

Дело C-610/19**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

13 август 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по
административни и трудовоправни спорове Будапеща,
Унгария)

Дата на акта за преюдициално запитване:

5 юли 2019 г.

Жалбоподател:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

Ответник:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция
„Жалби“ на Националната данъчна и митническа
администрация, Унгария)

Предмет на главното производство

Жалба срещу решение на националния данъчен орган, с което се отказва правото на припадане на ДДС, тъй като във връзка със съответните фактури посоченият орган поискал доказателства, които се явяват допълнителни спрямо изискваните от правото на Съюза, и поради липса на такива счел сделките за фиктивни.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на член 168, буква а) и член 178, буква а) във връзка с член 220, буква а) и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност;

тълкуване на принципите на данъчен неутралитет и на ефективност, както и на член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз.

Преюдициални въпроси

- 1) Съвместими ли са с член 168, буква а) и член 178, буква а) във връзка с член 220, буква а) и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и с принципа на ефективност, тълкуване в националното право и национална практика, съгласно които, от една страна, ако са изпълнени материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на данъка, самото притежаване на фактура, чието съдържание отговаря на изискванията на член 226 от посочената директива, не е достатъчно, а за да упражни законосъобразно правото си да приспадне данъка въз основа на въпросната фактура, данъчнозадълженото лице трябва да разполага и с допълнителни писмени доказателства, които не само трябва да отговарят на предвиденото в Директива 2006/112, но да бъдат в съответствие също с принципи от националната правна уредба, посветена на счетоводството, и със специалните разпоредби относно оправдателните документи, и от друга страна, всеки един от участниците във веригата е длъжен да помни и декларира по непротиворечив начин всяка подробност от сделката, удостоверена в тези оправдателни документи?
- 2) Съвместими ли са с разпоредбите от Директива 2006/112, уреждащи [приспадането на ДДС], както и с принципите на данъчен неутралитет и на ефективност, тълкуване в националното право и национална практика, съгласно които при верижна сделка, независимо от всякакви други обстоятелства, само поради естеството на сделката на всеки от участниците във веригата се налага задължение да проверява елементите от извършваната от тях сделка и задължение от тази проверка да се правят заключения за данъчнозадълженото лице, което се намира другаде по веригата, като на данъчнозадълженото лице се отказва правото [да приспадне ДДС] с довода, че създаването на веригата, макар да не е забранено от националното законодателство, не е било [разумно] оправдано от икономическа гледна точка? Могат ли в този контекст, в хипотезата на верижна сделка, в рамките на проверката на обективните обстоятелства, които могат да обосноват отказа да се признае правото [на приспадане на ДДС], при определяне и преценка на релевантността и доказателствената сила на доказателствата, на които се основава непризнаването на правото на приспадане на ДДС, да се прилагат единствено разпоредбите на Директива 2006/112 и на националното право, уреждащи приспадането на данъка, в качеството на материалноправни разпоредби, в които се уточнява кои са релевантните факти за установяване на фактическата рамка, или в качеството им на специални разпоредби трябва да се

- прилагат също разпоредбите в областта на счетоводството на съответната държава членка?
- 3) Съвместими ли са с разпоредбите от Директива 2006/112, уреждащи [приспадането на ДДС], както и с принципите на данъчен неутралитет и ефективност, тълкуване в националното право и национална практика, съгласно които на данъчнозадълженото лице, използващо стоките за нуждите на облагаемите си сделки в държавата членка, в която извършва тези сделки, и притежаващо фактура, която отговаря на изискванията на Директива 2006/112, се отказва правото на [приспадане на ДДС] с довода, че това лице не познава всички елементи [на сделката], извършена от участниците във веригата, или въз основа на обстоятелства, които са свързани с участниците във веригата, предхождащи издателя на фактурата, и върху които данъчнозадълженото лице изобщо не е могло да влияе по независещи от него причини, като правото на [приспадане на ДДС] се обвързва с условието данъчнозадълженото лице да е изпълнило — в рамките на мерките, които могат разумно да се изискват от него — общо задължение за извършване на проверка не само преди сключването на договора, но и по време на неговото изпълнение и дори след това? Длъжно ли е в този контекст данъчнозадълженото лице да не упражнява правото на [приспадане на ДДС], ако по отношение на който и да било от елементите от сделката, посочена във фактурата, в даден момент след сключването на договора, по време на изпълнението му или след това установи нередност или узнае за обстоятелство, които съгласно практиката на данъчния орган водят до непризнаване на правото на [приспадане на ДДС]?
 - 4) Длъжен ли е данъчният орган да посочи в какво се изразява данъчната измама предвид разпоредбите от Директива 2006/112, уреждащи [приспадането на ДДС], и принципа на ефективност? Правилен ли е подходът на данъчния орган нарушенията и нередностите, които нямат логична причинно-следствена връзка с правото на [приспадане на ДДС] и които са допуснати от участниците във веригата, да бъдат считани за доказателство за данъчна измама с довода, че тези нарушения и нередности са направили съдържанието на фактурата недостоверно, поради което данъчнозадълженото лице е знаело или е било длъжно да знае за данъчната измама? Ако е налице данъчна измама, това обстоятелство дава ли основание от данъчнозадълженото лице да се изисква да осъществява контрол с посочените по-горе степен, задълбоченост и обхват или това задължение надхвърля изискванията на принципа на ефективност?
 - 5) Пропорционална ли е санкция, която предполага непризнаване на правото [на приспадане на ДДС] и се изразява в задължение за плащане на данъчна санкция в размер на 200 % от установената разлика в данъчното задължение, ако няма никаква загуба на приходи за

- бюджета, пряко свързана с правото на [приспадане на ДДС] на данъчнозадълженото лице? Необходима ли е преценка за наличието на някое от обстоятелствата, посочени в член 170, параграф 1, трето изречение от Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (Закон XCII от 2003 г. за общото данъчно производство, наричан по-нататък „ЗОДП“), ако данъчнозадълженото лице е предоставило на данъчния орган всички документи, с които разполага, и е включило в данъчната си декларация издадените от него фактури?
- б) Ако от отговорите на поставените преюдициални въпроси се наложи изводът, че прилаганото тълкуване на националното законодателство след делото, по което е постановено определение от 10 ноември 2016 г., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), и възприетата въз основа на това тълкуване практика са несъвместими с разпоредбите на Директива 2006/112, уреждащи [приспадането на ДДС], и като се има предвид невъзможността първоинстанционният съд да отправя преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по всички дела, може ли въз основа на член 47 от Хартата на основните права да се приеме, че правото на данъчнозадължените лица да предявят по съдебен ред претенция за претърпени вреди им гарантира правото на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес, признато в посочения член? Следва ли в този контекст да се счита, че изборът на формата на съдебния акт, постановен по дело Signum Alfa Sped, означава, че въпросът вече е уреден от общностното право и изяснен с практиката на Съда на Европейския съюз, и че съответно отговорът на същия е очевиден или пък означава, че след като е образувано ново производство, въпросът не е напълно изяснен и съответно продължава да е налице необходимост от сезирането на Съда с искане за произнасяне по реда на преюдициалното производство?

Посочени разпоредби от правото на Съюза

Член 9, параграф 1, член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, буква а) и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз.

Посочени разпоредби от националното право

ЗОДП: член 2, параграф 1, член 97, параграфи 4 и 6, член 170, параграф 1 и член 171, параграфи 1 и 2.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (Закон № CXXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност; наричан по-нататък

„Законът за ДДС“): член 26, член 27, параграф 1, член 119, параграф 1, член 120, буква а) и член 127, параграф 1, буква а).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Закон № С от 2000 г. за счетоводството; наричан по-нататък „Законът за счетоводството“): член 1, член 15, параграф 3 и член 166, параграфи 1 и 2.

Кратко представяне фактите и на главното производство

- 1 Основната дейност на дружеството жалбоподател е търговия на едро с бонбони и сладкарски изделия. Дружеството разполага с обект в Tiszaföldvár. В същия обект се намира и обект на дружеството Nikus Kft. Двете дружества имат един и същ управител. Nikus Kft. произвежда сладкарските изделия, които жалбоподателят опакова, подготвя за пазара, складира и продава.
- 2 На 20 март 2012 г. жалбоподателят сключва с дружеството Freest Kft. договор за доставка на десет опаковъчни машини и една машина за пълнене. В договора е предвидена възможност за наемане на подизпълнители при необходимост.
- 3 На 21 май 2012 г. жалбоподателят сключва договор за доставка с Freest Kft. за закупуване и превоз до обекта на жалбоподателя на шест опаковъчни машини и една машина за автоматично пълнене на чували. В съответствие с клаузите на договорите жалбоподателят упражнява правото си да приспадне данъка върху добавената стойност (ДДС) по всяка от двете фактури, издадени от Freest Kft. Последното е придобило машините, продадени на жалбоподателя в съответствие с предвиденото в договорите, от дружеството SPDC Kft., което на свой ред ги е придобило от дружеството Free-Gold Kft.
- 4 Първоинстанционният данъчен орган извършва проверка на декларациите по ДДС на жалбоподателя за второто и четвъртото тримесечие на 2012 г. и за първото тримесечие на 2013 г. В хода на проверката, на 11 юли 2013 г. данъчният орган извършва инспекция *in situ* в обекта на жалбоподателя. Съгласно съставения протокол за инспекцията машините, за които е упражнено правото на приспадане, са се намирали в обекта.
- 5 Вследствие на извършената проверка първоинстанционният данъчен орган се произнася с две решения, с които установява разлика по отношение на ДДС, дължима от жалбоподателя, в размер на 8 020 000 форинта (HUF) за второто и четвъртото тримесечие на 2012 г. и 13 257 000 форинта (HUF) за първото тримесечие на 2013 г., които суми са обособени в две части — едната, съответстваща на неправомерно възстановения платен данък, а другата, представляваща данъчно задължение, във връзка с което данъчният орган налага данъчна санкция и начислява лихви за забава.

- 6 В мотивите на решенията се посочва, че в приложение към фактурите, обосноваващи приспадането на ДДС, жалбоподателят е представил офертата, изготвена от Freest Kft., договорите за транспорт и заявката, както и приемо-предавателните документи и упътванията за машините. Съгласно тези приемо-предавателни документи, Freest Kft. е предало на жалбоподателя описаните в тях машини. Жалбоподателят е възложил на Freest Kft. да придобие машините, знаейки че това дружество не е пряк производител на такива машини, поради което било необходимо участието на различни подизпълнители. Управителят се е уверил, че става въпрос за работещо дружество.
- 7 В хода на проверките и извършените инспекции данъчният орган установява също, че несъответствията между страните, посочени във фактурите, показват че сделката е можело да не бъде извършвана, тъй като жалбоподателят е придобил машини, които е можел да закупи сам и с които подизпълнителят не е разполагал, както и че предприятието производител не е могло да придобива или произвежда, тъй като са му липсвали необходимите материални и човешки ресурси. Според данъчния орган, посочените във фактурите машини са с неустановен произход, като целта на сделката била да се докаже техния произход, да се избегне задължението за плащане на данъка от страна на Free-Gold Kft., което стои в основата на веригата за продажби, и да възникне право на приспадане за жалбоподателя. За целта страните, посочени във фактурата, са завишили минимално цените, за да може жалбоподателят да приспадне възможно най-големия размер ДДС въз основата на недоверни оправдателни документи и без за Free-Gold Kft. да възникне задължение за заплащане на съответното данъчно задължение. Тъй като машините се намират в обекта на жалбоподателя, данъчният орган е приел, че същият ги е придобил по някакъв начин от неизвестно лице, както и че поради тази причина сделката не е извършена между страните, посочени във фактурата, и по описания в нея начин, и че жалбоподателят е бил наясно с тези обстоятелства. Предвид гореизложеното, на основание член 1, параграф 7 и член 2, параграф 1 от ЗОДП данъчният орган приема, че Free-Gold Kft. не е упражнило правата си в съответствие с предназначението им, а е извършвало дейността си с единственото намерение да прехвърли данъка в нарушение на правилата и отклонявайки се от данъчните разпоредби, поради което тази дейност не можела да доведе до преследваните от жалбоподателя правни последици (приспадането на данъка). Данъчният орган съответно отказва да признае на жалбоподателя правото му на приспадане на ДДС.
- 8 Второинстанционният данъчен орган потвърждава решенията на първоинстанционния данъчен орган, изменяйки второто от тях, като коригира размера на данъчното задължение, определено на данъчнозадълженото лице, и размерите на данъчната санкция и на лихвата за забава, произтичащи от това задължение.

- 9 Жалбоподателят обжалва посочените решения пред Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща).

Основни твърдения на страните в главното производство

- 10 Жалбоподателят оспорва в жалбите си констатираните от ответника факти и направеното от последния заключение въз основа на тях. В подкрепа на защитаваното от него становище жалбоподателят твърди, че ответникът е извършил преценка на фактите, основавайки се на вероятности, а не на релевантни факти или на доказателства. Според жалбоподателя, релевантен е фактът, че той е поръчал машините, посочени във фактурите, за да увеличи капацитета си, и че преди да сключи договора е поискал извлечение от търговския регистър и образец от спесимена на предприятието с цел да се увери, че фирмата е регистрирана по ДДС и е работещо дружество. Договорът предвиждал възможност фирмата да наеме подизпълнители за неговото изпълнение. Жалбоподателят не знаел кои са подизпълнителите до момента на изпълнението на договора. Машините били пуснати в експлоатация от жалбоподателя, който и към момента продължавал да ги използва. За изпълнението на договора предприятието издало фактури в съответствие със закона — което съответствие се признавало и от самия ответник — в които е начислило данъка върху добавената стойност и които жалбоподателят е отразил в декларацията си по ДДС за съответното тримесечие, поради което, тъй като са били налице материалноправните и законови предпоставки за това, последният законосъобразно си възстановил размера на платения данък. Данъчният орган не представил релевантни доказателства, с които да обори тези факти, направил погрешни изводи във връзка с наличността, превоза и финансирането на покупката на машините и в основата на преценката му на фактите стояли предполагаеми несъответствия. Противно на твърденията на ответника, жалбоподателят не сключил с предприятието договор за производство на машините, а за тяхната доставка, поради което дали машините ще бъдат произведени от самото предприятие или производството ще бъде възложено на подизпълнител било без значение. Неоснователни съответно се оказали твърдението, че предприятието не е разполагало с материални и човешки ресурси, и заключението, че целта на сделката била да се създаде в полза на жалбоподателя право на приспадане, да се позволи на подизпълнителя да избегне данъчните си задължения и да се удостовери произхода на машини с неизвестен произход. Жалбоподателят положил дължимата грижа и действал добросъвестно в хода на сделката — обстоятелство, което заедно с представените документи и самите машини доказвало действителния характер на извършената сделка. Според жалбоподателя фактурите съответстват на описаните по-горе законови изисквания, като същият използва придобитите стоки за нуждите на собствените си облагаеми сделки, поради което са изпълнени всички условия за упражняване на правото на приспадане. Жалбоподателят се позовава на разпоредбите от

Директива 2006/112 и на практиката на Съда на Европейския съюз, като набляга на факта, че ответникът неправомерно е достигнал до извода, че жалбоподателят носи отговорност, въз основа на сделки, извършени между лица, които нямат връзка с него, въпреки доказаната дължима грижа и установена добросъвестност от негова страна. Жалбоподателят счита, че практиката на данъчния орган да санкционира всички данъчнозадължени лица по веригата за нередност, допусната от който и да било от участниците във веригата за доставки или услуги, да откаже правото му на приспадане и в крайна сметка да се придържа към принципа на обективната отговорност противоречи на практиката на Съда на Европейския съюз.

- 11 Жалбоподателят упреква ответника, че освен незаконосъобразния отказ да признае правото му на приспадане, неоснователно и в противоречие с правото му е наложил данъчна санкция с наказателен характер в размер на 200 %, въпреки че не е доказал връзката на данъчното задължение с укриване на доходи или с подправяне или унищожаване на оправдателни документи, счетоводни книги или регистри.
- 12 Ответникът иска жалбата да бъде отхвърлена и поддържа мотивите, изложени в неговите решения. Ответникът не отрича, че жалбоподателят разполага с фактура, която отговаря на формалните изисквания, но твърди, че отразената във фактурата сделка не е извършена, тъй като декларациите на дружеството, предхождащо непосредствено дружеството, издало фактурата, и тези на предходното спрямо него дружество били противоречиви. Ответникът посочва, че данъчният орган очаква от данъчнозадължените лица винаги да полагат дължимата грижа и че ако в момента на изпълнението се установи, че данъчнозадълженото лице не знае кой е бил доставчикът, това данъчнозадължено лице било длъжно да направи всичко необходимо издателят на фактурата да изпълни престацията и да не приема престация от друго лице, тъй като законосъобразното упражняване на правото му да приспадне ДДС било възможно само в случай, че документите, удостоверяващи съответната доставка, и декларациите на страните съвпадали.

Кратко представяне на мотивите за преюдициално запитване

- 13 С решения, постановени по две предходни дела, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща) изменя решенията на ответника в обжалваната част, като отменя установената разлика в данъчното задължение, както и произтичащите от нея данъчна санкция и начислени лихви за забава.
- 14 Въз основа на разпоредбите от Директива 2006/112, уреждащи приспадането на ДДС, посоченият съд приема, че в спора релевантно за целите на правото на приспадане на този данък е обстоятелството, че жалбоподателят е представил фактурите, предмет на проверката, както и оправдателните

документи за тяхното издаване и изпълнението им. Същият съд приема за безспорен и факта, че машините са били доставени.

- 15 Основавайки се на практиката на Съда на Европейския съюз, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща) счита, че ответникът е включил в обхвата на проверката ирелевантни факти и погрешно е достигнал до извода, че извършената между жалбоподателя и Freest Kft. сделка е била фиктивна. Тъй като жалбоподателят не бил страна по договорите, по силата на които са придобити посочените във фактурите машини, неговата отговорност във връзка с тяхното придобиване и доставяне не следвало да бъде ангажирана. Посочената юрисдикция подчертава, че събирането на доказателства трябва да се основава на обективност и че в този смисъл възможността управителите на съответните дружества след няколко години да си спомнят [фактите], които официално се подкрепят от надлежните документи, не може да се счита за обективно обстоятелство, което отговаря на условията, определени от Съда на Европейския съд във връзка с тези доказателства. Игнорирайки документи или други данни, удостоверяващи извършването на съответната сделка, данъчният орган е действал в противоречие с правото, като особено сериозно е неотчитането от негова страна на значението на факта, че машините са се намирали в обекта на жалбоподателя. Ето защо, данъчният орган допуснал грешка, заключавайки че сделката за машините, посочени в съответната фактура, не е осъществена и че съдържанието на фактурите е недостоверно, и отказвайки неоснователно поради тази причина на жалбоподателя правото да приспадне ДДС. Същата юрисдикция посочва още, че в нарушение на разпоредбите от Закона за ДДС и на Директива 2006/112, уреждащи условията за упражняване на правото на приспадане, ответникът не е посочил и с коя сделка, в която жалбоподателят е взел участие, се е целяло избягването на данъка.
- 16 Във връзка с възможността за прилагане в настоящото производство на разпоредбите от Закона за счетоводството запитващата юрисдикция се позовава на виждането на Съда на Европейския съюз в определение от 10 ноември 2016 г., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), и приема, че неправдоподобността на съдържанието на фактурите от гледна точка на посочените разпоредби от Закона за счетоводството е ирелевантна за целите на правото на приспадане на ДДС.
- 17 С две свои решения Kúria (Върховен съд, Унгария) отменя решенията на първоинстанционния съд и му връща делата за ново разглеждане и произнасяне.
- 18 Kúria (Върховен съд) се позовава на предходни решения относно вериги от сделки и приема, че за преценката на действителния характер на съдържанието на всеки един от договорите и евентуалното намерение за избягване на плащането на данъка, ответникът е следвало да извърши проверка, която да обхваща цялата верига. В случай на верижна сделка

данъчният орган не само бил оправомощен, но и бил длъжен да извърши проверка на данъчнозадълженото лице, обект на ревизията, както и на останалите участници във веригата. Ето защо съответната сделка от веригата от икономически взаимоотношения не трябвало да бъде изключвана от осъществявания съдебен контрол за законосъобразност, като в цитираните решения на Съда на Европейския съюз се извършвала също преценка на положението на лицето, което упражнява правото си на приспадане, в контекста на цялата верига.

- 19 Според Kúria (Върховен съд) за упражняване на правото на приспадане на ДДС не е достатъчно наличието на фактура, която отговаря на формалните изисквания, а е необходимо също така наличие на действителна сделка. За отправна точка за преценката на действителния характер на съответната сделка за целите на упражняване на правото на приспадане на ДДС служел принципът на предимство на съдържанието пред формата, установен в член 15, параграф 3 от Закона за счетоводството. Съгласно практиката на Съда на Европейския съюз, сред обективните данни, които трябва да бъдат проверявани, можели да бъдат включени само тези факти, които могат реално да се считат за настъпили, доказуеми и установими от трети лица. Обратното щяло да означава издаването на всяка една фактура само по себе си да поражда възможност за приспадане на ДДС. Kúria (Върховен съд) се позовава на точки 43 и 44 от определение от 10 ноември 2016г, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), и подчертава, че с това определение не се въвеждат изменения в процедурата, която трябва да се следва при упражняване на правото на приспадане, основано на извършени сделки.
- 20 От обжалваните решения може да се направи изводът, че в данъчно-административното производство, при извършената от данъчния орган проверка *in situ*, този орган — въпреки установения и доказан с официален документ факт, че жалбоподателят е пуснал в експлоатация в своя обект машините, за които се отнася фактурата, и че тези машини продължават и понастоящем да работят на същото място — достигна до извода, че изрядната от формална страна фактура, представена от жалбоподателя, както и останалите документи не доказват осъществяването на отразената в тях сделка. Освен това, що се отнася мерките, които могат разумно да се изискват от жалбоподателя, ответникът не приема за достатъчни предприетите от него действия, за да се увери, че става въпрос за активно предприятие — изразяващи се в проверка на извлечението от търговския регистър на неговия партньор по сделката и искане последният да представи образец от спесимена на предприятието преди сключването на договора — а счита, че жалбоподателят е трябвало да извърши всички необходими действия, за да се увери, че другата страна по договора ще изпълни доставката в съответствие с изискванията на ответника, тъй като в противен случай упражняването на правото на приспадане на ДДС няма да бъде законосъобразно.

- 21 Предвид гореизложеното, предмет на настоящото производство е тълкуването на разпоредбите от Директива 2006/112, уреждащи приспадането на ДДС, във връзка с принципите на данъчен неутралитет и на ефективност. В това отношение Съдът на Европейският съюз е тълкувал в множество решения и от различни гледни точки както тези разпоредби от Директива 2006/112, така и принципите, уреждащи системата на ДДС; въпреки това, що се отнася до упражняването на правото на приспадане на ДДС, след тези решения продължават да съществуват значителни противоречия в правното тълкуване, които изглежда потвърждават, че практиката на държавата членка, останала непроменена при прилагането от страна на данъчния орган и националните съдилища на посочените разпоредби от Директивата, продължава да не съответства на доктрината за *acte clair*, установена с решение на Съда от 6 октомври 1982 г., *CILFIT* и др. (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Макар, що се отнася до релевантните фактически елементи, обстоятелствата в настоящото производство да съвпадат с послужилите за основа за преюдициалните запитвания по делата, по които са постановени решение от 21 юни 2012 г., *Mahagében* и *Dávid* (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373), и определения от 16 май 2013 г., *Hardimpex* (C-444/12, непубликувано, EU:C:2013:318), и от 10 ноември 2016 г., *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), данъчният орган, в противоречие с постановените от Съда актове по тези дела, продължава да отказва на данъчнозадължените лица правото да приспадат ДДС, като се позовава на недоверността на съдържанието на фактурите, извеждайки от това обстоятелство автоматичния извод за наличие на данъчна измама, за която данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото си на приспадане на данъка, е било длъжно да знае и на практика е знаело, след като е приело недоверната фактура.
- 23 Тълкувателният проблем, който възниква в настоящото производство, безспорно е свързан с произнасянето по същество по делото, тъй като както противоречивите решения по същество на съдилищата, които са го разглеждали, така и актовете на данъчния орган се основават на разпоредбите от Директива 2006/112 и на изложените съображения в актовете на Съюза, постановени по унгарски дела, свързани с тълкуването на тези разпоредби. Следователно въпросите, които се поставят, са от значение за решаване на делото, а според запитващата юрисдикция, за целта е необходимо отправянето на преюдициално запитване.
- 24 Тъй като *Kúria* (Върховен съд), въпреки противоположните позиции не е счел за необходимо да отправи преюдициално запитване, това трябва да стори първоинстанционният съд. При наличие на съмнение, първоинстанционният съд може да бъде освободен от задължението да образува ново производство, само ако Съдът на Европейския съюз се произнесе изрично във връзка с настоящото производство. Поради тази причина първоинстанционният съд в настоящия си състав — въпреки че е

отправил по друго дело преюдициално запитване, с което е поставил сходни преюдициални въпроси, основани на сходни фактически елементи, и съответно е спрял няколко висящи производства — не може да спре настоящото производство на основание член 275, параграф 5 от Гражданскопроцесуалния кодекс, а е длъжен да поиска от Съда на Европейския съюз да се произнесе по отделно преюдициално запитване.

- 25 Независимо от вижданията в цитираните по-горе решения и определения на Съда на Европейския съюз, отново възниква въпросът дали тълкувателната практика, посочена от данъчния орган и от Kúria (Върховен съд) в изразеното становище и в постановените от тях актове, противоречи на целта на правото на приспадане на данъка, признато в член 168, буква а) от Директива 2006/112, което е неделима част от механизма на ДДС и което по принцип не може да бъде ограничавано, както и дали това тълкуване съответства на изискванията, установени в член 178, буква а) от същата директива, във връзка с приспадането на данъка и дали съответства на принципите на данъчен неутралитет и на ефективност.
- 26 В настоящия случай са налице релевантните фактически елементи за упражнява на правото на приспадане, установени в точки 43 и 44 от решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373), поради което са изпълнени всички процесуални и материалноправни условия за възникването и упражняването на правото на приспадане. Освен това, в решението на данъчния орган не се посочва, че жалбоподателят е представил неверни декларации или е изготвил нередовни фактури.
- 27 Съгласно точка 45 от решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373), правото на приспадане може да бъде отказано в описания по-горе контекст, само ако данъчният орган докаже въз основа на обективни данни, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект преди него по веригата.
- 28 Независимо от гореизложеното, от решенията на данъчния орган може да се направи изводът, че той се основава както на принципа на предимство на съдържанието пред формата, установен в Закона за ДДС и в Закона за счетоводството, така и на конкретните изисквания, установени за оправдателните документи, за да откаже да признае на жалбоподателя правото му да приспадне ДДС, изтъквайки именно обстоятелства, които съгласно практиката на Съда на Европейския съюз са ирелевантни за правото на приспадане на платения от данъчнозадълженото лице ДДС, тъй като не могат да се считат за обективни обстоятелства, и без надлежно да посочва в какво се изразява данъчната измама предвид мерките, които разумно е можело да се изискват от данъчнозадълженото лице.
- 29 Запитващата юрисдикция иска да бъде изяснен въпросът дали националната практика, изразяваща се във въвеждане на допълнителни изисквания за

упражняване на правото на приспадане на ДДС, освен задължителните елементи на фактурата, посредством израза „която удостоверява осъществяването на сделката“, съдържащ се в член 127, параграф 1 от Закона за ДДС, заедно с отнасянето на нормите от Закона за счетоводството към данъчното събитие и правилото, че фактура, която формално отговаря на изискванията, сама по себе си не е достатъчна за да може да се упражни правото на приспадане на ДДС, като освен с нея данъчнозадълженото лице трябва да разполага и с други документи, може да се счита за противоречащо на Директива 2006/112 разширяване на изискванията за съдържание, изброени в член 226 от същата директива, на които трябва да отговарят фактурите по член 220, параграф 1 от нея и от които зависи приспадането на ДДС.

- 30 Запитващата юрисдикция посочва, че в разглеждания случай, освен на различното тълкуване на правото на Съюза, наличието на противоречиви решения се дължи и на непоследователна преценка на значението на документите, служещи за доказателства, и на обективните факти, чието удостоверяване се цели с тези документи — преценка, която националните органи и юрисдикции трябва да извършват в съответствие с вътрешните процесуални разпоредби.
- 31 Съгласно постоянната практика на Съда на Европейския съюз, когато в правото на Съюза няма правила относно процесуалните аспекти на упражняването на правото на приспадане на ДДС, те следва да се установят във вътрешния правен ред на всяка държава членка, но с условието да не са по-неблагоприятни от правилата, които уреждат подобни вътрешноправни положения (принцип на равностойност), и да не правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Съюза (принцип на ефективност) (решение на Съда от 7 юни 2007 г., *van der Weerd* и др., съединени дела C-222/05—C-225/05, EU:C:2007:318, т. 28).
- 32 Според запитващата юрисдикция, преценката на доказателствата има връзка с правото на Съюза от различни гледни точки. От една страна, при преценката на релевантните факти и доказателства не трябва да се игнорират разпоредбите от правото на Съюза, тъй като последните посочват кои са релевантните доказателства при преценката на правото на приспадане на ДДС. От друга страна, националната съдебна практика, установена въз основа на националните процесуални разпоредби, трябва да бъде съвместима с принципите, установени с правото на Съюза и с практиката на Съда на Европейския съюз, основана на това право, каквито са принципите на данъчен неутралитет, на пропорционалност и на ефективност, съгласно които преценката на доказателствата, която извършват националните органи и съдилища, и отчитането на ирелевантни обстоятелства за целите на тази преценка не могат да стигат дотам, че да правят на практика невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, признати от правото на Съюза. В този контекст, запитващата юрисдикция счита, че за извършването

на преценка на доказателствата в съответствие с правото на Съюза е необходимо да бъдат уточнени насоките, очертаващи рамката на фактите, които могат да се вземат предвид, която да служи и за ориентир при определяне на релевантните и ирелевантните доказателства.

- 33 С оглед практиката на Съда на Европейския съюз относно разпоредбите за ДДС, запитващата юрисдикция излага съмненията си дали изискваните от Kúria (Върховния съд) и данъчният орган обхват и задълбоченост по отношение на доказателствата са съвместими с принципите на данъчен неутралитет, на ефективност и на пропорционалност.
- 34 Запитващата юрисдикция изразява безпокойството си във връзка с факта, че в случай на верижна сделка, основната насока в ревизиите на данъчните органи и предметът на мерките, които могат разумно да се очакват, трябва да бъде възстановяването на всеки един от елементите от стопанските дейности, извършвани от участниците във веригата. Посочената юрисдикция изразява безпокойствието си и от факта, че след определението на Съда на Европейския съюз от 10 ноември 2016 г., *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), тези ревизии постоянно и в решаваща степен обхващат проверката на елементи от съответната сделка, като при това от която и да било грешка в същите автоматично се прави заключение, че данъчнозадълженото лице е знаело, че участва в данъчна измама. Връзката между съответната сделка и знанието за наличието на данъчна измама се установява частично от същите обективни обстоятелства, на които данъчният орган вече се е позовал при преценката на сделката и за които Съдът е постановил, че не могат да служат като основание за [непризнаване] на приспадането на ДДС.
- 35 Във всички въпроси запитващата юрисдикция пита дали степента, задълбочеността и обхватът на доказването, предвидено за упражняване на правото на приспадане на ДДС — които данъчните органи прилагат, а Kúria (Върховният съд) приема за законосъобразни — включително с оглед на принципа на данъчен неутралитет, обхващат релевантните факти и дали са необходими и пропорционални, с други думи, дали не надхвърлят установената в практиката на Съда на Европейския съюз рамка, по-специално предвид обстоятелството, че данъчният орган държи жалбоподателя отговорен за липсата на достатъчно доказателства в данъчното производство и че освен непризнаването на правото на приспадане на ДДС му налага и данъчна санкция.
- 36 Запитващата юрисдикция счита, че макар действията по проверка, посочени в точка 61 от решението от 21 юни 2012 г., *Mahagében и Dávid* (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373), да нямат общ характер, а могат да се изискват от данъчнозадълженото лице само, когато обстоятелствата го налагат, в разглеждания случай данъчният орган не посочва кое обстоятелство обосновава вменяването на жалбоподателя на задължение за извършване на по-подробна проверка, като се има предвид, че посоченият орган

противопоставя на жалбоподателя единствено обстоятелството — представляващо типична характеристика на търговската дейност — че сделката представлява верижна сделка и като условие за признаване на правото му да приспадне ДДС изисква от него да е проверил определени обстоятелства, които във всяко отношение надхвърлят посочените в точка 61 от решението от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373), за да докаже добросъвестността си.

- 37 Ето защо, след като данъчният орган продължава да защитава отказа да се признае правото на приспадане на ДДС без да сочи обективни факти, които да са разумно и пряко свързани със съответната сделка, според запитващата юрисдикция този орган не само прехвърля върху данъчнозадължените лица собственото си задължение за доказване, в противоречие с предвиденото в посочените по-горе разпоредби от Директива 2006/112 и с практиката на Съда на Европейския съюз, но с тази практика нарушава и принципите на данъчен неутралитет, на пропорционалност и на ефективност.
- 38 Продължаването на правната практика, основана на съображения, които противоречат на постановеното в определение на Съда на Европейския съюз от 10 ноември 2016 г., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), без да се обсъждат субективните елементи, залегнали в Закона за ДДС и в практиката на Съда на Европейския съюз (дали данъчнозадълженото лице е знаело или е било длъжно да знае при полагане на дължимата грижа, която разумно може да се изисква от него), изпразва от съдържание правото на приспадане на ДДС, признато в член 169 и в член 178, буква а) от Директива 2006/112, както и в практиката на Съда на Европейския съюз, по-специално по унгарските дела.
- 39 С петия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да бъде установено дали принципът на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че при непризнаване на приспадането на ДДС, налагането на данъчна санкция, равняваща се на 200 % от установената разлика в данъчното задължение, съответстваща на приспадания ДДС, е пропорционално, при положение че жалбоподателят е предоставил на данъчния орган всички документи, с които е разполагал, и като се има предвид, че според Съда на Европейския съюз невнасянето на ДДС от лицата, стоящи непосредствено преди данъчнозадълженото лице във веригата, е ирелевантно за целите на непризнаването на правото на приспадане на ДДС, след като данъчният орган не е загубил приходи във връзка с отказа да признае приспадането на ДДС, а напротив — дължимият ДДС за извършената сделка и в рамките на веригата е платен или деклариран от жалбоподателя и лицата, участващи във веригата, а данъчният орган е приел, че в случая на жалбоподателя плащането или декларирането са били законосъобразни, тъй като е издадена съответната фактура.
- 40 С последния преюдициален въпрос — отправен в случай, че предвид съществуващите различия в тълкуването и практиката на съдилищата,

тълкуването и практиката в държавата членка евентуално са несъвместими с разпоредбите относно ДДС — запитващата юрисдикция иска да ѝ бъдат предоставени насоки дали данъчнозадължените лица могат да разчитат на ефективни правни средства за защита и дали тези средства за защита са подходящи с оглед на член 99 от Процедурния правилник на Съда на Европейския съюз, както и предвид обстоятелството, че независимо от задължението за отправяне на преюдициални запитвания до Съда, не е възможно от него да се иска преюдициално произнасяне по всички дела.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ