обективни данни се установи, че получателят на доставките е знаел или е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре по веригата. В производството по делото са приложими са правилата на ДОПК, за неуредените случаи на ГПК и Административно-процесуалния кодекс (АПК). Разпределението на тежестта на доказване по националното право съответства на цитираната практика по делото V.: съгласно чл.154 ГПК, М. П. следва да докаже, че са изпълнени условията за приспадането на данъка, а ответника – че не са изпълнени посочените условия. Съдът на основание чл.160, ал.2 ДОПК е задължен да реши делото по същество, като служебно провери материалната законосъобразност на РА. Установяването на данъчна измама освен от конкретните факти, ще зависи и от процесуалните правила, свързани с възможността съдът да се произнесе по обуславящи въпроси. Правилото на чл. 17, ал.1 ГПК, озаглавено „Компетентност по обуславящи въпроси”, допуска становище на съда по всички въпроси, освен за извършено престъпление.

76. В националното право не е дефинирано понятието „данъчна измама” за целите на приспадането на ДДС, не е предвидено задължение за установяването ѝ от органите по приходите или от съда в производство като процесното. Измамата е състав на престъпление и се установява само в рамките на наказателно производство - чл.1 НПК, които правила са неприложими в производството по делото, извършено престъпление не е установено във връзка с никоя от процесните доставки.

77. Измамата при сключване на договор, чрез умишлено въвеждане в заблуждение на другата страна е уредена по чл.29 от ЗЗД. Такъв договор не е нищожен, а унищожаем само по искане на страната, която има интерес и изключва служебното произнасяне по този въпрос. Процесните договори не са сключени *intuitu personae*, услугите могат да бъдат възложени от преките доставчици на други изпълнители, затова заблуждението у М. П. за възможностите на доставчиците да изпълнят услугите е без значение.

78. Когато е приспаднал наследващ се данъчен кредит с цел да се избегне установяване или плащане на данъчни задължения в големи размери - над 12 хиляди лева, е осъществен състава на престъплението по чл. 255, ал.1, т.7 НК. Когато със същата цел се състави или използва документ с невярно съдържание, неистински или преправен документ в икономическата дейност, при водене на счетоводство или при представяне на информация пред органите по приходите, също е осъществен състав на престъплението по т. 6 от същата разпоредба. Наличието на фактите, включени в съставите на посочените престъпления, безспорно изключват правото на приспадане.

79. Приспадането на данъчен кредит по чл. 255, ал.1, т.7 НК, съгласно правилата за ДДС, винаги е обусловено от начисляването му. Същевременно по чл. 70, ал.5 ЗДДС е предвидено, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Липсва легално определение на понятието "неправомерно начислен данък", но практиката на ВАС приема, че е налице при всяка хипотеза на начисляването на данъка в нарушение на императивни законови разпоредби, в



това число и когато е начислен от доставчика без да е изпълнил задълженията си да достави съответната стока или услуга, както и в хипотези, които попадат извън обхвата на системата за ДДС. Понятието „данъчна измама” в най-общо също следва да се свързва с нарушаване на принципи и императивни правила, свързани с тази система.

80. Когато установи начисляването по чл.70, ал.5 ЗДДС, съдът не взема становище по въпросите за извършено престъпление или за наличие на данъчна измама, понятието „неправомерно начислен” данък не е свързано непременно с извършването на престъпление, в това число и с „измама”, дефинирана по смисъла на наказателното право. Поради това понятието „неправомерно начислен данък” по смисъла на чл. 70, ал.5 ЗДДС, който впоследствие е приспаднат, не може да служи като сигурен критерий за участие на получателя М. П. в данъчна измама по правото на Съюза.

81. Член 17, ал.1 ГПК допуска установяването на „данъчна измама”, само ако в обхвата на това понятие се включват факти и обстоятелства, които е допустимо да се установят в производство, различно от установяването на извършено престъпление. Според посочената по-горе практика ВАС, в производство като процесното е недопустимо да се установява валидността на административен акт, различен от оспорения по делото и чл. 17, ал.1 ГПК е неприложим. Казусът по делото не изисква преценка за валидност на административен акт, а само преценка на документи, съставени изцяло от частни субекти за целите на установяване на „данъчна измама”. Съществува противоречива практика за приложимостта на последната разпоредба при установяването на нищожност на договори в производство като процесното.

82. Нищожните договори са такива поради нарушаване на императивни изисквания за валидността им. Съгласно чл. 26, ал.2, изречение първо от ЗЗД привидните сделки са нищожни. Относими към привидни сделки поради наличие на симулация относно доставчика са доводите на ответника, че: доставчиците, съответно подизпълнителите им, не са доставили процесните услуги; услуги от същия вид са получени от М. П., но не са доставени от посочения във всяка от спорните фактури доставчик; процесните фактури не е следвало да бъдат издавани от доставчиците и съответно не е следвало да бъде упражнено правото на приспадане по същите.

83. Хипотеза на привидни сделки поради прикриване на самоличността на действителния купувач по доставки, за да му позволи да избегне плащането на ДДС, е разгледана в Решението от 07 декември 2010г. по делото R., C-285/09, е прието, че може да не допусне следващото се освобождаване от данъка на вътреобщностната доставка, която е била действително осъществена. В случая издаването на данъчни фактури от регистрирано лице, е изискване за упражняване на правото на приспадане на данъка по чл.178, алинея 1 буква а) от директивата за ДДС, с който данък М. П. е намалило дължимия данък за внасяне за съответния данъчен период. Следователно, и при прикриване на действителния доставчик, който например не би могъл да издаде данъчна фактура, също има за резултат намаляване на данъчните задължения на действителния получател, както в цитираната съдебна практика. Същата не е приложима, тъй като в казуса по делото се спори за действителното извършване на доставки от посочените във фактурите доставчици. Освен това Съдът на ЕС не е обвързал автоматично непризнаването

на правото на приспадане с установяване на привидни доставки, вероятно поради възможността да се приложат правилата за прикритото.

84.Никой от процесните договори не е обявен за нищожен в отделно съдебно производство с участието на жалбоподателя и съответния доставчик, в който случай всяка от страните е длъжна да върне на другата всичко, което е получила – чл.34, ал.1 от ЗЗД. Такава правна последица няма да възникне ако нищожността се установи в производство като процесното и с предмет данъчно правоотношение, в което участва само едната страна по договора – получателят и Държавата. Евентуалната преценка на съда за нищожност на договора, извършвана единствено от гледна точка на това дали упражненото право на приспадане е без правно основание, ще има действие само спрямо държавата. Нищожността ще бъде относителна подобно на предвидения иск по чл.135 ЗЗД, известен от римското право като *actio P.*. Съгласно тази разпоредба кредиторът може да иска да бъдат обявени за недействителни спрямо него действията, с които длъжникът го уврежда и при извършването им е знаел за увреждането, а при възмездност, знанието се изисква и за контрагента му.

85.Нищожните договори безспорно не отговарят на императивни изисквания за действителността им. При нищожност поради невъзможен предмет, съдебната практика на ВАС е единна, че не възниква право на приспадане данъка, тъй като възникването на данъчното събитие в този случай е очевидно невъзможно – например при договор за превоз не е посочен адресът, на който следва да бъде доставена стоката. Преценката за нищожност на договора поради невъзможен предмет е пряко свързана с правото на приспадане на данъка по издадена въз основа на такъв договор фактура. Тази преценка е решаваща за разглежданото право и поради това не може да се определи като *obiter dicta*, макар и съдебното решение да формира сила на присъдено нещо само по въпроса за законосъобразността на обжалвания РА, а не по въпроса за валидността на договора.

86.За никой от процесните договори не се претендира невъзможен предмет. В този случай нищожността следва да бъде доказана, практиката на ВАС не е единна по въпроса следва ли съдът задължително да вземе становище по този въпрос в мотивите на съдебния акт. Така не може да бъде проверена тезата на органите по приходите за привидност на процесните доставки, според която никой не може да прехвърли върху другиму повече права, отколкото той сам има (*nemo plus juris ad alium transferre potest quam ipse habet* от римското право), основана от фактическа страна на липсата на доказателства, че посочените във фактурата доставчици или подизпълнители, когато има такива, не разполагат с необходимите персонал, материали и активи да предоставят съответната услуга.

87.По искането на ответника съдът следва да установи неистинност на подписите на представляващите доставчика лица, съдържащи се в договори и приемо-предавателни протоколи, тъй като от М. П. не бяха ангажирани доказателства. Съдът следва дори да изключи същите от доказателствата по делото и да изпрати съдебния акт на Прокуратурата, съгласно чл.193,ал.2 ГПК. Установяването на неистински документ не е равнозначно на установяване на престъпление, в това число и по чл.255,ал.1,т.6 НК, но законодателят изключва правото на съда да вземе становище за връзката на такива документи с правото на приспадане, което препяства и преценката им от гледна точка на това,

осъществена ли е данъчна измама по фактурите, издадени от двама доставчици, като самостоятелно основание да се откаже правото на приспадане.

88.Документът с невярно съдържание се определя като такъв съобразно верността на посочените в него количествено-стойностни характеристики на стопанската операция, качеството, вида или размера на извършената работа или броя на работниците и други измерими показатели, които обективно могат да бъдат установени. Документална обоснованост на стопанските операции е налице само когато фактурата като първичен счетоводен документ отразява вярно действително осъществена такава операция – чл.4, ал.3 от ЗСч.

89.Принципът за предимство на съдържанието пред формата по чл. 4, ал.1,т.5 от ЗСч също изисква воденето на счетоводството според действителното съдържание на стопанските операции. Стопанските операции от гледна точка на доставчиците, освен плащанията по фактурите, следва да обективират разходи за извършването на услугите, доколкото не се твърди, че са ползвани безвъзмездно персонал и активи за извършването им. При извод за съставени документи с невярно съдържание следва, че не възникнало данъчно събитие и съответната фактура и не е следвало да бъде издавана.

90.С оглед на горното, е необходим отговор на въпроса дали понятието „данъчна измама” за целите на приспадане на ДДС по правото на Съюза включва привидните съглашения, при които посоченият във фактурата доставчик или негов подизпълнител не разполага с необходимите персонал, материали и активи да предостави услугата, както и включва ли това понятие използването на неистински документи - относно авторството на подписалите ги за доставчика лица, представляващи договори и приемо-предавателни протоколи, представени като доказателство за постигнатото съгласие по дължимите насрещни престации и за изпълнението на доставката, по която упражнено правото на приспадане.

91.Неистинността на документите относно авторството на подписалите ги лица за доставчиците е претендирана от ответника едва пред съда. Тези документи са представени в хода на ревизионното производство, в което ревизиращите органи имат правомощие служебно да назначат експертиза за това обстоятелство. Довод за неистинност на документи не се съдържа в актовете на тези органи. Искането е направено по реда на чл.193 ГПК, който размества тежестта на доказване и поставя в тежест на лицето, което ще се ползва от доказателствата да докаже истинността на подписите. Такова производство е уредено изрично само пред съда.

92.От практиката на Съда на ЕС следва, че зачитането на правото на защита, регламентирано изрично по чл. 47 от Х. за основните права на ЕС, представлява основен принцип по правото на ЕС, който трябва да се прилага, когато административен орган възнамерява да приеме акт, увреждащ за лицето, към което е насочен. По силата на този общ принцип лицата, адресати на решения, чиито интереси са осезаемо засегнати от тези решения, следва да имат възможност да представят по надлежен начин своето становище относно елементите, на които административният орган възнамерява да основе своето решение. В този смисъл - например Решение на Съда от 18 декември 2008 г. S., Дело С-349/07, Сборник 2008 стр. I-10369, точки 36 и 37.Тази логика следва и от правото на изслушване преди издаването на акта и задължението за мотивиране на актовете на администрацията по чл. 41, параграф 2 ,букви „а” и „в” от Х.. Принципът за

правната сигурност изисква прилагането на правото да бъде предвидимо за съответните лица.

93. Тези принципи очевидно поткрепят забраната за влошаване на положението на жалбоподателя и се противопоставят на правомощието на съда да разреши спора по същество като вземе предвид нови факти, в това число и за установяването на „данъчна измама“, когато изрично такова твърдение не се съдържа в акт на орган по приходите. От друга страна, както следва от практиката на Съда на ЕС, борбата с укриването на данъци, избягването им и възможните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от директивата за ДДС, позоваването на правото на Съюза с цел измама или злоупотреба не е позволено – например Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Н. и др. (С-255/02, R., стр. I-1609, точки 681 и Решение от 6 юли 2006 г. по дело К. und R. R. (С-439/04 и С-440/04, R., стр. I-6161, точка 54.

94. Така за да се осигури баланс на противоположните интереси на страните по делото, следва да се разреши въпроса, от задължението на съда да откаже прилагането на правото на приспадане при данъчна измама по точка 32 от решението по делото V. SA, цитирано по-горе, произтича ли и задължение служебно да установи нови фактически положения и прецени всички обстоятелства, в това число за наличието на привидни сделки, неистински документи, документи с невярно съдържание, предвид компетентността на съда по националното право да разреши спора по същество като спазва забраните за влошаване положението на жалбоподателя и да се произнесе по въпроса, извършено ли е престъпление, принципите за правото на защита, на добра администрация и правна сигурност, при правомощие служебно да прилага всички относими към разрешаване на правния спор норми по националното право и по правото на Съюза.

95. Доколко спорните фактури отразяват възникнало данъчно събитие е въпрос на доказване. М. П. твърди, че правото му на приспадане е възникнало само поради издаването на данъчна фактура с начислен ДДС, плащането на данъка и данъчната основа на посочения в същата доставчик и съставен приемо-предавателен протокол, подписан и от доставчика по фактурата. Казусът е усложнен предвид обстоятелството, че доставки на услуги от вида, предмет на спорните фактури са получени от М. П.. Спорно е обстоятелството, че доставките са извършени от посочените във фактурите доставчици или от подизпълнителите им, тъй като не са отразени разходи за извършването на услугите в счетоводствата им, а повечето от тях не представят никакви доказателства, че разполагат с персонал и активи за извършването им, в това число и по безвъзмездни договори.

96. Съобразно това твърдение ответникът поддържа, че М. П. не притежава данъчен документ, издаден от действителния доставчик на услугите, което съставлявало основание да не се признае правото на приспадане. Задължението да издаде фактура и начисли данъка възниквало само за действителния доставчик при определени условия, сред които доставчикът да е регистрирано за целите на ДДС лице и доставката да е облагаема за него. Установяването на действителния доставчик е необходимо за да се провери изпълнението на посочените изисквания по отношение на него - възникването на данъчно събитие като основание за изискуемост на данъка и издаването на фактурата, в която да начисли данъка.

97.Изложеното изисква да се даде отговор на въпроса дали правото на приспадане на данъка по чл.178 алинея 1, буква „а” от Директивата за ДДС изисква доставката да е действително извършена от посочения във фактурата доставчик, в това число и чрез превъзлагане на подизпълнител във връзка с понятието за данъчна измама. Съобразно отговорът на този въпрос съдът следва да приложи и националната норма - чл. 71, точка 1 ЗДДС.

98.Директивата за ДДС не определя какъв следва да бъде обхватът на контрола върху упражненото право на приспадане. Ако контролът следва да се осъществи само по отношение на получателя по доставката, този контрол следва да обхваща дали действително е получил услугата и същата използвана ли е за икономическата му дейност при последващи облагаеми доставки. Ако контролът обхваща и задължението на доставчика да издаде фактурата и начисли данъка, то следва да се приложи установи и дали действително е извършена от посочения във фактурата доставчик или негов подизпълнител. В казуса по делото двама от подизпълнителите също имат подизпълнители. Органите по приходите твърдят несъответствие на предмета на превъзложените услуги. Затова е важно да се изясни следва ли да се провери прекия доставчик и всички подизпълнители по веригата, за да се установи без всякакво съмнение, че пряката доставка на услуга е изпълнена от посочения във фактурата доставчик или негов подизпълнител.

99.Приемането съгласно чл.264 ЗЗД включва задължението на възложителя на услугата М. П. „да прегледа работата” и правото му да направи всички възражения за неправилно изпълнение, ако такива не са направени, работата се счита за приета и одобрена. Приемането освен фактическо е и правно действие, свързано с възникването на задължение за плащане на възнаграждението. Възнаграждението съгласно чл.266 ЗЗД по договор за изработка се дължи само за приета работа, а не за положен труд по принцип. Приемането на изпълнението по процесните договори е обективизирано в приемо-предавателни протоколи, в които липсват възражения за лошо изпълнение. Липсват доказателства за предявени искиове между страните или връщане на платеното по доставките на като недължимо.

100.Съгласно чл. 25,ал.2 ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена. От чл.12 ал.1 от ППЗДД следва ,че услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея, съгласно ЗСч и приложимите СС. Приходът по смисъла на ЗСч и приложимите счетоводни стандарти - СС 18 се признава, когато разходите направени по сделката, както и разходите за завършване на услугата могат надеждно да бъдат измерени. Следователно, действителното възникване на данъчно събитие по смисъла на чл. 12, ал.1 ППЗДДС следва да бъде удостоверено с надеждно отчетени разходи за извършване на услугата от съответния доставчик или негов подизпълнител.

101.ЗСч изисква по чл.4, ал.1, т.4 съпоставимост между приходите и разходите (правилото за симетрията), а в чл.13 и чл.17 препраща към правилата на счетоводните стандарти относно оценяването и представянето във финансовите отчети на приходите и разходите. От изискването по чл. 22б, ал. 3 от ЗСч за съответствие на националните стандарти с М., приети като приложение към Регламент (ЕО) № 1725/2003 следва, че признаването на приходите и разходите в счетоводството на доставчиците по процесните услуги, се подчинява на правилата на М. 2, озаглавен „Материални запаси“ - параграфи 5, изречение последно и 16,

М. 18 озаглавен „Приходи” – параграфи 20 и 24.

102. При приложение на цитираните разпоредби на М. 2 следва, че доставчиците е следвало да отразят разходи за труд и другите разходи за персонала, зает в предоставянето на услугата, както и съответната част от общите разходи за тях. Когато възложителят не е предоставил материали за изработка на поръчаното (например за изработването на каталозите), услугата е свързана със създаването на нова вещь изцяло за сметка на доставчика, то разходите включват и материални запаси. Предвид съставените протоколи за приемане на услугите, подписани от страните, то признаването на прихода е извършено и етапът на завършеност е оценен чрез преглед на извършената работа, съобразно М. 18.

103. Независимо обаче от цитираните счетоводни изисквания, възникването на данъчно събитие е свързано с изпълнение на договореностите между страните. Доказването на изпълнението на задълженията на доставчиците по договорите за услуги като насрещна престация на полученото плащане, обуславя правото на приспадане на данъка на получателя М. П., тъй като не е налице хипотеза на авансови плащания. Както следва от съдебната практика на Съда на ЕС и противно на практиката на ВАС, обсъдена по-горе - например Решение от 03 май 2012г. на Съда на ЕС по дело L. L., C-520/10, точка 26, „с ДДС се облагат доставките на стоки и услуги, а не плащанията, извършени като насрещна престация за тях (...)”. Съгласно точка 27 от цитираното решение, „доставката на услуги е извършена „възмездно“ (...) и следователно подлежи 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 услугата, предоставена на получателя”. Също е направен извод за необходимост да съществува пряка връзка между извършената услуга и получената насрещна престация.

104. Всички процесни доставки са търговски сделки за двете страни, съгласно чл.286 от ТЗ, всички доставчици са търговци, задължени да водят счетоводство – чл. 53, ал.1 ТЗ, в което да отразява движението на имуществото на предприятието си. За всички услуги са приложими правилата на договора за изработка по смисъла на чл.258 от ЗЗД относно приемането на извършеното, съгласно препращането по чл. 288 ТЗ за неуредените случаи. Поради двустранния характер и възмездността на договорите, на задължението на изпълнителя да предаде изработеното, съответства задължението на възложителя да приеме изработеното и да заплати възнаграждението. Задължението за приемане съгласно чл.264 ЗЗД включва задължението на получателя „да прегледа работата” и правото да направи всички възражения за неправилно изпълнение, ако такива не са направени работата се счита за приета, одобрена. С оглед на това приемането има и правно действие, освен другото свързано и с възникване на задължението за плащане на възнаграждението. Възнаграждението съгласно чл.266 ЗЗД се дължи само за приета работа, поради което приемането на изпълнението е главният факт, който определя възникването на данъчно събитие. Липсват доказателства за направени възражения за лошо изпълнение, предявени иски между страните. Ответникът не оспорва, че М. П. е получило услуги, като посочените в процесните фактури, но от други доставчици.

105. При тези обстоятелства възниква въпрос, следва ли предметът на спора да се концентрира само в доказване на изпълнението на задължението на доставчика да предаде изработеното на получателя и приемането без възражение на услугите, или

следва да се вземат предвид доказателствата в счетоводството на съответния доставчик или негов подизпълнител за отразени разходи по извършените доставки, за това дали разполага с персонал и активи да ги извърши, като изискване за счетоводно доказване на възникнало данъчното събитие по смисъла на чл.25,ал.2 ЗДДС вр. чл.12 ППЗДДС. Същевременно съответствието на насрещните престации съгласно цитираната по-горе т.27 от решението по делото L., не се свързва със счетоводно отразяване на разходи за доставката, с разполагаеми персонал и активи за извършването ѝ, а по-скоро с приемането на услугата. При такъв извод, следва да се провери само дали М. П. е получил услуги като процесните, както и същите да са свързани с икономическата му дейност и с последващи облагаеми доставки, по които въпроси не се спори.

106.Признаването на правото на приспадане на основание изпълнение на насрещните престации - приемането без възражение и осъществено плащане на услугите, е свързано с преценката на договорите, протоколите, фактурите и другите доказателства, като вид документи. От гледна точка на гражданското право е общо прието, че имат характер на частни документи и съставляват доказателство само относно лицето, чието волеизявление съдържат, но не и относно фактите и обстоятелствата, предмет на същото - чл.180 ГПК, т.е. само тези документи не обосновават извършена доставка. Същите доказателства като съставени от законните представители на страните, преценявани по наказателното право, са официални документи - чл. 93, ал.1,т.1 и т. 5 от НК. При преценката за осъществен състав на престъпление никое доказателство не обвързва съда. Официалният документ по чл. 179 от ГПК, който се свързва винаги с издаването му от лице, заемащо длъжност в администрацията и в рамките на правомощията му.

107.Според Съдът на ЕС, „държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи” – Решение от 21 юни 2012г. по съединени дела M. kft (C-80/11) и P. D. (C-142/11), точка 63, все още непубликувано в сборника и цитираната в същата точка съдебна практика. „Другите относими документи” би могло да се приеме, че е широко понятие и включва освен документи за приемането на изпълнението по договорите, както и такива за разходи и за счетоводни записвания. Доставчиците или подизпълнителите им счетоводно не са отразили, че разполагат материални условия, техническа обезпеченост и персонал да осъществят спорните доставки. Дори и да разполагат с такива ресурси, е необходимо да докажат, че са употребени за извършването на процесните доставки.

108.Съгласно чл.182 от ГПК, вписванията в счетоводните книги могат да служат като доказателство на лицата, които са ги водили, преценяват се от съда според редовността им и съобразно другите обстоятелства по делото. В случая не се касае само за неспазването на формални изисквания, каквито са регистрирането на трудови договори и издаването на служебни бележки по граждански договори, по примера на съдебната практика на Съда на ЕС по т. 39 от Решението от 06 септември 2012г. по делото G. T., I – 324/11, непубликувано в сборника, а до липсата на доказателства за персонал и ресурси въобще при част от доставчиците, не са отразени разходи или съставени други доказателства във връзка с извършването на доставките.

109.Понастоящем по правото на ЕС не съдържа обща клауза за борба със злоупотребите. В Директивата за ДДС не се съдържа разпоредба, както по чл.12,

ал.1 от ППЗДДС, за момента, в който доставката на услугата се счита за завършена. Би могло да се направи извод, че такава разпоредба са изискванията на М., разгледани по-горе, на които съответства изцяло чл. 12 от ППЗДДС относно признаването на разходите при доставки на услуги. Съдебната практика на Съда на ЕС допуска временно ограничаване на правото на приспадане на платения по получени доставки данък, при положение, че не противоречи на принципа за пропорционалност – съгласно отговора на първия преюдициален въпрос по Решението от 29 юли 2010г. по делото P., C- 188/09, но по отношение на данъчно-задължени лица, получатели по доставки, които не са изпълнили формалност по осчетоводяването на продажбите – неотчитане с касов апарат. В казуса по настоящето дело се касае за неизпълнение на счетоводни формалности от доставчиците, а не от получателя, с оглед на което посочената съдебна практика не може изцяло да се приеме за приложима като допустима принципно санкция по отношение на правото на приспадане на получателя по доставката поради счетоводни нередовности, допуснати от доставчиците.

110. Освен това по националното право, не се съдържа списък от документи, които получателят следва да представи на органите по приходите, в това число и по отношение на доставчика, като доказателство за възникнало данъчно събитие при доставка на услуги. Също по правото на ЕС не е предвидено представянето на сигурни доказателства, от които откъд всякакво разумно съмнение да следва, че получателят е действал добросъвестно и е взел всички разумни мерки за да се увери, че не участва в данъчна измама и има право да приспадне данъка по същата. На основание принципа за правна сигурност би следвало правото на приспадане да може да бъде упражнено от получателя М. П. при изпълнение на изискването да притежава данъчна фактура, съгласно чл. 71, т.1 от ЗДДС, съответно чл. 178, ал.1, буква а) от Директивата за ДДС. Това обаче не изключва съдебна практика, както по т.27 от решението по делото L. L., цитирано по-горе, която изисква да се установят обективните характеристики на облагаемите доставки на услуги, сред които възмездност и връзка между насрещните престации.

111. Ответникът мотивира твърденията си с оспорените като неистински документи, а относими към привидността са доводите за липсата на доказателства за извършени разходи, за разполагаеми персонал и материални условия за извършване на процесните услуги при преките доставчици или техни подизпълнители. Съгласно правилото на чл. 37, ал.4 ДОПК, органите по приходите могат да приемат за несъществуващи обстоятелства, за които не са представени доказателства. Искания за представяне на доказателства са изпратени до всички преки доставчици на М. П.. От гледна точка на посоченото правило за доказване, изводът за несъществуването на определени факти е направен след спазване на предвидената процедура за представяне на доказателства чрез връчване на искания за представяне доказателства.

112. Правилото по чл.12, ал.1 ППЗДДС се прилага общо за всички доставки на услуги и по отношение на всички данъчнозадължени лица, които предоставят услуги на територията на страната. Принципът за документална обосновааност на стопанските операции изисква счетоводните записвания да се основават на документи за изпълнението на насрещните престации по договорите - протоколи за приемане и предаване без възражение на изработеното, отчети за разходи за труд, за вложени материали и изразходена електроенергия, за употребен стопански инвентар и



дълготрайни активи, когато такива са необходими и са послужили за извършване на услугите. Поради това чл. 12, ал.1 ППЗДДС включва пълно доказване на възникнало данъчно събитие: както доказателства за фактическото изпълнение на насрещните престации при доставката на услуги, така и основаното на тези доказателства счетоводно отразяване на доставката.

113. Данъчната фактура, издадена при спазване на принципа за предимство на съдържанието пред формата по чл.4, ал.1, т.5 от ЗСч, следва да отразява винаги възникнало данъчно събитие. Последното от своя страна, като свързано по националното право със счетоводното признаване на разходи и приходи при завършването на услугата – чл.12, ал.1 ППЗДДС, следователно е в пряка зависимост от приемането без възражения на услугата от получателя М. П., както се обсъди по-горе, произтичащо от чл. 266 от ЗЗД. Следователно, в крайна сметка възникването на данъчно събитие е свързано в материалноправен аспект с приемането на услугите без възражения по изпълнението. От тази гледна точка правото на приспадане, основано на възникнало данъчно събитие, не изглежда изцяло да зависи само от счетоводното отразяване на разходите за доставка на услуги по смисъла на чл.12 ППЗДДС. Но от друга страна спазването на счетоводните формалности и принципи са доказателство за действително осъществена доставка на услуги по смисъла на чл.182 ГПК.

114. От съдебната практика по делото S., C-318/10, Решение от 05 юли 2012г., т. 50 и 53, непубликувано в сборника, следва, че е допустима национална уредба, предвиждаща задължение за представяне на доказателства за действителното извършване и за редовността на осъществените сделки, но която не надхвърля необходимото за постигане на преследваните цели - предотвратяване на данъчна измама и дали сделката представлява изцяло привидна договореност, само ако отговаря на принципа за пропорционалност, но в хипотезата на признаване на разходи за дейността, като въпросът не е третиран от гледна точка на Директивата за ДДС.

115. Спазването на формалните изисквания за счетоводно отчитане е свързано и със задължението за водене на достатъчно подробна счетоводна отчетност по чл.242 от Директивата за ДДС. Тази разпоредба е част от Дял XI, съдържащ разпоредби за задълженията на данъчнозадължените лица, и конкретно от глава 4 от този раздел „Счетоводна отчетност“, в която по отношение на доставките, осъществени на територията на една държава-членка, са въведени задължения освен за съхраняването на данъчните фактури, за водене на данъчни декларации и извлечения за рекапитулация - за доставките на стоки, услуги и за вътреобщностни придобивания и доставки. В чл. 63 и в други разпоредби на дял VI „Данъчно събитие и изискуемост на ДДС“ от Директивата за ДДС не се съдържа изрично препращане към счетоводните правила за признаване на разходи като момент на завършване на доставката на услугата и възникване на данъчно събитие. Директивата за ДДС съдържа изисквания за водене на точно определени регистри и за деклариране на данъка, които в казуса по делото не е спорно, че са спазени от М. П. и неговите доставчици за процесните фактури. От друга страна М. са част от правото на ЕС, уреждащи правилата на счетоводната отчетност, доколкото по смисъла на чл.242 от Директивата за ДДС не препраща към правилата на държавите членки.

116. Както следва от чл.9, параграф 1 от Директивата за ДДС, целите и резултатите

от независимата икономическа дейност на данъчнозадълженото лице са без значение за облагането с ДДС. Но същевременно безвъзмездните доставки са изключени от данъчното облагане с ДДС, по аргумент от чл.2, параграф 1, буква а) и в) от същата директива. Ако доставчиците действително са изпълнили услугите по процесните фактури без да извършат разходи за собствена сметка, това би било възможно само ако са ползвали безвъзмездно активи по договор за заем за послужване, също безвъзмездно материали или персонал, което изрично е обявено за отклонение от данъчно облагане – чл. 16,ал.2, точка 3 от Закон за корпоративното подоходно облагане, в това число и между несвързани лица. Доставчиците са отразили процесните фактури в дневниците си за продажби и в справките декларации, данъчната основа и данъкът са платени от М. П., т.е. приходите са обявени на органите по приходите и същите могат да бъдат взети предвид при облагането с корпоративен данък на доставчиците. Така преценено положението на доставчиците е неблагоприятно, лишено от икономическа логика. В тази връзка, изключващо всяко съмнение за безвъзмездна или привидна доставка е правилото по чл.12, ал.1 ППЗДДС за счетоводното доказване на възникването на данъчно събитие, основано на изпълнение на насрещните престации и поради това на действително осъществена възмездна доставка.

117. Правилото по чл. 12, ал.1 ППЗДДС съответства на чл.242 от Директивата за ДДС за водене на достатъчно подробна счетоводна отчетност, ако последната разпоредба обаче предполага счетоводно отчитане изцяло в съответствие със счетоводните принципи и стандарти. Но може да се направи и извод, че отчетността включва само фактурирането, воденето на извлеченията за рекапитулация и декларациите, изрично предвидени в тази Директива. Същевременно чл.273 алинея 2 от Директивата за ДДС забранява изрично само въвеждането на допълнителни задължения във връзка с фактурирането, но не и със счетоводното отчитане, в това число и свързано със счетоводното доказване на възникнало данъчно събитие.

118. У. израз „за прилагания ДДС“ води до нееднозначен извод за изискването по чл.242 от Директивата за ДДС за обхвата на счетоводната отчетност, която лицата следва да водят. Отговорът на този въпрос не произтича и от постановеното по т.63 от решението по делото M. kft (C-80/11) и P. D. (C-142/11), цитирано по-горе, тъй като съдът освен декларациите и отчетите, неизчерпателно посочва „и другите относими документи“, каквито могат да бъдат например свързаните с фактурите документи по чл.219 от Директивата за ДДС. Безспорно изискванията за счетоводната отчетност по чл. 242 от Директивата за ДДС, следва да способстват за доказване на възникнало данъчно събитие и за борба с данъчните измами, т.е. изискванията за счетоводна отчетност следва да се тълкуват във връзка с чл. 63 и 273 от същата директива. Освен това съгласно чл. 53, ал.1 от Търговския закон, всички търговци са задължени да водят счетоводство. Съдът безспорно следва да прецени дали член 12 от ППЗДДС съответства на 242 от Директивата за ДДС, за да прецени следва ли да се откаже правото на приспадане поради невъзникнало данъчно събитие.

119. В случай, че за целите на контрола на правото на приспадане следва да се вземат предвид само изрично регламентирани по Директивата за ДДС документи за водене на отчетност: фактури, декларации и извлечения за рекапитулация, предвид посоченото по чл. 226, алинея 1, т. 6 от Директивата за ДДС изискване фактурите да съдържат „степената и естеството на предоставените услуги“, то следва ли при доставка на услуги фактурите да съдържат информация за

фактическото извършването на услугата – обективни факти, които да могат да бъдат проверени като доказателство, че действително услугата е извършена и от посочения в същата доставчик. Без да е възможно да се проверят конкретни факти по предоставянето на услугите, контролът върху правото на приспадане бил изцяло формален без да държи сметка за обективните характеристики на доставките и ще се свежда само до правилното издаване на фактура, отразяването ѝ в съответното извлечение и справката декларация.

120. Предвид възможното различно тълкуване на съдържанието на относимите норми от Директивата за ДДС към казуса по делото, в това число и съобразно принципите по правото на Съюза и практиката на Съда на ЕС, създава неяснота относно обхвата на приложението им, като съобрази, че не е налице изрична регламентация за „данъчна измама” и за привидните сделки за целите на прилагането на общата система за ДДС по националното право и по правото на Съюза, настоящият съд е в невъзможност да изпълни задължението си служебно да приложи тези норми при също служебната проверка за материална законосъобразност на оспорения РА, както и целта на Директивата за ДДС съгласно съображение 45 от преамбюла – да хармонизира задълженията на данъчнозадължените лица, е задължен да поиска тълкуване на приложимите разпоредби от Съда ЕС.

С оглед на изложеното, на основание чл. 631 от Гражданския процесуален кодекс, Административен съд София – град, Първо отделение, 12 състав,

#### ОПРЕДЕЛИ:

ОТПРАВЯ ПРЕЮДИЦИАЛНО ЗАПИТВАНЕ до Съда на Европейския Съюз, на основание член 267 от Договора за функциониране на Европейския съюз и по реда на чл. 23 от Статута на Съда във връзка с член 93 и следващите от Процедурния правилник на същия съд, със следните въпроси:

1. Следва ли да се отнесат към „данъчна измама” за целите на приспадане на ДДС по правото на Съюза, фактически положения, при които посоченият във фактурата доставчик или негов подизпълнител не разполагат с необходимите персонал, материали и активи да предоставят услугата, не са документирали разходи за фактическото извършване на услугата и отразили такива в счетоводството си, както и са съставени неистински документи относно авторството на подписаните ги за доставчика лица, представляващи договор и приемо-предавателен протокол, представени като доказателство за дължимите насрещни престации и за изпълнението на доставката, за която е издадена данъчна фактура и упражнено правото на приспадане на данъка.

2. От задължението на съда да откаже прилагането на правото на приспадане на данъка при данъчна измама, произтичащо от правото на Съюза, изведено в съдебната практика на Съда на Европейския съюз, произтича ли и задължение националният съд служебно да установи наличието на данъчна измама при условията на главното производство, като: прецени нови фактически положения, въведени за пръв път пред съда; прецени всички доказателства, сред които относими към привидни сделки, неистински документи, документи с невярно съдържание, предвиди задълженията на съда по националното право да разреши делото по същество, да спазва забрана за влошаването на положението на жалбоподателя, да спазва принципите за правото на защита и правна сигурност и

служебно да приложи относимите правни норми?

3. Във връзка със задължението на съда да откаже правото на приспадане на ДДС при данъчна измама, произтича ли от чл.178 алинея 1, буква „а” от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изискване за да се упражни посоченото право на приспадане доставката да е действително извършена от посочения във фактурата доставчик или от негов подизпълнител?

4. Изискването по член 242 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, за водене на достатъчно подробна счетоводна отчетност за целите на контрола върху правото на приспадане, включва ли спазването на съответното счетоводно законодателство на държавата членка, предвиждащо съответствие с международните счетоводни стандарти по правото на Съюза, или включва само изискване за водене на регламентираните по същата директива документи за отчетността на ДДС: фактури, декларации и извлечения за рекапитулация?

В случай, че е налице втората хипотеза, да се отговори и на въпроса:

Предвид посоченото по чл. 226, алинея 1, т. 6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изискване фактурите да съдържат „степената и естеството на предоставените услуги”, то следва ли при доставка на услуги фактурите или съставен във връзка със същите документ да се съдържа информация за фактическото извършване на услугата – обективни факти, които да могат да бъдат проверени и като доказателство, че действително услугата е извършена и доказателство, че е извършена от посочения в същата доставчик.

5. Изискването по член 242 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, за водене на достатъчно подробна счетоводна отчетност за целите на контрола върху правото на приспадане, тълкувано във връзка с член 63 и член 273 от същата директива, допускат ли национална разпоредба, която предвижда, че услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно приложимото счетоводно законодателство, предвиждащо съответствие с международните счетоводни стандарти по правото на Съюза и принципите за документална обосновааност на стопанските операции, предимство на съдържанието пред формата и съпоставимост между приходите и разходите?

СПИРА производството по адм. д.№ 7780/2010г. по описа на Административен съд София – град, Първо административно отделение, 12 състав.

**ОПРЕДЕЛЕНИЕТО НЕ ПОДЛЕЖИ НА ОБЖАЛВАНЕ.**

Административен съдия: