

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ 1

град Велико Търново, 14.02.2013 година

Административен съд – Велико Търново, VI - ти състав, в закрито съдебно заседание на четиринадесети февруари през две хиляди и тринадесета година, в състав:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: Росен Буюклиев

като разгледа докладваното от председателя адм.дело № 192 по описа на Административен съд – Велико Търново за 2012 г., за да се произнесе, взе предвид следното:

Производството по настоящото дело е образувано по жалба на данъчния субект „Хлебозавод Корн“ ООД, ЕИК 201217343, (с променено в хода на производството наименование „Фирин“ ООД), с която се оспорва законосъобразността както и обосноваването на ревизионен акт №04251100027/26.09.2011 г., издаден от главен инспектор по приходите при териториална дирекция на НАП – гр.Велико Търново, който в обжалваната пред съда част е изрично потвърден с решение №23/16.01.2012 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – гр.Велико Търново (понастоящем тази дирекция е с ново наименование: „Обжалване и данъчно осигурителна практика“). С този ревизионен акт в частта му, потвърдена от ответника, за данъчен период по ЗДДС месец ноември през 2010 г. е установено допълнително задължение за ДДС в размер от 605 445, 31 лв. и за данъчен период по ЗДДС месец декември през 2010 г. е установено допълнително задължение за ДДС в размер от 122 467, 81 лв. Върху тези суми съответно са начислени и предвидените законови лихви. 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 счита за необходимо с оглед на искането на жалбоподателя, а и 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 „Хлебозавод Корн“ ООД, ЕИК 201217343, (с променено в хода на производството наименование „Фирин“ ООД) със седалище и адрес на управление град Горна Оряховица, улица „Свети Княз Борис I“ №94. Дружеството се представлява от управителя си Г.С.З.

2. Ответник по делото е директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – гр.Велико Търново при Централно управление на Националната агенция по приходите (като понастоящем тази дирекция се именува „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, с оглед на разпоредбата на §44, т.2 от ПЗР на ЗИДЗДДС (обн., ДВ, бр. 94 от 30.11.2012 г., в сила от 1.01.2013 г.), която е задължителна контролна административна инстанция на администрацията, която е компетентна по отношение на администрирането и установяването на дължимия ДДС.

II. Предмет на делото:

3. Ревизионен акт №04251100027/26.09.2011 г., издаден от главен инспектор по приходите при териториална дирекция на НАП – гр.Велико Търново, който в обжалваната пред съда част е изрично потвърден с решение №23/16.01.2012 г. на ответника, с който за данъчен период по ЗДДС месец ноември през 2010 г. е установено допълнително задължение за ДДС в размер от 605 445, 31 лв. и за данъчен период по ЗДДС месец декември през 2010 г. е установено допълнително задължение за ДДС в размер от 122 467, 81 лв. На практика тези допълнителни задължения представляват установен окончателно ДДС за внасяне, като тези данъчни резултати са функция на отказ да се признае приспадане на входящо ДДС по общо четири фактури на двама доставчици, както следва: ДДС от 600 000 лв. по фактура №16/29.11.2010 г., ДДС от 2028,98 лв. по фактура №17/30.11.2010 г. и ДДС от 202 лв. по фактура №18/01.12.2010 г. – издадени от доставчика „Агра Плани“ ЕООД – гр.Долна Оряховица и ДДС от 121 200 лв. по фактура №1000000001/23.12.2010 г. на доставчика „Йорк Скай“ ЕООД – гр.Търговище.

III. Фактическа обстановка:

4. От преписката се установява, че жалбоподателят е българско търговско дружество, учредено по българското право и съществуващо в правноорганизационната форма на дружество с ограничена отговорност. Същото, според констатираното от ревизорите, има капитал от 3 660 000 лв. Този капитал е разпределен между двама съдружници: съдружникът „Йорк Скай“ ЕООД с ЕИК 125516666, който притежава капитал от 3 658 670 лв. и съдружникът К.М.Й. – български гражданин, който притежава капитал от 1 330 лв.

5. Видно е от събраните по преписката доказателства, че дружеството – жалбоподател е икономически оператор, чиято независима икономическа дейност е в областта на производството на хляб и сладкарски изделия и търговията с тях. Важно е да се посочи и, че първоначалната регистрация на субекта за целите на общата система на ДДС е извършена на 04.08.2010 г. от органите по приходите.

6. Всъщност, необходимо е да се посочи, че видно от молбата на представителя на жалбоподателя, а и след преценката и от страна на настоящата инстанция, не е необходимо да се описва цялата фактическа матрица, обхваната и установена от администрацията при ревизията. В контекста на въпросите, които са поставени и които съдят след прецизиране и съответно изменение намира, че е уместно да отправи до Съда на ЕС, то фактите които следва да се опишат за целите на преюдициалното запитване са тези, които касаят спора по приспадането на входящо ДДС от 600 000 лв. по фактура №16/29.11.2010 г., издадена от доставчика „Агра Плани“ ЕООД – гр.Долна Оряховица.

7. Ревизията, в резултат на която е издаден оспорения пред съда ревизионен акт, е била надлежно възложена със Заповед № 1100027/15.03.2011 г., която е била връчена на субекта на 23.03.2011 г. Предмет на това ревизионно производство е установяването на действително дължимия ДДС за периода от 04.08.2010 г. до 31.12.2010 г.

8. След като са извършени съответните процесуални действия – отправяне на искане за представяне на доказателства и на обяснения от задълженото лице и на такива искания към доставчиците, то ревизорите са подложили на анализ събраните доказателства.

9. По повод на посочената фактура, както жалбоподателят, така и доставчикът му „Агра Плани“ са предоставили на вниманието на ревизиращите договор за покупко – продажба, който е сключен на 28.11.2010 г., свързани с него банкови документи, декларации, регистри на счетоводни сметки. Впрочем с този договор е било уговорено, че доставчикът за свой риск и за сметка на получателя (купувача) следва да му достави 10 000 тона хлябна пшеница – реколта 2011 г., която е следвало да отговаря на стандарт за качество 2Б група, като общата цена на доставката е от 3 600 000 лв. с включено ДДС в нея. Важно е да се упомене, че цената за тази доставка е била авансово дължима след подписването на договора – чл.3 от него. Според чл.6 от този договор задължението на доставчика би следвало да се приеме за изпълнено, когато физическото предаване на вещта е изпълнено на получателя или на определено от него лице или стоката (съответно процесната бъдеща пшеница) се предаде на превозвач, който да я достави на получателя, като едновременно това се изпрати и писмено изявление до получателя за експедицията. Уговорено е в този договор, че вещта следва да се предаде до 31.12.2011 г. – чл.7 от него. Извън това обаче в него се съдържа и клаузата, че когато неизпълнението не се дължи на непреодолима сила (*force major*) в останалите случаи на ненавременно изпълнение, доставчикът дължи изпълнение за същата престация към 31.12.2012 г. – чл.11 от договора.

10. По силата на договора доставчикът е следвало да придружи изпълнението на доставката с определени документи – чл.6, предложение трето.

11. По делото няма спор, че доставчикът „Агра Плани“ към момента на сключването на коментирания договор не е отговарял на някои законови изисквания, които националният закон поставя, за да признае сделка като процесната за валидна от формална страна. Тези изисквания са поставени в разпоредбата на чл.23 от Закона за съхранение и търговия със зърно (ЗСТЗ), като според нея лица, които не са регистрирани в Националната служба по зърното няма право на търговия със зърно в какъвто и да е вид. Всъщност от преписката се установява, че и след сключването на договора доставчикът не е предприел усилия за спазването на това изискване на специалното законодателство.

12. Все пак, по делото е установено от надлежен експерт (назначен от съда), че цената на договорената суровина от качеството, описано в договора, не се различава съществено от пазарната цена за такава суровина за 2011 г. и за 2012 г.

13. Всъщност горното обстоятелство според жалбоподателя има значение, защото не се спори, а и от преписката се установява, че всъщност договорената цена за бъдещата доставка не

представлява обстоятелство, което да е от значение за установения данъчен резултат с ревизионния акт в тази му спорна част. Това е важно в контекста на спора и останалите фактически обстоятелства, които изпълват фактическата матрица в относимата и част.

14. Дължимата авансова цена по договора, която включва и съответното ДДС е била платена по следния начин: на 30.11.2010 г. по сметката на доставчика са преведени седем вноски от по 570 000 лв. и една вноска от 180 000 лв., или общо 4 170 000 лв. (с 570 000 лв. в повече от уговорения аванс). Това плащане е ефективно и е извършено по сметката на доставчика.

15. Като основание за превода е посочена спорната фактура на доставчика. Обаче в същия ден е извършена банкова операция, като цялата сума от 4 170 00 лв. е преведена от доставчика на субекта „Йорк Скай“ - съдружник в дружеството жалбоподател и следователно свързано с него лице (както впрочем се изложи в т. 4). Основанието за тази банкова операция е посочено като „плащане по договор“, съответно „вътрешни преводи“.

16. Органите по приходите са установили, че в отчетните регистри по ЗДДС на доставчика няма отразени сделки със субекта „Йорк Скай“, които да имат някаква фактическа връзка с тези парични трансфери.

17. Обратно на твърдяното от жалбоподателя, установено е от ревизорите (и това се подкрепя от събраните по делото доказателства) обстоятелството, че към момента и на сключването на сделката и на ефективния банков превод на посочените по-горе суми, доставчикът и жалбоподателят са свързани лица по смисъла на приложимото национално данъчно законодателство, тъй като физическото лице К.М.Й. е едноличен собственик на капитала на доставчика „Агра Плани“ ЕООД.

18. Освен горното, уместно е да се подчертае, че субекта „Йорк Скай“ ЕООД, който е получил от доставчика „Агра Плани“ ЕООД сумите, преведени от жалбоподателя на доставчика във връзка с процесната сделка, е също свързано с жалбоподателя лице по смисъла на българското законодателство, тъй като притежава над 99 % от капитала на „Хлебозавод Корн“ ООД.

19. За да обоснове превода на тази сума, доставчикът е представил на ревизорите договор за паричен заем, според който предоставя на „Йорк Скай“ ЕООД в заем сумата от 3 600 000 лв. , която следва да се предостави до 08.12.2010 г., но и да се върне до 08.11.2011 г., като за несвоевременното връщане на заема е договорена и неустойка в размер от 1% . Лихви обаче не са били уговорени по този договор. Впоследствие, на 07.01.2011 г. към този договор е представен анекс, с който страните уговарят тримесечен гратисен период от датата на ефективното получаване на сумата, през която не се дължи лихва, след изтичането на който гратисен период заемателят на сумата – данъчният субект „Йорк Скай“ се дължат месечни лихви в размер на 0,65% върху непогасените вноски по заема. Декларирано е от доставчика, че заемът не е обезпечен.

20. В хода на ревизията е било установено впрочем, че предалия сумите, получени от настоящия жалбоподател доставчик „Агра Плани“ ЕООД е отчет счетоводно приходи от лихви, начислявайки за два месеца – м.03. и м.04 на 2011 г. лихви в размер от по 23 400 лв. месечно. Експертната, допусната от съда по инициатива на жалбоподателя е дала заключение обаче, че при формирането на ФР за 2011 г., доставчикът е отчет счетоводно приходи от лихви в размер от 234 000 лв.

21. Проверявайки тази операция при субекта „Йорк Скай“ ЕООД, ревизорите са установили, че погашения във връзка с този договор за паричен заем всъщност не са правени. От главния счетоводен регистър на този субект от ревизорите е било установено липсата на начисляване на разходи за лихви. Обратно на тази констатация, назначеното по делото ВЛ дава заключение, че сумата от 234 000 лв., представляваща разходи за лихви, е била отчетена от субекта „Йорк Скай“ ЕООД при формирането на неговия финансов резултат за 2011 г.

22. Ефективното разходване обаче на тази сума от субекта „Йорк Скай“ ЕООД за целите или резултатите на неговата икономическа дейност не е установено. Всъщност от материалите по преписката се установява, че още на 30.11.2010 г. (т.е. на датата на получаването на паричните средства), сумата от 3 600 000 лв. (която представлява основата и данъка по спорната фактура) са преведени по банков път на жалбоподателя, като в банковия документ е било посочено като основание „плащане по договор“, наличието на какъвто не е било установено от ревизорите. Обясненията на субекта са били в смисъл, че става въпрос за изпълнение на едно протоколно решение на дружествен орган на жалбоподателя от 29.11.2010 г., с което е било решено тази сума да се внесе при него като допълнителен (привлечен) капитал. В представен от жалбоподателя протокол (който е бил съставен на по-ранна дата, а именно на 26.11.2010 г.) е било отразено, че всъщност лицето К.Й. в качеството му на съдружник – физическо лице и на представител на другия съдружник „Йорк Скай“ и в присъствието на управителя на жалбоподателя С. Е. на това заседание предвид на недостига на парични средства е решил да направи допълнителна парична вноска в

капитала на жалбоподателя в размер от 3 600 000 лв. Ревизорите обаче не са приели тези документи (протоколите и решенията, отразени в тях) за достоверни. Те са отчетли, че всъщност отразеното съотношение на дружествените дялове е станало възможно едва на 21.01.2011 г., когато операторът „Ей Джи Инвест ЛЛП“ ООД със седалище в Обединеното Кралство е прехвърлило 2787 дяла от капитала на жалбоподателя на „Йорк Скай“ ЕООД.

23. На практика, договореният по договора за доставка на пшеница от 28.11.2010 г. паричен аванс е бил ефективно и напълно платен от жалбоподателя, но в резултат на описаните по-горе действия, сумата от 3 600 000 лв. на 30.11.2010 г. е била отново получена от него, като е отчетена като финансиране от съдружник. При това сумата, свързана с договора за доставка на пшеница не е сторнирана (коригирана) с кредитно известие.

24. Последните важни за спора обстоятелства са следните: доставчикът „Агра Плани“ ЕООД не е платил дължимото ДДС за данъчния период, през който е получил авансовата сума, както и друго ДДС, несвързано с процесния случай на обща стойност от 601 806, 63 лв., а на 26.04.2011 г. е бил служебно deregистриран по ЗДДС – т.е. далеч преди настъпването на уговорения падеж на главната престация. Понастоящем този договор не е развален, т.е. действието му не е прекратено.

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, в редакцията действаща към месец ноември 2010г. Освен това приложими са разпоредбите на Закона за съхранение и търговия със зърно (ЗТСЗ) в сила от 14.08.1998 г. в редакцията, действаща към месец ноември на 2010 г., както и разпоредбите на Закона за задълженията и договорите, в сила от 01.01.1951 г. с последните си изменения и допълнения.

Приложими разпоредби на ЗДДС:

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

Б) Съгласно чл.25. (7) Когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане.

В) Съгласно чл.27. (3). (т.1) Данъчната основа е пазарната цена при следните доставки: доставка между свързани лица;

Г) Съгласно чл.68. (1). (т.2) Данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка;

Д) Съгласно чл.69. (1). (т.1) Когато стоките и услугите 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;

Е) Съгласно чл.71. (т.1) Лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от следните условия: 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;

Ж) Съгласно чл.78. (1) Регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката, както и при промяна на вида на доставката.

З) Съгласно чл.78. (2) Корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали обстоятелствата по ал. 1, с отразяването на документа по чл. 115 или на новия документ по [чл. 116](#), с който е извършена корекцията, в дневника за покупките и в справка-декларацията за съответния данъчен период.

И) Съгласно чл.82. (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.89. (1) Когато е налице резултат за периода - данък за внасяне, регистрираното лице е длъжно да внесе данъка в републиканския бюджет по сметка на компетентната териториална

дирекция на Националната агенция за приходите в срока за подаване на справка-декларацията за този данъчен период.

К) Съгласно чл.113. (1) Когато е налице резултат за периода - данък за внасяне, регистрираното лице е длъжно да внесе данъка в републиканския бюджет по сметка на компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите в срока за подаване на справка-декларацията за този данъчен период.

Л) Съгласно чл.115. (1) При изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата.

М) Съгласно чл.115. (3) При увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки - кредитно известие.

Н) Съгласно чл.116. (1) При увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки - кредитно известие.

О) Съгласно чл.116. (3) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен.

П) Съгласно чл.177. (1) Регистрирано лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък.

Р) Съгласно чл.177. (2) Отговорността по ал. 1 се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 - 120 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

С) Съгласно чл.177. (3). (т.1, т.2) За целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия: дължимият данък по ал. 1 не е ефективно внесен като резултат за данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид, и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Приложими разпоредби на ЗСТЗ:

А) Съгласно чл.23. (1) Търговец на зърно е физическо или юридическо лице, което купува зърно с цел преработка или продажба в първоначален, преработен или обработен вид и е регистрирано в Националната служба по зърното и фуражите.

Б) Съгласно чл.23. (2) Лицата, които не са регистрирани по този закон, нямат право да извършват дейностите по ал. 1.

В) Съгласно чл.25. (2) Регистърът на търговците на зърно е публичен. Той се води и се съхранява по ред, определен с наредба на министъра на земеделието и храните.

Г) Съгласно чл.28. (1) Търговските сделки, с които се прехвърля собствеността върху зърно, се сключват в писмена форма и декларация от производителя за произход и добра земеделска практика.

Приложими разпоредби на ЗЗД:

А) Съгласно чл.17. (1) Ако страните прикрият сключеното между тях съглашение с едно привидно съглашение, прилагат се правилата относно прикритото, ако са налице изискванията за неговата действителност.

Б) Съгласно чл.26. (1) Нищожни са договорите, които противоречат на закона или го заобикалят, както и договорите, които накърняват добрите нрави, включително и договорите върху неоткрити наследства.

В) Съгласно чл.26. (2) Нищожни са и договорите, които имат невъзможен предмет, договорите, при които липсва съгласие, предписана от закона форма, основание, както и привидните договори. Основанието се предполага до доказване на противното.

Общностно право:

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

А) Съгласно съображение 26 За да се предотврати загубата на данъчни приходи чрез използването на свързани страни за получаване на данъчни изгоди, при конкретни ограничени обстоятелства следва да бъде възможно за държавите-членки да се намесят по отношение на

данъчната основа на доставката на стоки или услуги и вътреобщностното придобиване на стоки.

Б) Съгласно съображение 39 Правилата, управляващи приспаданията, следва да бъдат хармонизирани в степента, в която засягат действително събирани суми. Частта, подлежаща на приспадане, следва да се изчислява по еднакъв начин във всичките държави-членки.

В) Съгласно съображение 44 Държавите – членки следва да могат да предвидят някой, различен от данъчнозадълженото лице по ДДС, да бъде солидарно отговорен за плащането му.

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

Д) Съгласно чл.62. т.2 ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето - платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен.

Е) Съгласно чл.63 Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

Ж) Съгласно чл.65 Когато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума.

З) Съгласно чл.80. т.1 (б.а, б.б, б.в) 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: 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; 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—390; когато насрещната престация е по-висока от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане по членове 167—171 и членове 173—177.

И) Съгласно чл.90. т.1 В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите-членки.

Й) Съгласно чл.167 Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

К) Съгласно чл.168. б.А Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

Л) Съгласно чл.178. б.А За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия: за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

М) Според чл.179. §1 Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178.

Н) Съгласно чл.184 Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

О) Съгласно чл.185. т.1 Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

П) Съгласно чл.193 ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и член 202.

Р) Съгласно чл.205 При ситуацияите, посочени в членове от 193—200 и членове 202, 203 и 204, държавите-членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето — платец на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС.

С) Съгласно чл.206 Всяко данъчнозадължено лице — платец на ДДС, трябва да плати нетния

размер на ДДС при представянето на справка-декларацията за ДДС, предвидена в член 250. Въпреки това, държавите-членки могат да определят различна дата за плащането на тази сума, или могат да изискат извършването на междинни плащания.

Т) Съгласно чл.207. §2 Държавите-членки също предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че лицата, които съгласно член 205 са солидарно отговорни за плащането на ДДС, спазват тези задължения за плащане.

V. Съдебна практика.

Национална съдебна практика:

27. С оглед на конкретната фактическа матрица, обхваната в пълнота най - релевантна е впрочем сочената от жалбоподателя практика на Върховния административен съд, който е окончателна инстанция по спорове като главния. Тя е изразена в решение по АД №15936/2010 г. на този съд. В разглеждания там случай, получателя е приспаднал ДДС, свързано със 100% авансово плащане на своя доставчик, като към момента на разглеждането на делото бъдещата доставка не е била осъществена. Договорът е предвиждал, че ще се доставят в бъдеще 20 автомобила за използването им от жалбоподателя като таксите. ДДС и основата са били платени изцяло и по сметка. В този случай почти цялата получена от доставчика сума е била преведена на трето лице - дружество, като с неговия управител жалбоподателят е сключил два договора за безлихвен заем за сумите от 136 000 лв. и съответно 225 000 лв. Впоследствие, но след deregистрирането на доставчика по ЗДДС от приходната администрация, този договор е бил развален (прекратен), като във връзка с това е издадено кредитно известие, с което е сторнирана (коригирана) само основата по авансовата фактура на стойност от 360 000 лв. Първоинстанционният съд не е приел аргументите на администрацията, които са били в смисъл, че е следвало да се разследва и установи дали доставчикът е разполагал със стоките, предмет на бъдещата доставка, а единствено меродавното обстоятелство е кога и как е извършено плащането, като извършването на последното не е било спорно. Приел е в тази връзка, че при нормалното функциониране на системата за облагане с ДДС изисква незабавно и безусловно приспадане при настъпването на изискуемостта на данъка. Освен това е прието, че законосъобразно е коригирана само основата по авансовата фактура с оглед на прекратяване на договора, тъй като доставчикът към момента на настъпването на основанието за корекция не е бил регистриран по ЗДДС. Посочено е, че всъщност отказът да се признае приспадането би довел до двойното облагане (събиране) на ДДС, което е недопустимо. Въпреки тези си съждения обаче, първоинстанционната юрисдикция е изтъкнала, че открит и обоснован би бил въпроса дали не са налице действия, целящи избягването на плащането на ДДС на хазната. Поради различни обстоятелства тя е приела, че няма ефективно внасяне на данъка, тъй като дължимия от доставчика ДДС е бил почти изцяло приспаднал по фактурна на дружество, чиито управител е дал безлихвен заем на жалбоподателя. Въпреки това съдът е аргументирал, че въпросът за ефективното плащане на данъка не стои при преценката за възникване на правото на приспадане при извършено авансово плащане, тъй като от гледна точка на ЗДДС този въпрос е релевантен само в случаите на твърдяна злоупотреба с косвения данък, което става в специфично производство за това по чл.177 от българския ЗДДС. ВАС със своето решение е оставил в сила посоченото първоинстанционно решение, като е споделил всички изводи на първоинстанционния съд по отношение на ефективността на плащането и възможността за приспадането на входящото ДДС, свързано с това плащане, като е подчертал, че при отказа да се признае приспадането, би се стигнало до двойното събиране на ДДС. Изрично е аргументирано и от ВАС, че неправилно са изследвани ирелевантни за приспадането обстоятелства, като това дали продавачът е разполагал с автомобилите, имал ли е възможност и намерение изобщо да ги достави и прочие. Изрични мотиви обаче за приложимостта на разпоредбите на националния закон, третиращи евентуалната злоупотреба с данъка не са изложени от ВАС. Посочената практика, както се изложи впрочем, е в най – пълна степен е относима към изследваната в главното производство ситуация. Останалата практика на ВАС обхваща два различни елемента от фактическата матрица – приспадаемостта на ДДС във връзка със ситуация, свързана с ефективно авансово плащане по бъдеща облагаема доставка и приложимостта на института, касаещ солидарната отговорност на получателю на доставката в случаите на данъчна злоупотреба. И в двете насоки практиката на ВАС е колеблива и до известна степен противоречива. По отношение на приспадаемостта на входящо ДДС, свързано с ефективното авансово плащане за бъдеща доставка битуват в практиката на тази юрисдикция две основни и сравнително противоречиви групи становища. В едното от тях се поддържа, че и по входящ във връзка с авансова фактура ДДС, платен от получателю следва във всички случаи да се изследват обстоятелствата дали впоследствие съответният доставчик е доставил стоката, респ.

реализирал ли е услугата, като липсата на тези факти обуславя и отказ за това приспадане към момента на първоначалното му упражняване. В този смисъл са например решения на ВАС по АД №8926/2011 г., АД №185/2012 г. и по АД №369/2012 г. Обратно на това становище, в други решения (включително и най-горе цитираното) поддържат, че необходимост за изследване на тези обстоятелства в тези случаи няма – достатъчно е предметът на доставката да е определен/определен и авансовата сума да е ефективно платена/получена. В такъв смисъл е например решението по АД № 12557/2011г., решение по АД № 8810/2011 г., решение по дело №10941/2011 г. и др. Преобладава обаче становището, изразено в първата част от цитираните решения. По отношение на института на злоупотребата с ДДС, практиката на ВАС е по – оскъдна. В по-голямата част от тази практика се поддържа, че е несъвместимо смесването на основанието за отказ да се признае приспадането на входящ ДДС на получателя с основанието за ангажирането на солидарната му отговорност при злоупотреби с косвения данък по смисъла на националното законодателство. Тази практика произтича от тълкуването на предпоставките на българския ЗДДС (и по-специално на института на чл.177 от него), като това тълкуване е в смисъл, че прилагането на този институт изисква всъщност признаването на резултата от сделката като задължителна предпоставка, при наличието на която солидарната отговорност за получателя е мислима. С различни нюанси, тази теза се поддържа в решенията по следните дела на ВАС: №8719/2010г., №4870/2012 г., №9972/2011 г., №12788/2011 г., №13400/2011 г. Обратното, макар и с известни нюанси се поддържа например в решението по АД №9425/2012 г. Практиката на ВАС обаче е единна в едно отношение, а именно – тази солидарна отговорност се реализира при различни предпоставки от предпоставките, при които администрацията отказва приспадането на ДДС с оглед на изискванията на националното законодателство и по – специално на института на отговорността в случаи на констатирана злоупотреба.

Практика на Съда на Европейския съюз:

28. По отношение на един от компонентите на спора, обхванат от очертаната по-горе фактическа матрица, от значение е решението на СЕС (разширен състав) по дело C - 419/02 Vira Hospitals Ltd & Goldbourn Developments Ltd., с което настоящата инстанция е запозната. Видно от тълкуването на Съда на разпоредбите на чл.10, §1, б.(б), чл.10, §2 и чл.17, §2, б.(а) от Шестата директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17.05.1977 г. (които текстове са идентични с разпоредбите на чл.62, т.2, чл.65 и чл. 168. б.А от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност) той е приел, че изискуемостта на ДДС в ситуация, свързана с авансова фактура, издадена въз основа на ефективно плащане, цялата релевантна информация, засягаща (бъдещото) данъчно събитие, а именно бъдещата доставка или изпълнения следва вече да са известни, съответно стоките или услугите трябва да бъдат точно идентифицирани. Съдът е мотивирал това тълкуване и с обяснителен меморандум към приложението на Шестата директива, сочейки, че всъщност получаването на сумите дава основание за начисляването на ДДС, тъй като страните по сделката демонстрират намерението си за предварително изнесени финансови последици на данъчното събитие. Затова е посочил, че по аргумент за обратното, плащанията за доставки на стоки или услуги, които не са ясно идентифицирани, не могат да са предмет на ДДС. Ясна дефиниция обаче за това дали плащанията по текущото главно производство представляват израз на злоупотреба няма в решението с оглед на т.52 от него. По отношение на института на солидарната отговорност на получателя на доставка, релевантна е практиката на Съда, изразена най – вече в решението му по дело C – 384/04 Federation of Technological Industries. Съдът дава полезни елементи на тълкуването на разпоредбата на чл.21, §3, б.(а) последно изречение от Шестата директива, като на първо място сочи, че солидарната отговорност се отнася до определяне на лицето, което може да носи отговорност за плащането на това ДДС на хазната, а не се отнася до събирането му и попада в приложното поле на Директивата (т.24 in fine). Посочено е в решението и, че разпоредбата на чл.21, §3 се отнася до всички ситуации, описани в предходните алинеи на тази разпоредба на Директивата. В т.32 от решението Съдът е изтъкнал, че общо взето установяването на презумпции от страна на държавите – членки за ангажирането на солидарна отговорност заедно с платеща на данъка, не следва да води до това тези презумпции да бъдат така формулирани, че да правят невъзможно или изключително трудно оборването им от данъчнозадълженото лице. Всъщност те не трябва да включват система за обективна отговорност, която е извън това, което е необходимо за запазване на правата на държавната хазна. Извън тези изводи, в контекста на спора по текущото в там разглеждания случай главно производство, Съдът е отрекъл възможността държавите – членки да приемат законодателство, касаещо солидарната отговорност, предвидена и за получател по

доставка и знаещ за това, че данъка няма да се плати или законодателство, което изисква в такъв случай гарантирането на сигурното плащане на данъка, което законодателство да представлява друго задължение, което държавата – членка може да наложи, ако сметне за необходимо за правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на незаконното му избягване, при спазване на изискването за еднакво третиране на вътрешните сделки и сделките между държавите – членки, извършвани от данъчнозадължените лица и при условие, че тези задължения не пораждат в търговията между държавите-членки формалности по преминаването на границите по смисъла на чл.22, §8 от Шестата директива (аналогичен на настоящия чл.273 Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност). Тук няма да се коментира решението на Съда по дело C-499/10, тъй като в него става въпрос за съответствие на национална правна уредба предвиждаща солидарна отговорност при всякакви обстоятелства за складодържател на склад, различен от митнически склад с разпоредбите на чл.21 от Шестата директива, който случай е специфичен и неотнормиран.

VI. Доводи и правни изводи на страните

29. Първоначално в жалбата си жалбоподателят поддържа, че сделката е била ясно идентифицирана и е действителна, като целяща определен стопански резултат – бъдещото (фючърното) придобиване на пшеница с определено качество на близка до пазарната стойност и то за икономическите му операции. Всъщност в жалбата си той е бил на становището, че отказът да му се признае приспадането по авансовата фактура е обоснован от администрацията с факти и обстоятелства, които не са релевантни към правопораждащия правото на приспадане в конкретната ситуация факт – платената изцяло авансова сума по бъдещата доставка. Според него в това отношение ревизиращия екип е установявал обстоятелства (като например движението на сумата, съставляваща основата по фактурата и начисления ДДС), които не са били относими към правото на приспадане. Посочил е и обстоятелството на редовно счетоводно отчитане на тази фактура при него и при доставчика му, както и обстоятелството, че тази сделка не е счетоводно прикрита. Изтъкнал е и това, че само обстоятелството на свързаност с доставчика му не е основание за дефинирането на сделката като фиктивна (привидна). Посочил е, че обстоятелството дали и кога доставката би била изпълнена не е могло да се установява от ревизорите, тъй като алтернативното и по-късно договореното изпълнение на основната престация не е могло да попадне в рамките на ревизията, а това, че ревизорите са приели невъзможността за изпълнение на сделката е всъщност само едно тяхно предположение. Според него липсата на специалното изискване на ЗСТЗ не е от значение за целите на приспадането в конкретната ситуация. В молбата, с която от настоящата инстанция се иска да отправи искане до СЕС за преюдициално заключение, тази позиция не е променена съществено, но търпи известна корекция и някои нюанси. Жалбоподателят изтъква, че мотивите, с които е отказано приспадането по авансовата фактура всъщност сочат на обстоятелства, включително и привидност на сделката, които не са относими към отричането на правото на приспадане, а към ангажирането на неговата отговорност за неплатен от доставчика му данък, който институт е очертан в разпоредбата на чл.177 от ЗДДС. В това отношение той сочи следните мотиви на администрацията, обосноваващи отказа за приспадане, а именно – свързаността между доставчик и получател, привидност на сделката поради липсата на изпълнението на специалните законови изисквания към доставчика за реализацията на сделки като процесната, липсата на финансова възможност у доставчика за реализацията и поради почти незабавното прехвърляне на получените средства на друго свързано лице, парични трансфери, привидно обосноваващи плащания, които впоследствие са върнати на различно основание. Жалбоподателя оспорва тези аргументи и мотиви, като релевира, че сделката е действителна, а администрацията не може да се позове на невалидност, посочена в специалния закон в ревизионното производство, тъй като последната не е установена надлежно, а дори и да се приеме, че администрацията има това правомощие за целите на данъчното облагане, то следва да се реализира в нарочното производство, с което се установява солидарна отговорност на различно от платеща на данъка лице в случаите на данъчна злоупотреба – нещо което не е сторено. Поддържа в това отношение, че такова производство е обусловено от признаването на първоначалното приспадане, а не от отказа му. Поддържа, че всъщност ясно формулирана претенция за злоупотреба в ревизионния акт не се изтъква, а при наличието на установените обстоятелства – получено авансово плащане, свързано с бъдеща доставка на стоки, която по дефиниция е облагаема и попада в рамките на общата система на ДДС, правото на приспадане не следва да му се отрича. Според него при това положение, дори и до последващо изпълнение на сделката да не се стигне, принципът

на данъчен неутралитет не е нарушен, тъй като въпреки невъзможността на доставчика да коригира фактурата чрез кредитно известие (поради дерегистрация за целите на ДДС), то данъка остава дължим върху полученото от него авансово плащане. Като последен аргумент за позицията си сочи, че ако този данъчен резултат остане така, както е установен от ревизорите, на практика той ще остане солидарно ангажиран за невнесения данък от една страна, като за него ще остане задължен и доставчика му, тъй като факта на дерегистрацията по ЗДДС не заличава или погасява данъчното задължение на последния като платец на данъка. Това е така, тъй като при отказа да се признае приспадането при него и при установената дължимост на данъка при доставчика му, което и да е погашение на ДДС няма да доведе до отпадане на отговорността на другия субект, тъй като задължението не е нито установено, нито претендирано като солидарно – ДДС така или иначе ще остане дължим от доставчика, дори и данъчният резултат по настоящия ревизионен акт да бъде удовлетворен чрез плащане, и обратно – ДДС остава дължим от жалбоподателя, дори и дължимия от доставчика ДДС да се внесе (със закъснение) ефективно. В контекста на това си становище жалбоподателят е помолил настоящата инстанция да поиска тълкуването на посочените норми на Директивата от СЕС по пътя на преюдициалното заключение по реда на чл. чл.267, параграф 3 от Договора за функциониране на Европейския съюз.

30. Ответникът, в дадения му от настоящата инстанция срок, не е ангажирал изрично становище по молбата на жалбоподателя. В актовете на администрацията и най – вече в мотивите на решението на ответника всъщност се съдържа имплицитно позицията на тази страна. Тази позиция най – общо се изразява в следното: въпреки, че са изтъкнати и доказани обстоятелства (някои от които представляват обаче правни изводи, касаещи действителността на сделка), които националното законодателство предпоставя за реализирането на солидарната отговорност на жалбоподателя за дължим и невнесен от доставчика му ДДС, тези обстоятелства всъщност препятстват признаването на правото на приспадане на такъв данък. При това не е необходимо производството да бъде изцяло и напълно съобразено с правилата на националния закон за ангажиране на солидарната отговорност на получателя (и/или трето лице), когато чрез правото на приспадане на ДДС, свързано с проява на злоупотреба, каквато представлява сключването на процесната сделка и свързаното с нея движение на парични средства, се постига същия като краен резултат данъчен ефект. Извън това, приходната администрация чрез изразеното в актовете си поддържа, че независимо от ефективното плащане на договорен аванс, свързан с облагаема по смисъла на общата система на ДДС доставка, липсата на последваща реализация на главната престация – предмет на сделката (независимо дали тази реализация попада в обхвата на осъществения данъчен контрол и дали впоследствие е налице или не корекция на авансовата фактура), е препятстващо признаването на първоначалното приспадане обективно обстоятелство.

VII. Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване.

31. Преди всичко, настоящата инстанция намира за уместно да упомене, че реализирайки даденото от чл.205 на Директивата правомощие на държавите - членки, националният законодател в ЗДДС е предвидил специфични правила за солидарната отговорност на различни от платците на данъка лица, като тази отговорност е реализируема само в случаите на злоупотреба с ДДС (което се установява и от наименованието на института на чл.177 от ЗДДС а именно: „Отговорност на лицата в случаи на злоупотреби“).

32. Съдът счита, че формалните критерии за приспадането на ДДС, отчетен във фактура във връзка с получен изцяло аванс по бъдеща доставка на стока в процесният случай са спазени от страна на получателя на фактурата. Всъщност, независимо от последващото движение на предоставените парични средства и осъществените банкови трансфери, сумата е била ефективно на разположение на доставчика в данъчния период, през който е приспаданат ДДС по авансовата фактура. В този, конкретният случай принципно ДДС би бил приспадан с оглед на критерии на Съда, изразени от него в решение по дело С – 419/02. Това е така, защото предварителната финансова последица на сделката (авансовото плащане) е обусловена от цялата релевантна информация за нея – количеството и характеристиката на стоката, качеството и, падежите на реализацията на главната престация, цената на стоката. В този случай не е налице нито една от хипотезите на чл.80, §1 от Директивата (в аспектите, разтълкувани с решение на Съда по съединени дела С-621/10 и С-129/11). Извън това следва да се посочи, че експертът по делото дава заключение, че сделката е сключена на пазарна цена.

33. В това решение на Съда обаче не се съдържат полезни елементи на тълкуването на

нормите на Директивата в ситуацията, като тази по настоящото главно производство. В него не е разтълкувано дали ли е надлежно право на приспадане в ситуацията, при която по различни причини (субективни и/или обективни) до реализация на главната престация не се стигнало изобщо и дали би имало значение липсата или наличието на последваща корекцията на авансовата фактура от страна на доставчика, издадена във връзка с такава сделка по предвидения в националния закон способ при обективна възможност за това.

34. В това отношение за настоящата инстанция е необходимо даденото от Съда тълкуване на разпоредбите на чл.168,б.А вр. с чл.65, чл.90, т.1 и чл.185, т.1 от Директивата на плоскостта на разглеждания случай. При това настоящата инстанция следва да посочи, че е на становището, че нищожността (невалидността) на определена сделка, която следва от разпоредба на националното законодателство, не означава непременно, че тя не е облагаема за целите на общата система на ДДС – аргумент от чл.1, т.2 от Директивата, както и от Съдебната практика, изразена в т.7 и т.8 от решението по дело С – 320/88, т. 32 от решението по дело С – 111/05.

35. Извън това, настоящата инстанция намира част от аргументите на жалбоподателя за релевантни с оглед на принципите, върху които е построена общата система на ДДС от една страна и общите принципи на правото, които следва държавите – членки да спазват, прилагайки както правото на Съюза, така и националното си право. Вече се изложи (по-горе, в т.31), че институтът на солидарна отговорност за ДДС на различно от платеща на данъка лице в българската правна система е свързан само и единствено със ситуация, в която става въпрос за данъчна злоупотреба. Настоящата инстанция е на мнение, че не това е единствения мотив, който е бил съобразяван при дефинирането на нормата на чл.205 от Директивата (а преди това и на чл.21, §3 от Шестата директива) и едностранчивия, ограничен подход на българският национален законодател при определянето на субектите и предпоставките за тази отговорност не е фактически обезпечен и правно оправдан. Така или иначе обаче обективизиран е този законодателен правен резултат – солидарната отговорност за ДДС съобразно българското право, което е прието въз основа на делегацията на чл.205 от Директивата е само и единствено свързано с доказана от приходните органи злоупотреба с ДДС.

36. Целта на реализирането обаче на така формулираната солидарна отговорност според настоящата инстанция не е данъка да е дължим двукратно (в противоречие с некумулятивния и многофазния му характер), а да се санкционира недобросъвестния субект - получател (или други недобросъвестни субекти нагоре или надолу по веригата), но само когато дължим данък не е бил внесен и до този невнесен размер. В процесната ситуация не е нужно да се разкрива значението на термина „внесен“, тъй като в случая нетния данъчен резултат на доставчика е изисквал цялостното внасяне на приспадания данък по разглежданата фактура.

37. По аргумент за обратното от тази конструкция обаче, ако данъкът е бил внесен, то дори и при някаква недобросъвестност по веригата от различни от платеща му субекти, тази отговорност не е реализируема според националния закон. В такъв случай би следвало да се приеме, че при такава ситуация, въпреки недобросъвестно поведение на лица, надолу и нагоре по веригата, отговорността им не може да прерасне в солидарна, тъй като приоритетно за института е отстраняването на риска от данъчни загуби.

38. От изложеното следва, че въпреки дължимостта на данъка от съответния му платец, солидарната отговорност по българския закон е призвана да неутрализира риска от загуба на данъчни приходи, но не чрез двойното събиране на данъка, а чрез ангажирането на недобросъвестния субект, който чрез поведението си е съпричинител на ситуацията, довела до загуба или до риск от загуба на тези приходи. Така или иначе плащането на данъка води до отпадането и на отговорността на всички субекти по веригата, тъй като данъчното задължение в крайна сметка ще е погасено.

39. Не по този начин стоят нещата, когато вместо ангажирането на солидарна отговорност, се стигне до отказ да се признае приспадането в ситуация, при която задължението на доставчика остава изискуемо дори и след като отказа за признаване на приспадането на входящо ДДС доведе в крайна сметка до ефективно отстраняване на риска от данъчни загуби. В този случай на практика ДДС ще се събере два пъти, като такава би била наистина последицата в настоящия спор, ако данъчният резултат остане непроменен.

40. Настоящата инстанция е запозната с критериите, посочени в практиката на Съда на ЕС, според които е налице проява на практика на злоупотреба с данъка. Този въпрос е обхванат в решенията по дело С-255/02 (т.74, 75), дело С – 103/09 (т.28, 29 и 30) и др. Общо казано Съдът приема, че става въпрос за случаи, при които въпреки формалното наличие на условията, предвидени в съответните разпоредби на Директивата и транспонираните национални разпоредби, съответните

сделки водят до наличие на данъчно предимство (без значение дали става въпрос за освобождаване, облекчение, приспадане, намалена ставка и прочие), чието предоставяне е в разрез с преследваните от посочените разпоредби цели. Освен това обаче, множество обективни обстоятелства следва да установяват, че основната цел на въпросните сделки е именно получаването на данъчно предимство, като забраната за злоупотреба не се прилага, когато за извършването на съответната сделка може да има причина, която е различна от преследването на споменатото данъчно предимство.

41. Очевидно е според настоящата инстанция, че всъщност института на отговорността при злоупотреби с данъка, разписан в българския ЗДДС следва правната конструкция, изложена от Съда при тълкуването на понятието за данъчна злоупотреба в областта на ДДС. Това е така, защото в описанияте от българския закон хипотези неминуемо се стига до данъчно предимство под формата на приспадане на входящо ДДС, като едновременно с това целия или действително дължимия размер на това ДДС е останал невнесен в държавната хазна, което с оглед на формулировките на чл.177 от ЗДДС всъщност е действителния (прикрит) и недобросъвестно преследван краен резултат на страните по такива сделки, като друг резултат страните нито са предвиждали, нито са целяли, и това се установява от наличието на съответни обективни обстоятелства.

42. Видно е от предмета на спора, както и от мотивите на администрацията, с които е отказано приспадането на ДДС, че практически при отказа са изтъкнати обстоятелства, които са единствено и само относими към злоупотребата с ДДС според българския ЗДДС. Администрацията поддържа (обосновано според настоящата инстанция) следните важни обстоятелства в това отношение, а именно: а) ДДС е дължим от доставчика, но не е бил внесен ефективно нито към момента, в който това е следвало да стане съобразно закона, нито към момента на извършването на ревизията, нито към момента на провеждането на делото; б) налице е приспадане от получателя на ДДС пряко свързан с дължимия от доставчика данък, извършено от жалбоподателя в данъчния период, през който е извършено плащането на аванса и това приспадане е довело до данъчно предимство; в) това е извършено недобросъвестно, тъй като жалбоподателят е знаел, че входящото при него ДДС е щяло да остане неплатено; г) това знание е с оглед на обстоятелството, че сделката е привидна, което я прави недействителна (по смисъла на гражданското право); д) тази привидност се презюмира от една страна поради липсата на изпълнението на изискванията на специалното законодателство и от друга страна с оглед на следните обстоятелства: фиктивен (имитиран) паричен поток, при който заплатените авансово средства са се върнали обратно при жалбоподателя под формата на финансиране и свързаност на субектите, участващи в операциите.

43. Вярно е (както вече се изложи), че след като ответникът не се е позовал изрично на българския институт за отговорността при злоупотреба, е налице възможността ДДС в противоречие с този институт в процесния случай да се събере два пъти, както бе описано в т.39 от настоящото определение.

44. При това положение настоящата инстанция изпитва съмнение дали прилагането на данъчна практика като посочената в главното производство е в разрез с практиката на Съда по дело С – 384/04, която забранява получателят да бъде третиран като солидарно отговорен за неплатения данък, когато това третиране по същество представлява проява на възможността, дадена на държавите – членки с разпоредбата на чл.273 от Директивата.

45. Извън горното необходимо е да се изясни за целите на главното производство, дали е допустимо да се отказва на прекия получател по сделка приспадане на входящо ДДС чрез използване на критериите, които държавата – членка на основание чл.205 от Директивата е приела при определяне на правилата за ангажиране на солидарната отговорност, включително и за такъв получател и при положение, че крайния данъчен резултат би бил различен от този, при който определенияте от държавата – членка правила биха били спазени стриктно. При това уместно би било да се разтъкува от Съда дали такава данъчна практика е съвместима с принципите на ефективност и пропорционалност.

46. Най – сетне, Съдът би могъл да бъде полезен на настоящата инстанция (при положение, че отговори положително на горния въпрос), като даде отговор на въпроса дали при прилагането на чл.205 от Директивата е допустимо национално законодателство, като разглежданото в главното производство, което въвежда солидарна отговорност за ДДС и чрез ползването на презумпции, чиито презумпционни предпоставки представляват не наличие на пряко установими обективни факти, а формулиране на правни фигури и институти на гражданското право, споровете по повод на които се решават окончателно по друг процесуален ред и в различно производство.

47) Не бива да се забравя, че полезни елементи на тълкуването в контекста на изложеното не могат да се извлекат от практиката на ВАС, поради нейната колебливост, а и тълкуването на Съда по

пътя на преюдициалното заключение би могло да е полезно всъщност и на тази юрисдикция.

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 14.01.2013 г. по АД №192 от 2012 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. Следва ли в случаите като този в главното производство, при които е приспаданото веднага и ефективно ДДС, свързано със заплатен аванс срещу бъдеща и ясно идентифицирана облагаема доставка на стоки, взаимосвързаното тълкуване на разпоредбите на чл.168,б.А вр. с чл.65, чл.90, т.1 и чл.185, т.1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да обуслови извод, че правото на приспадане не трябва да се признава към момента на упражняването му с оглед на неизпълнението по обективни и/или субективни причини на главната престация съобразно условията на доставката?

2. Следва ли в резултат от това взаимосвързано тълкуване и при съобразяване на принципа за неутралността на ДДС извода, че има, (съответно няма) значение в тази ситуация обективната възможност на доставчика за корекция на фактурираните ДДС и/или основа по фактурата по реда на националния закон и как такава корекция би повлияла върху отказа да се признае първоначалното приспадане?

3. Позволява ли тълкуването на разпоредбите на чл.205 във връзка с чл.168 б.А и чл. 193 с оглед и на съображение 44 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност на държавите – членки да отрекат приспадане на ДДС на получател на доставка чрез използване само на критерии, приети от самите тях в националния закон, според които се определя задължение за различен от платеща на данъка субект и при положение, че в такъв случай крайния данъчен резултат би бил различен от резултата, при който определенията от държавата – членка правила биха били спазени стриктно?

4. В случай, че отговорът на третия въпрос е положителен, при прилагането на чл.205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, допустимо и съвместимо ли е с принципите на ефективност и пропорционалност национално законодателство като разглежданото в главното производство, което въвежда солидарна отговорност за ДДС чрез ползването на презумпции, чиито предпоставки представляват не наличие на пряко установими обективни факти, а формулиране на правни институти на гражданското право, споровете по повод на които се решават окончателно по друг процесуален ред?

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: