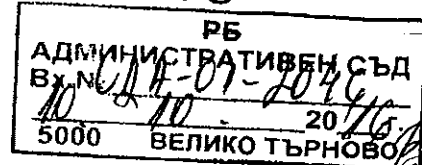




СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ  
Секретариат

Вх № 4853



Люксембург, 05.10.2016 г.

Административен съд – Велико  
Търново  
пл. „Център” № 2, корпус 4, ет. 2  
гр. Велико Търново 5000  
БЪЛГАРИЯ / BULGARIE

1032399 BG

Преюдициално дело C-576/15

ЕТ „ а“

(Запитваща юрисдикция: Административен съд Велико Търново - България)

No 397

**Връчване на съдебно решение**

Секретарят на Съда приложено Ви изпраща заверен препис от съдебното решение.

Секретарят моли да го уведомите за последващото развитие на делото и съответно да му предоставите препис от решението, постановено от Вашия съд.

Като приложение към настоящото секретариат връща изпратените от Вас материали.



Администратор

Телефон: (+ 352) 430 31  
Факс: (+ 352) 43 37 66  
Ел. поща: [ecj\\_registry@curia.europa.eu](mailto:ecj_registry@curia.europa.eu)  
Интернет адрес: <http://www.curia.europa.eu>

Всяка кореспонденция следва да бъде адресирана до:  
Съд на Европейския съюз  
Секретариат  
L - 2925 LUXEMBOURG

СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ  
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA  
SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE  
DEN EUROPEISKE UNIONS DOMSTOL  
GERICHTSHOF DER EUROPÄISCHEN UNION  
EUROOPA LIIDU KOHUS  
ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ  
COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION  
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE  
CÚIRT BHRÉITHIÚNAIS AN AONTAIS EORPAIGH  
SUD EUROPSKE UNIE  
CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA



LUXEMBOURG

EIROPAS SAVIENĪBAS TIESA  
EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMAS  
AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA  
IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA TAL-UNJONI EWROPEA  
HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE  
TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA  
CURTEA DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE  
SÚDNY DVOR EURÓPSKEJ ÚNIE  
SODIŠČE EVROPSKE UNIJE  
EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIN  
EUROPEISKA UNIONENS DOMSTOL

## РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

**1032350**

5 октомври 2016 година\*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква а) — Член 9, параграф 1 — Член 14, параграф 1 — Членове 73, 80 и 273 — Принципи на данъчен неутралитет и на пропорционалност — Данъчна измама — Нередности в счетоводната отчетност — Укриване на доставки и доходи — Определяне на данъчната основа“

По дело C-576/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Велико Търново (България) с акт от 28 октомври 2015 г., постъпил в Съда на 9 ноември 2015 г., в рамките на производство по дело

ЕТ „

Г

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Велико Търново при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: С. Toader, председател на състава, А. Rosas и Е. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат:

секретар:

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

\* Език на производството: български.

BG

- за директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Велико Търново при Централно управление на Националната агенция за приходите, от \_\_\_\_\_ и \_\_\_\_\_ в качеството на представител,
- за българското правителство, от \_\_\_\_\_ и \_\_\_\_\_ в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от \_\_\_\_\_ и \_\_\_\_\_ в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, буква а), член 9, параграф 1, член 14, параграф 1 и членове 73, 80 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между ЕТ „\_\_\_\_\_“ (наричана по-нататък „ММ“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ Велико Търново, при Централно управление на Национална агенция за приходите (България, наричан по-нататък „директорът“) във връзка с ревизионен акт за установяване на допълнителни задължения за данък върху добавената стойност („ДДС“) и лихви за забава.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Съображение 59 от Директивата за ДДС гласи следното:  
„Държавите членки следва да могат в определени граници и при определени условия да въвеждат или да продължават да прилагат специални мерки чрез дерогация от настоящата директива, за да опростят събирането на данъка или да предотвратят някои форми на неплащане или избягване на данъка“.
- 4 Член 2, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

- а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“.

- 5 Съгласно член 9, параграф 1 от посочената директива:

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

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

- 6 Член 14, параграф 1 от същата директива предвижда:

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

- 7 Член 73 от Директивата за ДДС гласи следното:

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

- 8 Съгласно член 80, параграф 1 от тази директива:

„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 [изброените в настоящата разпоредба] случаи“.

- 9 Член 242 от посочената директива предвижда, че „[в]сяко данъчнозадължено лице води достатъчно подробна отчетност за прилагания ДДС и за неговия контрол от данъчните органи“.

- 10 Съгласно член 244 от същата директива „[в]сяко данъчнозадължено лице осигурява съхранението на копия от фактурите, издадени от него, или от

негов клиент, или на негово име или от негово име от трето лице, като и на всички фактури, които е получило“.

- 11 Член 250, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда:

„Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания и стойността на освободените сделки“.

- 12 Член 273, първа алинея от Директивата гласи:

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

#### *Българското право*

- 13 Член 3, алинея 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“) в приложимата към обстоятелствата по главното производство редакция предвижда, че данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.
- 14 Съгласно член 6, алинея 1 от ЗДДС, „доставка на стока“ по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.
- 15 По силата на член 25, алинея 1 от ЗДДС „данъчно събитие“ по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по член 16 от ЗДДС.
- 16 Съгласно член 26, алинея 1 от ЗДДС данъчна основа по смисъла на този закон е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът в зависимост от това, дали доставката е облагаема, или освободена. Алинея 2 от посочения член гласи, че данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове (BGN) и стотинки, без данъка по този закон. Не се

смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер.

- 17 Съгласно член 96, алинея 1 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 BGN (приблизително 25 000 EUR) или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон.
- 18 Член 102, алинея 3, точка 1 от ЗДДС в действащата до 1 януари 2012 г. редакция предвижда, че за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите.
- 19 Съгласно член 122, алинея 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс от 1 януари 2006 г. (ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., наричан по-нататък „ДОПК“) органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на алинея 2 основа, по-специално когато са налице данни за укрити приходи или доходи, когато липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред.
- 20 Член 122, алинея 2, точки 1, 4, 6, 8 и 16 от ДОПК предвижда, че за определянето на основата за облагане с данъци органът по приходите взема предвид всяко от следните относими към съответното лице обстоятелства: вида и характера на фактически осъществяваната дейност, официалните документи и документите с достоверни данни, търговското значение на мястото, където се извършва дейността, брутните приходи/доходи (оборота), и други доказателства, които могат да послужат за определяне на основата.
- 21 Съгласно член 124, алинея 2 от ДОПК в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на член 122 от ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по член 122, алинея 1 от ДОПК е подкрепено със събраните доказателства.

**Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

- 22 ММ е търговско предприятие с едноличен собственик — българска гражданка, регистрирана като едноличен търговец по смисъла на българското право. Предприятието осъществява дейност по търговия на дребно с хранителни и нехранителни стоки, които продава на крайни потребители в магазин на територията на община Троян (България).
- 23 След направена на ММ данъчна ревизия на 5 юни 2014 г. териториална дирекция на Националната агенция по приходите (наричана по-нататък „българската данъчна администрация“) издава ревизионен акт за установяване на допълнителни задължения за ДДС в размер на 30 545,73 BGN (приблизително 15 618 EUR), ведно с лихви в размер на 16 442,85 BGN (приблизително 8 407 EUR).
- 24 В хода на ревизията при направени справки при регистрирани по ДДС търговски партньори на ММ българската данъчна администрация констатира, че редица от тях са издали фактури на ММ за тютюневи изделия и хранителни стоки, които са ѝ доставили. Посочените фактури са счетоводно отчетени от техните издатели, но не и от ММ, която не е отчислила отразения в тях ДДС.
- 25 Българската данъчна администрация счита, че ММ действително е получила посочените стоки и, предвид липсата им в склада на предприятието и тяхното естество, презюмира, че ММ ги е продала на дребно на неизвестни трети лица през данъчните периоди, през които са издадени посочените фактури. Тъй като установява, че ММ не е отчетела счетоводно нито доставките на стоки от доставчиците, нито последващата им продажба, българската данъчна администрация прави заключението, че предприятието е укрило посочените доставки, както и свързаните с продажбата на тези стоки доходи.
- 26 Освен това българската данъчна администрация констатира, че за периода от 1 май 2008 г. до 26 април 2010 г. ММ не е фигурирала в регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС, тъй като нейният деклариран оборот е бил под предвидения в националното законодателство праг от 50 000 BGN (приблизително 25 000 EUR), при достигането на който регистрацията е задължителна. Посочената администрация обаче приема, като се основава и на издадените от доставчиците на предприятието фактури, че за периода от 1 май 2007 г. до 30 април 2008 г. действителният оборот на ММ е бил над посочения праг и следователно тя е била длъжна да поиска да бъде вписана в регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС от 1 май 2008 г., което тя е направила едва на 26 април 2010 г.
- 27 Ето защо българската данъчна администрация изчислява размера на допълнителното задължение за ДДС и издава разглеждания в главното

производство ревизионен акт. Тя определя данъчната основа за презюмираните продажби на дребно на стоките, описани в издадените от търговските партньори на ММ фактури, както и данъчната основа за извършените от ММ продажби за периода от 1 май 2008 г. до 26 април 2010 г. За да определи посочената данъчна основа, тя съгласно националното законодателство прибавя надценка за описаните в посочените фактури стоки, определена въз основа на обичайно прилаганата от ММ цена при продажбата на съответните стоки.

- 28 ММ обжалва ревизионния акт по административен ред пред директора. Жалбата е отхвърлена с решение от 15 август 2015 г., поради което ММ обжалва ревизионния акт по съдебен ред пред Административен съд Велико Търново (България).
- 29 ММ твърди, че няма основания за определяне „по аналогия“ на данъчните основи по реда, предвиден в разглежданото в главното производство национално право. В това отношение тя поддържа, че счетоводното отчитане от доставчиците на фактурите за продажба на стоките не означава, че описаните в тях стоки действително са ѝ били доставени и че тя е укрила доставките. Всъщност нямало доказателства, че ММ е получила посочените стоки, нито че впоследствие ги е препродала.
- 30 Според директора съгласно националната правна уредба липсата на редовна счетоводна отчетност на данъчнозадълженото лице допуска да се презюмират наличието на последваща доставка към трети лица на неотчетените стоки, възмездният характер на тази доставка, както и да се определи датата на данъчното събитие и данъчната основа.
- 31 Запитващата юрисдикция приема за установено, че действайки като данъчнозадължено лице по смисъла на Директивата за ДДС и извършвайки независима икономическа дейност, ММ действително е получила стоките, описани в издадените от доставчиците фактури, в данъчните периоди, през които са били издадени фактурите, както и че е разполагала с тези фактури, но не ги е отчела и не ги е представила на българската данъчна администрация при данъчната ревизия.
- 32 Запитващата юрисдикция обаче счита, че при липсата на други обективни признаци получаването на стоките и нередовната счетоводна отчетност на ММ не означават непременно, че ММ впоследствие е препродала посочените стоки. Като посочва, че разпоредбите на ДОПК не изискват да се установи наличието на укрити доходи по всяка една от евентуалните последващи доставки и че изчислената съгласно тази правна уредба данъчна основа не отразява непременно действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация, запитващата юрисдикция приема, че член 122, алинея 2 от ДОПК предвижда различни от



предвидените в членове 73—80 от посочената директива правила за определяне на данъчната основа за доставки.

- 33 Ето защо запитващата юрисдикция си поставя въпроса дали в контекста на процесуалната автономия на държавите членки разглежданата в главното производство национална правна уредба е съвместима с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, както и с член 9, параграф 1, член 14, параграф 1 и членове 73, 80 и 273 от същата директива.
- 34 При тези обстоятелства Административен съд Велико Търново решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Съвместното тълкуване на разпоредбите на член 273, член 2, параграф 1, буква а), член 9, [параграф] 1 и член 14, [параграф] 1 от Директива[та за ДДС], при съобразяване с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, води ли до извод, че съответната държава членка е оправомощена да третира фактическата липса на стоки, доставени чрез облагаеми доставки на данъчнозадължено лице, като последващи възмездни облагаеми доставки на същите стоки от същото лице[,] без да е установен техният получател по съображение, че това третиране има за цел избягването на плащането на ДДС?
  - 2) Тълкуването на посочените в предходната точка разпоредби, предвид принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, води ли до извод, че съответната държава членка е оправомощена да третира липсата на счетоводно отчитане на данъчните документи за получени облагаеми доставки от данъчнозадължено лице по посочения по-горе начин с оглед преследването на същата цел?
  - 3) Взаимосвързаното тълкуване на разпоредбите на член 273, член 73 и член 80 от Директива[та за ДДС], предвид принципите на еднакво (равно) третиране и на пропорционалност, води ли до извод, че държавите членки са оправомощени да определят, чрез нетранспонирани норми на своето законодателство, данъчни основи за извършените от данъчнозадължено лице доставки на стоки извън общото правило на разпоредбата на член 73 и извън изричните дерогационни правила, посочени в разпоредбите на член 80 по съображение, че по този начин се цели от една страна избягването на плащане на ДДС, а от друга страна определянето на приблизително достоверна данъчна основа на съответните сделки?“.

#### По преюдициалните въпроси

- 35 В самото начало следва да се отбележи, че член 80 от Директивата за ДДС, на който запитващата юрисдикция се позовава в един от поставените въпроси, не е от значение в настоящия случай, тъй като този член се отнася

до определянето на облагаемата основа при доставки между свързани лица, каквито не са разглежданите в главното производство доставки.

- 36 Ето защо следва да се приеме, че с въпросите си, които е уместно да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 2, параграф 1, буква а), член 9, параграф 1, член 14, параграф 1 и членове 73 и 273 от Директивата за ДДС, както и принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която, когато в склада на данъчнозадълженото лице липсват стоки, които са му доставени, и свързаните с тях данъчни документи не са отразени в счетоводството на данъчнозадълженото лице, данъчната администрация може да презюмира, че данъчнозадълженото лице впоследствие е продало тези стоки на трети лица, и да определи данъчната основа за продажбите на посочените стоки на базата на фактите, които са ѝ известни, в съответствие с правила, които не са предвидени в посочената директива.
- 37 От преюдициалното запитване следва, че запитващата юрисдикция приема за установено, че ММ действително е получила стоките, описани в издадените от нейните доставчици фактури, че тя е разполагала с посочените фактури, но не ги е отчела счетоводно и не ги е представила на българската данъчна администрация, че посочените стоки вече не били налице в склада на предприятието при данъчната ревизия и че в предприятието не са счетоводно отчетени и евентуалните последващи доставки на тези стоки.
- 38 С оглед на тези обстоятелства следва да се напомни, че член 242 от Директивата за ДДС налага на данъчнозадължените лица — платци на данъка, задължение за водене на надлежна отчетност, че член 244 от тази директива им налага задължение за съхранение на всички фактури и че член 250, параграф 1 от посочената директива задължава данъчнозадължените лица да подават справка-декларация, която съдържа цялата информация, необходима за изчисляване на размера на дължимия ДДС.
- 39 Липсата на счетоводна отчетност, която би позволила прилагането на ДДС и контрола върху него от данъчната администрация, и липсата на осчетоводяване на издадените и изплатени фактури могат да възпрепятстват правилното събиране на данъка и следователно да застрашат доброто функциониране на общата система на ДДС. Следователно правото на Съюза не е пречка държавите членки да считат такива пропуски за част от данъчна измама (вж. в този смисъл решения от 7 декември 2010 г., R., C-285/09, EU:C:2010:742, т. 48 и 49 и от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 56).

- 40 За осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на данъчните измами член 273, първа алинея от Директивата за ДДС позволява на държавите членки да налагат други, различни от предвидените в нея задължения, които сметнат за необходими за тази цел, при спазване на изискването за еднакво третиране на вътрешните сделки и сделките между държави членки, извършвани от данъчнозадължени лица, и при условие че тези задължения не пораждат в търговията между държави членки формалности при преминаването на границите.
- 41 Съдът е уточнил, че от тази разпоредба, както и от член 2 и член 250, параграф 1 от посочената директива, и от член 4, параграф 3 от Договора за ЕС следва, че всяка държава членка има задължение да вземе всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на нейната територия ДДС и да се предотвратят измамите (решение от 9 юли 2015 г., *Cabinet Medical Veterinar* C-144/14, EU:C:2015:452, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 42 В това отношение е важно да се подчертае, че измамливото поведение на данъчнозадълженото лице, каквото е укриването на доставки и доходи, не може да е пречка за събирането на ДДС. Всъщност съгласно член 273 от същата директива и съдебната практика, цитирана в предходната точка от настоящото решение, компетентните национални органи са длъжни да възстановят положението, което би съществувало, ако нямаше данъчна измама.
- 43 Също така Съдът е постановил, че извън ограниченията, които налагат, разпоредбите на член 273 от Директивата за ДДС не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, и следователно тези разпоредби им предоставят свобода на преценка по отношение на способите за постигането на целите, припомнени в точка 41 от настоящото решение (вж. в този смисъл решения от 26 януари 2012 г., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, т. 23 и от 26 март 2015 г., C-499/13, EU:C:2015:201, т. 36).
- 44 Мерките, които държавите членки могат да приемат по силата на посочения член 273, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят данъчните измами, не трябва обаче да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели и не трябва да поставят под въпрос неутралитета на ДДС (вж. решение от 26 март 2015 г., C-499/13, EU:C:2015:201, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 45 В настоящия случай от становищата на Директора и на българското правителство следва, че без да се изключва извършването на проверки от запитващата юрисдикция, член 122 от ДОПК съставлява способ за предотвратяване на измама, който при укриване на доставки или доходи,

както и при липсата или непредставянето на данъчната администрация на отговаряща на изискванията на националната правна уредба счетоводна документация има за цел установяването на данъчните задължения и определянето на данъчна основа, която е максимално близка до действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация, въз основата на известни на администрацията обстоятелства като вида и характера на фактически осъществяваната дейност, документите с достоверни данни, търговското значение на мястото, където се извършва дейността, брутните приходи и доходи, както и други относими доказателства.

- 46 Запитващата юрисдикция е тази, която с оглед на всички обстоятелства по главното производство трябва да прецени съвместимостта на разглежданите в главното производство национални мерки с посочените в точка 44 от настоящото решение изисквания. Съдът все пак може да ѝ предостави полезни насоки за разрешаването на спора, с който тя е сезирана (вж. в този смисъл решение от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 47 От една страна, по отношение на първото от посочените изисквания, което произтича от принципа на пропорционалност, следва да се отбележи, че от предоставената на Съда преписка не личи разглежданите в главното производство мерки да надхвърлят необходимото за постигането на поставените цели.
- 48 Всъщност ясно е, че разглежданата в главното производство национална правна уредба има за цел определянето на данъчна основа, която е максимално близка до действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация, в случаите, в които не могат да се получат обективни данни за датите на облагаемите доставки, за техните получатели, както и за облагаемите доходи на данъчнозадълженото лице поради измамливото му поведение, и по-специално поради факта, че то не е изпълнило задължението си да води надлежна счетоводна отчетност, като позволява на компетентните национални органи да възстановят положението въз основа на информацията, с която разполагат, като вземат предвид всички относими към съответното лице обстоятелства.
- 49 От друга страна, що се отнася до принципа на неутралитет, който законодателят на Съюза е предвидил като отражение в областта на ДДС на общия принцип на равно третиране (вж. решения от 29 октомври 2009 г., *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, т. 41, както и от 5 март 2015 г., Комисия/Люксембург, C-502/13, EU:C:2015:143, т. 50), следва да се отбележи, че данъчнозадължените лица, извършили данъчна измама, която се състои по-специално в укриването на облагаеми доставки и свързаните с тях доходи, не са в сходно положение с данъчнозадължените лица, които спазват своите задължения в областта на счетоводното отчитане,

декларирането и плащането на ДДС. Следователно данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в такава измама и е застрашило функционирането на общата система на ДДС, няма право да се позовава на този принцип (вж. в този смисъл решения от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“<sup>1</sup> др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 48 и от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 58).

- 50 Предвид всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква а), член 9, параграф 1, член 14, параграф 1 и членове 73 и 273 от Директивата за ДДС, както и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която, когато в склада на данъчнозадълженото лице липсват стоки, които са му доставени, и свързаните с тях данъчни документи не са отразени в счетоводството на данъчнозадълженото лице, данъчната администрация може да презюмира, че данъчнозадълженото лице впоследствие е продало посочените стоки на трети лица, и да определи данъчната основа за продажбите на посочените стоки на базата на фактите, които са ѝ известни, в съответствие с правила, които не са предвидени в тази директива. Запитващата юрисдикция следва обаче да се увери, че разпоредбите на тази национална правна уредба не надхвърлят необходимото за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на измамите.

#### По съдебните разноски

- 51 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

**Член 2, параграф 1, буква а), член 9, параграф 1, член 14, параграф 1 и членове 73 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която, когато в склада на данъчнозадълженото лице липсват стоки, които са му доставени, и свързаните с тях данъчни документи не са отразени в счетоводството на данъчнозадълженото лице, данъчната**

администрация може да презюмира, че данъчнозадълженото лице впоследствие е продало посочените стоки на трети лица, и да определи данъчната основа за продажбите на посочените стоки на базата на фактите, които са ѝ известни, в съответствие с правила, които не са предвидени в посочената директива. Запитващата юрисдикция следва обаче да се увери, че разпоредбите на тази национална правна уредба не надхвърлят необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка върху добавената стойност и за предотвратяване на измамите.

Toader

Rosas

Jarašiūnas

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 5 октомври 2016 година.

Секретар

Председател на седми състав

C. Toader

Върно с оригинала	
Люксембург, дата: .....	
05 -10- 2016	За Секретар, по пълномощие