



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

13 февруари 2014 година *

„Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Извършени доставки — Контрол — Доставчик, който не разполага с необходимите средства — Понятие за данъчна измама — Задължение за служебно установяване на данъчната измама — Изискване за реална доставка на услугата — Задължение за водене на достатъчно подробна счетоводна отчетност — Съдебни спорове — Забрана за съда да квалифицира измамата като престъпление и да влошава положението на жалбоподателя“

По дело C-18/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд София-град (България), с акт от 11 декември 2012 г., постъпил в Съда на 14 януари 2013 г., в рамките на производство по дело

„Макс Пен“ ЕООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, София, преди директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, София,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състав, G. Arestis и J.-C. Bonichot (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, София, преди директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, София, от А. Георгиев, в качеството на представител,

— за българското правителство, от Е. Петранова и Д. Драмбозова, в качеството на представители,

* Език на производството: български.

- за гръцкото правителство, от К. Paraskevopoulou и М. Vergou, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от С. Soulay и Д. Русанов, 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 63, член 178, първа алинея, буква а), член 226, първа алинея, точка 6 и членове 242 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, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Макс Пен“ ЕООД (наричано по-нататък „Макс Пен“) и директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, София, преди директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, София, по повод отказа да се признае право на приспадане на данъчен кредит по данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) във връзка с фактури, съставени от определени доставчици на Макс Пен.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 62 от Директива 2006/112:

„За целите на настоящата директива:

„данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;

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“.

- 4 Член 63 от тази директива предвижда:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

- 5 Член 167 от посочената директива гласи:

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

6 Член 168 от същата директива постановява:

„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:

- а) 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;

[...]“.

7 Съгласно член 178 от Директива 2006/112:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

- а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, [то] трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

[...]“.

8 Съгласно член 220, точка 1 от Директива 2006/112, който се намира в глава 3, озаглавена „Фактуриране“, от дял XI, всяко данъчнозадължено лице осигурява издаването на фактура или от него, или от неговия клиент, или на негово име, или в негова полза, от трето лице, за доставките на стоки и услуги, които то е извършило на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице.

9 В член 226 от Директива 2006/112 са изброени единствените данни, които, без да се засягат предвидените от нея специални разпоредби, се изискват задължително за целите на ДДС във фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221 от тази директива.

10 Член 242 от посочената директива гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице води достатъчно подробна отчетност за прилагания ДДС и за неговия контрол от данъчните органи“.

11 Член 273 от същата директива предвижда:

„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 на формалности, свързани с преминаването на границите.

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

Българското право

12 Съгласно член 70, алинея 5 от Закона за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.

13 Озаглавеният „Дата на възникване на данъчното събитие при доставка на стоки или услуги“ член 12 от Правилника за прилагане на Закона за ДДС, в приложимата му към спора по главното производство редакция, предвижда в алинея 1:

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

14 Съгласно член 160, алинеи 1, 2 и 5 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс:

„(1) Съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата.

(2) Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

[...]

(5) Със съдебното решение не може да се изменя актът във вреда на жалбоподателя“.

15 Член 17, алинея 1 от Гражданския процесуален кодекс предвижда:

„Съдът взема становище по всички въпроси, които имат значение за решаването на делото, освен по въпроса дали е извършено престъпление“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

16 Макс Пен е учредено по българското право дружество, което извършва търговия на едро с канцеларски и рекламни материали.

17 Извършената му ревизия за данъчния период от 1 януари 2007 г. до 30 април 2009 г. поставя пред органа по приходите въпрос за основателността на приспадането на ДДС във връзка с начисления данък във фактурите на седем от неговите доставчици.

18 Сведенията за някои от самите доставчици или за техните подизпълнители, изискани от тези лица в хода на ревизията, не са дали възможност да се счита за установено, че същите са разполагали с необходимите средства, за да извършат фактурираните услуги. Като приема или че реалността на изпълнението по сделките с някои от подизпълнителите не е доказана, или че те не са били изпълнени от посочените във фактурите доставчици, органът по приходите съставя ревизионен акт, в който отхвърля възможността за приспадане на ДДС, начислен във фактурите на тези седем предприятия.

19 Макс Пен обжалва този ревизионен акт пред директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, София, а след това пред запитващата юрисдикция, като твърди, че притежава редовни фактури и документи по договорите, че тези фактури са платени по банков път, че са вписани в счетоводните книги на доставчиците, че последните са декларирали съответния ДДС

по посочените фактури, че следователно са представени доказателства за действителното извършване на въпросните доставки и че освен това не се спори, че самото дружество Макс Пен е извършило съответните последващи доставки.

- 20 Данъчната администрация твърди, че притежанието на редовни фактури не е достатъчно, за да обоснове правото на приспадане, при положение по-специално че представените от съответните доставчици частни документи в подкрепа на фактурите са без достоверна дата и без каквато и да е доказателствена сила, и че подизпълнителите не са декларирали нито наетите от тях работници, нито доставките на извършените услуги. Пред запитващата юрисдикция данъчната администрация навежда нови обстоятелства, от една страна, като оспорва действителността на подписите на представляващите двама от доставчиците, и от друга страна, като подчертава, че единият от тях не е вписал нито в счетоводните си документи, нито в данъчните си декларации фактурите на един от подизпълнителите, който бил наел. Макар данъчната администрация да признава, че фактурираните услуги са били доставени на Макс Пен, според нея те все пак не са били доставени от посочените в тези фактури доставчици.
- 21 При тези условия Административен съд София-град решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли да се отнесат към „данъчна измама“ за целите на приспадане на ДДС по правото на Съюза, фактически положения, при които посоченият във фактурата доставчик или негов подизпълнител не разполагат с необходимите персонал, материали и активи да предоставят услугата, не са документирали разходи за фактическото извършване на услугата и отразили такива в счетоводството си, както и са съставени неистински документи относно авторството на подписаните ги за доставчика лица, представляващи договор и приемо-предавателен протокол, представени като доказателство за дължимите насрещни престации и за изпълнението на доставката, за която е издадена данъчна фактура и упражнено правото на приспадане на данъка?
 - 2) От задължението на съда да откаже прилагането на правото на приспадане на данъка при данъчна измама, произтичащо от правото на Съюза, изведено в съдебната практика на Съда [...], произтича ли и задължение националният съд служебно да установи наличието на данъчна измама при условията на главното производство, като: прецени нови фактически положения, въведени за пръв път пред съда; прецени всички доказателства, сред които относими към привидни сделки, неистински документи, документи с невярно съдържание, предвид задълженията на съда по националното право да разреши делото по същество, да спазва забрана за влошаването на положението на жалбоподателя, да спазва принципите за правото на защита и правна сигурност и служебно да приложи относимите правни норми?
 - 3) Във връзка със задължението на съда да откаже правото на приспадане на ДДС при данъчна измама, произтича ли от чл. 178, алинея 1, буква „а“ от Директива 2006/112 [...] изискване за да се упражни посоченото право на приспадане доставката да е действително извършена от посочения във фактурата доставчик или от негов подизпълнител?
 - 4) Изискването по член 242 от Директива 2006/112 [...] за водене на достатъчно подробна счетоводна отчетност за целите на контрола върху правото на приспадане, включва ли спазването на съответното счетоводно законодателство на държавата членка, предвиждащо съответствие с международните счетоводни стандарти по правото на Съюза, или включва само изискване за водене на регламентираните по същата директива документи за отчетността на ДДС: фактури, декларации и извлечения за рекапитулация?

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

Предвид посоченото по чл. 226, алинея 1, т. 6 от Директива 2006/112 [...] изискване фактурите да съдържат „степената и естеството на предоставените услуги“, то следва ли при доставка на услуги фактурите или съставен във връзка със същите документ да съдържа информация за фактическото извършване на услугата — обективни факти, които да могат да бъдат проверени и като доказателство, че действително услугата е извършена и доказателство, че е извършена от посочения в същата доставчик?

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

По преюдициалните въпроси

По първия и третия въпрос

- 22 С първия и третия си въпрос, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на ДДС, начислен в издадените от доставчик фактури, когато, въпреки че услугата е била доставена, се установява, че тя не е била действително извършена от този доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация и се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица.
- 23 Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на които са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 6 декември 2012 г. по дело Боник, C-285/11, точка 25 и цитираната съдебна практика).
- 24 В това отношение Съдът неведнъж е постановявал, че предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 26 и цитираната съдебна практика).
- 25 Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 29 и цитираната съдебна практика). Следователно, ако тези условия са изпълнени, приспадането по принцип не може да бъде отказано.

- 26 С оглед на това следва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112. В тази насока Съдът е постановил, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. Решение по дело Боник, посочено по-горе, точки 35—37 и цитираната съдебна практика).
- 27 Ако това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама, то случаят ще е същият и когато данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, която е част от измама с ДДС. Тогава за нуждите на Директива 2006/112 то трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки (вж. Решение по дело Боник, посочено по-горе, точки 38, 39 и цитираната съдебна практика).
- 28 Следователно на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги (вж. Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 40 и цитираната съдебна практика).
- 29 Тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи, че обективните данни, споменати в предходната точка от настоящото решение, са налице. На следващо място, националните юрисдикции следва да проверят дали съответните органи по приходите са установили наличието на такива обективни данни (вж. в този смисъл Решение по дело Боник, посочено по-горе, точки 43 и 44).
- 30 В това отношение следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание член 267 ДФЕС, Съдът няма компетентност нито да проверява, нито да преценява фактическите обстоятелства по делото в главното производство. Ето защо в делото по главното производство запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи, с оглед на представените от органа по приходите обективни данни, дали Макс Пен е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама, извършена от неговите доставчици.
- 31 В това отношение обстоятелството, че по делото в главното производство доставената на Макс Пен услуга не била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не били оправдани в счетоводната им документация или се оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане, което претендира Макс Пен.
- 32 При това положение на първия и третия въпрос следва да се отговори, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на ДДС, начислен в издадените от доставчик фактури, когато, въпреки че услугата е била доставена, се установява, че тя не е била действително извършена от този доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал,

материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация или се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, стига да са изпълнени следните две условия — посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама — нещо, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По втория въпрос

- 33 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали правото на Съюза изисква тя служебно да провери наличието на данъчна измама при условия като тези по делото в главното производство, въз основа на нови фактически положения, наведени за пръв път пред нея от органите по приходите, и на всички доказателства, дори ако с извършването на такава проверка тя би нарушила задължения, които има съгласно приложимото национално право.
- 34 Както бе припомнено в точка 26 от настоящото решение, правото на Съюза изисква от националните административни и съдебни органи да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Освен това, дори страните да не са се позовали на правото на Съюза, националният съд е длъжен да съобрази служебно правните основания, изведени от задължителна норма на правото на Съюза, когато съгласно националното право националните юрисдикции имат задължението или възможността да направят това по отношение на задължителна норма на националното право (вж. в този смисъл Решение от 12 февруари 2008 г. по дело *Kempter*, C-2/06, Сборник, стр. I-411, точка 45 и цитираната съдебна практика).
- 35 Ето защо, ако — както самата запитваща юрисдикция уточнява в точка 72 от преюдициалното си запитване — от член 160, алинея 2 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс следва, че при служебната проверка за съответствие с националното право на ревизионния акт, с който се оспорва приспадането от данъчнозадълженото лице на ДДС, тя е длъжна да установи дали е налице данъчна измама, тази юрисдикция трябва да съобрази служебно и изискването на правото на Съюза, припомнено в предходната точка от настоящото решение, в съответствие с целта на Директива 2006/112 за борба срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби.
- 36 В това отношение е необходимо да се припомни, че националният съд следва да тълкува националното право, доколкото е възможно, в светлината на текста и целите на съответната директива, за да се постигне предвиденият от нея резултат, което изисква той да използва всички свои правомощия, като вземе предвид вътрешното право в неговата цялост и като приложи признатите от това право методи за тълкуване (вж. в този смисъл Решение от 4 юли 2006 г. по дело *Adeneler* и др., C-212/04, Recueil, стр. I-6057, точка 111). Ето защо запитващата юрисдикция следва да провери дали нормите на националното право, на които тя се позовава и които според нея биха могли да противоречат на изискванията на правото на Съюза, е възможно да се тълкуват в съответствие с целта за борба срещу данъчните измами, която обосновава тези изисквания.
- 37 В този смисъл действително е вярно, че правото на Съюза не може да задължи националният съд да прилага служебно разпоредба на това право, когато подобно прилагане би довело до отклоняване от установения в неговото национално процесуално право принцип на забрана на *reformatio in pejus* (Решение от 25 ноември 2008 г. по дело *Heemskerk* и *Schaap*, C-455/06, Сборник, стр. I-8763, точка 46). Във всеки случай обаче не е видно, че в спор като този по главното производство, предмет на който от самото му начало е правото на приспадане на

начисления в определени фактури ДДС, би могла да се прилага такава забрана за представянето от данъчната администрация в хода на съдебното производство на нови данни, които, доколкото се отнасят до същите фактури, не могат да се считат за влошаващи положението на данъчнозадълженото лице, което се позовава на правото на приспадане.

- 38 В допълнение, дори и норма на националното право да квалифицира данъчната измама като престъпление и такава квалификация да може да бъде дадена единствено от наказателния съд, не е видно, че подобна норма би била пречка съдът, комуто е възложено да прецени законосъобразността на ревизионен акт, с който се оспорва приспадането от данъчнозадължено лице на ДДС, да изходи от обективните данни, представени от данъчната администрация, за да установи наличието в настоящия случай на измама, при положение че съгласно друга разпоредба на националното право, като член 70, алинея 5 от Закона за ДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е „начислен неправомерно“.
- 39 При това положение на втория въпрос следва да се отговори, че когато националните юрисдикции имат задължението или възможността да съобразят служебно правните основания, изведени от задължителна норма на националното право, те трябва да направят това по отношение на задължителна норма на правото на Съюза като нормата, която изисква от националните административни и съдебни органи да откажат да признаят правото на приспадане на ДДС, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. При преценката дали позоваването на това право на приспадане е с измамна цел или с цел злоупотреба, тези юрисдикции следва да тълкуват националното право, доколкото е възможно, в светлината на текста и целите на Директива 2006/112, за да се постигне предвиденият от нея резултат, което изисква посочените юрисдикции да използват всички свои правомощия, като вземат предвид вътрешното право в неговата цялост и като приложат признатите от това право методи за тълкуване.

По четвъртия и петия въпрос

- 40 С четвъртия и петия си въпрос, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директива 2006/112, доколкото по-специално изисква в член 242 от всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна счетоводна отчетност за целите на прилагане на ДДС и на неговия контрол от данъчните органи, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска съответната държава членка да изисква от всяко данъчнозадължено лице да съблюдава в това отношение съвкупността от националните счетоводни стандарти, съответстващи на международните счетоводни стандарти, включително и национална разпоредба, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от съответната доставка.
- 41 Необходимо е да се припомни, че в рамките на общата система на ДДС държавите членки са длъжни да гарантират спазването на задълженията, които данъчнозадължените лица имат, и те се ползват в това отношение с известна свобода, що се отнася именно до начина на използване на средствата, с които разполагат. В рамките на тези задължения член 242 от Директива 2006/112 предвижда по-специално, че всяко данъчнозадължено лице следва да води достатъчно подробна счетоводна отчетност за целите на прилагането на ДДС и за извършването на контрол от данъчния орган (вж. в този смисъл Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точки 22 и 23).
- 42 Освен това съгласно член 273, първа алинея от Директива 2006/112 държавите членки могат да наложат други задължения, които считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяването на измамите. Тази възможност може да се използва само при условие

че не се засяга търговията между държавите членки, и не може, както предвижда втора алинея от същия член, да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в споменатата директива.

- 43 В допълнение, посочената възможност не позволява на държавите членки да приемат мерки, които надхвърлят необходимото за постигането на целите да се осигури точното налагане и събиране на данъка и предотвратяването на измамите (Решение по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, посочено по-горе, точка 26).
- 44 Ако са съобразени с тези граници, допълнителните национални счетоводни стандарти, които са създадени въз основа на международните счетоводни стандарти, приложими в Съюза при предвидените от Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 година за прилагането на международните счетоводни стандарти (ОВ L 243, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 36, стр. 125) условия, са допустими от гледна точка на правото на Съюза.
- 45 Що се отнася до въпроса дали тези национални счетоводни стандарти могат да предвиждат, че услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от съответната доставка, налага се изводът, че това правило би довело до изискуемост на ДДС за такава доставка едва от момента, в който направените от доставчика или негов подизпълнител разходи бъдат вписани в счетоводството на тези лица.
- 46 Следва обаче да се припомни, че съгласно член 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква по времето, когато данъкът стане изискуем, и че съгласно член 63 от тази директива ДДС става изискуем, когато услугите са доставени. Ето защо, и извън визираните в членове 64 и 65 от споменатата директива особени положения, каквито не са налице в главното производство, моментът, в който данъкът става изискуем и следователно подлежи на приспадане от данъчнозадълженото лице, не може да бъде определен по общ начин чрез изпълнението на формалности като вписването в счетоводството на доставчиците на разходите, които те са направили за доставката на техните услуги.
- 47 Впрочем евентуалното неизпълнение от страна на доставчика на услуги на някои счетоводни изисквания не може да постави под въпрос правото на приспадане, с което разполага получателят на услугите, що се отнася до платения за тях ДДС, когато фактурите за предоставените услуги съдържат цялата изискуема информация по член 226 от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tóth, C-324/11, точка 32).
- 48 С оглед на предходните съображения на четвъртия и петия въпрос следва да се отговори, че Директива 2006/112, доколкото по-специално изисква в член 242 от всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна счетоводна отчетност за целите на прилагане на ДДС и на неговия контрол от данъчните органи, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска съответната държава членка, в предвидените в член 273 от тази директива граници, да изисква от всяко данъчнозадължено лице да съблюдава в това отношение съвкупността от националните счетоводни стандарти, съответстващи на международните счетоводни стандарти, стига приетите в този смисъл мерки да не надхвърлят необходимото за постигането на целите да се осигури правилното събиране на данъка и предотвратяването на измамите. В това отношение Директива 2006/112 не допуска национална разпоредба, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от съответната доставка.

По съдебните разноски

- 49 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:

- 1) Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на данъка върху добавената стойност, начислен в издадените от доставчик фактури, когато, въпреки че услугата е била доставена, се установява, че тя не е била действително извършена от този доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация или се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, стига да са изпълнени следните две условия — посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама — нещо, което запитващата юрисдикция следва да провери.
- 2) Когато националните юрисдикции имат задължението или възможността да съобразят служебно правните основания, изведени от задължителна норма на националното право, те трябва да направят това по отношение на задължителна норма на правото на Съюза като нормата, която изисква от националните административни и съдебни органи да откажат да признаят правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. При преценката дали позоваването на това право на приспадане е с измамна цел или с цел злоупотреба, тези юрисдикции следва да тълкуват националното право, доколкото е възможно, в светлината на текста и целите на Директива 2006/112, за да се постигне предвиденият от нея резултат, което изисква посочените юрисдикции да използват всички свои правомощия, като вземат предвид вътрешното право в неговата цялост и като приложат признатите от това право методи за тълкуване.
- 3) Директива 2006/112, доколкото по-специално изисква в член 242 от всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна счетоводна отчетност за целите на прилагане на данъка върху добавената стойност и на неговия контрол от данъчните органи, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска съответната държава членка, в предвидените в член 273 от същата директива граници, да изисква от всяко данъчнозадължено лице да съблюдава в това отношение съвкупността от националните счетоводни стандарти, съответстващи на международните счетоводни стандарти, стига приетите в този смисъл мерки да не надхвърлят необходимото за постигането на целите да се осигури правилното събиране на данъка и предотвратяването на измамите. В това отношение Директива 2006/112 не допуска национална разпоредба, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от съответната доставка.

Подписи