

РЕШЕНИЕ

№ 2576

гр. София, 20.05.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 13.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **13855** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № Р-22221417007577-091-001/01.06.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му, в която е потвърден с решение № 1437/20.09.2018 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 35 722 лв. Претендират се разноси.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221417007577-020-001/06.11.2017 г., издадена от Т. Б. Г., началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията му по ЗДДС за данъчни периоди от 11.07.2014 г. до 30.09.2017 г. Със заповед № Р-22221417007577-020-002/12.02.2018 г. и заповед № Р-22221417007577-020-003/07.03.2018 г. е определен срок на извършване на ревизията

до 16.04.2018 г. На ревизираното лице, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедите за възлагане на ревизия. Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Изготвен е ревизионен доклад № Р-22221417007577-092-001/30.04.2018 г., същият е връчен на ревизираното лице, съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт. С ревизионния акт са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 30 112, 32 лв. и лихви в размер на 5609, 68 лв., като същите произтичат от извършени корекции на декларирания резултат за периодите м. 11.2014 г., м. 01, м. 02, м. 03, м. 04, м. 09, м. 10, м. 12.2015 г., м. 01, м. 03, м. 04, м. 05., м. 06, м. 07., м. 10, м. 11, м. 12.2016 г., м. 02, м. 03, м. 04, м. 05, м. 07, м. 08, м. 09.2017 г., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 30 112, 32 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] (с променено наименование [фирма]), [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. В хода на ревизионното производство е установено, че предмет на дейност на дружеството са строително-ремонтни работи, услуги с автокран и вишка и снегочистване, като в хода на ревизионното производство са извършени редица процесуални действия – на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са били връчени искания за представяне на доказателства и писмени обяснения. На основание чл. 45 от ДОПК са били извършени насрещни проверки на дружествата, посочени като доставчици на ревизираното лице, с изключение на доставчика [фирма], за резултатите от проверките са били съставени протоколи за извършени насрещни проверки. До дружествата, посочени като доставчици са били изготвени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, като същите са били връчени по реда на чл. 32 от ДОПК поради неоткриването им на посочените от тях адреси (с изключение на едно от дружествата). На декларирания електронен адрес е било връчено искането до [фирма].

1. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], като за резултатите от извършената проверка е бил съставен протокол за извършена насрещна проверка № П-22220217204112-040-001/23.11.2017 г. Установено е, че това дружество е издало на жалбоподателя фактура № 72/26.04.2015 г. с предмет на доставката монтаж стрела, като фактурата е отразена в дневника за продажби на дружеството. Представен е договор за автосервизно обслужване от 15.02.2015 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Предмет на договора е извършването на автосервизни услуги. Представен е и 1 приемо-предавателен предавателен протокол от 26.04.2015 г. за ремонт на автомобил Т. СА8483СВ. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурата.

2. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена

на срещна проверка № П-22221417204106-ОРП-001/21.11.2017 г. Установено е, че това дружество е издало на жалбоподателя фактури № 68/26.05.2016 г., 70/27.05.2016 г., 72/30.05.2016 г., 100/27.06.2016 г., 102/28.06.2016 г., 108/29.06.2016 г., 112/30.06.2016 г., с предмет на доставката сервизно обслужване, установено е, че фактурите са отразени в дневниците за продажби на дружеството. Представен е договор за автосервизно обслужване от 01.11.2014 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Предмет на договора е извършването на автосервизни услуги. Представени са и 7 броя приемо-предавателни предавателни протоколи от 28.06.2016 г., 30.06.2016 г., 27.06.2016 г., 27.05.2016 г., 26.05.2016 г., 29.06.2016 г., 30.05.2016 г. за ремонт на автомобили Т. СА8483СВ и Т. СА1995ХС, М. РА7035ВХ. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

3. В хода на ревизионното производство е била извършена срещна проверка на [фирма], резултатите, от която са били отразени в протокол за извършена срещна проверка № П-22221717204098-ОРП-001/29.01.2017 г. Установено е, че дружеството е издало на жалбоподателя фактури № 144/23.05.2017 г., с предмет на доставката смяна на масла, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 147/26.05.2017 г., с предмет на доставката пясъкостроене, подготовка за боя и боядисване, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 155/30.05.2017 г., с предмет на доставката демонтаж на снегочистваща техника, монтаж на специализирани съоръжения, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол 160/05.06.2017 г. с предмет на доставката основен ремонт на двигател, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 164/09.06.2017 г., с предмет на доставката пренареждане на електро инсталация, с приложен към фактураа приемо-предавателен протокол, 21/17.08.2017 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги и с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 24/19.08.2017 г., с предмет на доставката ремонт на гуми, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 25/20.08.2017 г., с предмет на доставката ремонт на ходова част и приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 32/28.08.2017 г., с предмет на доставката изправяне на шаси и приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 36/31.08.2017 г., с предмет на доставката горивна система и приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 185/08.09.2017 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги, боядисване на шаси и кабина и с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 188/11.09.2017 г., с предмет на доставката ремонт на хидравлика, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 193/14.09.2017 г., с предмет на доставката ремонт на двигател, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 195/15.08.2017 г., с предмет на доставката ремонт на ходова част и с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 197/19.09.2017 г., с предмет на доставката ремонт на хидравлика и смяна на маркучи и с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 198/20.09.2017 г., с предмет на доставката ремонт на амортизьори, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол.

В приемо-предавателните протоколи са отразени извършени ремонти по отношение на автомобили Т. СТ 4194СВ, Т. СА1995ХС, Т. СА8438ХС, И. РА5981КА, М. РА7035ВХ, И. СО7362ВА. Дружеството не е представило исканите документи, във

връзка с дадените му указания. Органите по приходите са направили извода, че не са представени доказателства за извършването на сделките, документи за извършено плащане, доказателства за предходен доставчик, дружеството няма назначени лица по трудов договор или други наети лица. Установено е, че фактурите са отразени в дневниците за продажби на дружеството. Във връзка с получените доставки от страна на жалбоподателя са били представени договор за автосервизно обслужване от 05.03.2017 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

4. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-22220417204093-ОРП-001/21.11.2017 г. Установено е, че това дружество е издало на жалбоподателя фактури № 135/14.08.2016 г. с предмет на доставката обслужване смяна на масла и филтри, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 144/24.08.2015 г. с предмет на доставката подмяна на електрическа инсталация, 158/31.08.2015 г., с предмет на доставката ремонт на скорости и заден мост, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 187/19.09.2015 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 210/27.09.2015 г., с предмет на доставката оборудване на снегопочистваща техника, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 285/20.11.2015 г., с предмет на доставката грундиране и боядисване, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 291/25.11.2015 г., с предмет на доставката монтаж снегорини, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 206/22.02.2016 г. с предмет на доставката присъединяване на хидравлични елементи, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 209/25.02.2016 г., с предмет на доставката смяна на масла, гресиране, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол. В посочените приемо-предавателни протоколи са посочени извършени услуги по отношение на автомобили Т. СА1995ХС. До дружеството са били изпратени искания за представяне на доказателства и писмени обяснения от задължено лице, като не са били представени исканите доказателства.

След приключване на насрещната проверка от дружеството са били представени договор за автосервизно обслужване от 01.08.2015 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, приемо-предавателен протокол от 14.08.2015 г. за предоставени услуги на стойност 500 лв., приемо-предавателен протокол от 27.09.2015 г. за предоставени услуги на стойност 2500 лв., приемо-предавателен протокол от 24.08.2015 г. на стойност 916, 67 лв., приемо-предавателен протокол от 19.09.2015 г. за извършени услуги на стойност 2700 лв., приемо-предавателен протокол от 31.08.2015 г. за извършени услуги на стойност 3166, 67 лв., приемо-предавателен протокол от 22.02.2016 г. за извършени услуги на стойност 2300 лв., приемо-предавателен протокол от 20.11.2015 г. за извършени услуги на стойност 2250 лв., приемо-предавателен протокол от 25.11.2015 г. за извършени услуги на стойност 2800 лв., приемо-предавателен протокол от 25.02.2016 г. за извършени услуги на стойност 800 лв., хронологии на сметки, оборотни ведомости. В хода на ревизионното производство е установено, че фактурите са

включени в дневниците за продажби на търговското дружество. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

5. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-22221517204083-ОРП-001/21.11.2017 г. До дружеството е било изготвено искане за представяне на доказателства и писмени обяснения от задължено лице, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. От дружеството са били представени договор за автосервизно обслужване от 08.12.2016 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Представени са приемо-предавателен протокол от 16.01.2017 г. за извършени услуги на стойност 1400 лв., приемо-предавателен протокол от 18.01.2017 г. за извършени услуги на стойност 3000 лв., приемо-предавателен протокол от 19.01.2017 г. за извършени услуги на стойност 5000 лв., приемо-предавателен протокол от 23.01.2017 г. за извършени услуги на стойност 1500 лв., приемо-предавателен протокол от 25.01.2017 г. за извършени услуги на стойност 1800 лв. Извършените услуги са по отношение на автомобили Т. СА1995ХС, И. РА5981КА, М. РА7035ВХ, Т. СА8438СВ. В хода на ревизионното производство е установено, че това дружество е издало на жалбоподателя фактури № 5/16.01.2017 г. с предмет на доставката ремонт на стартер и алтернатор, № 6/18.01.2017 г. с предмет на доставката ремонт на снегопочистваща техника, № 7/19.01.2017 г. с предмет на доставката ремонт на диференциална скоростна кутия, № 8/23.01.2017 г. с предмет на доставката смяна на ресьори, № 9/25.01.2017 г. с предмет на доставката ремонт на въздушна и пневматични системи. Установено е, че фактурите са отразени в дневниците за продажби на дружеството. Установено е, че дружеството няма деклариращи обекти – офиси, търговски помещения, складове, няма назначени лица по трудово правоотношение. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

б. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-22221317206408-ОРП-001/24.11.2017 г. Установено е, че дружеството е издало на жалбоподателя фактура № 252/01.11.2014 г., с предмет на доставката ремонт на снегопочистваща техника, 253/03.11.2014 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги, 255/04.11.2014 г., с предмет на доставката ремонт на скорости, 257/04.11.2014 г., с предмет на доставката ремонт на двигател. Установено е, че фактурите са отразени в дневниците за продажби на търговското дружество, към фактурите са представени фискални бонове. Представен е договор за автосервизно обслужване от 01.11.2014 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Предмет на договора е извършването на автосервизни услуги. Представени са и 4 броя приемо-предавателни предавателни протоколи от 03.11.2014 г., 04.11.2014 г., 04.11.2014 г., 01.11.2014 г. за ремонт на автомобили Т. СА8483СВ и Т. СА1995ХС. Установено е, че дружеството няма деклариращи обекти – офиси, търговски помещения, складове, няма назначени

лица по трудово правоотношение. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

7. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма] (с предишно наименование [фирма]), резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-2222171720641-141-001/15.01.2018 г. До дружеството е било изготвено искане за представяне на доказателства и писмени обяснения от задължено лице, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Установено е, че дружеството е издало на жалбоподателя фактура № 6034/23.02.2015 г., с предмет на доставката тороразхвърлящо ремарке. Установено е, че фактурата не е отразена в дневника за продажби на дружеството и в справката-декларация за съответния данъчен период. Установено е, че дружеството няма деклариращи обекти – офиси, търговски помещения, складове, няма назначени лица по трудово правоотношение. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

8. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-22221917206405-141-001/26.01.2018 г. До дружеството е било изготвено искане за представяне на доказателства и писмени обяснения от задължено лице, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Представени са писмени обяснения от управителя на дружеството относно ремонт на гробищен парк, извършено от строителна бригада, наета по граждански договор за 14 дни. Представен е договор за ремонт на гробищен парк в [населено място] от 10.12.2016 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител., приемо-предавателен протокол от 29.12.2016 г. с посочена цена на услугата в размер на 6000 лв., фактура № 74/29.12.2016 г., издадена от това дружество на жалбоподателя с посочен предмет на доставката заравняване, редене на плочки, фугиране. Установено е, че фактурата е отразена в дневника за продажби на търговското дружество. Представена е покана, изх. № РПН-16-ВК66-1382/07.12.2016 г. от Столичната община, район „П.“, отправена до жалбоподателя за представяне на оферта за ремонт на гробищен парк в [населено място], с приложена количествено-стойностна сметка относно работите на обект „гробищен парк, [населено място]“. Органите на приходите са установили несъответствие при фактурирането на доставките – издадената на ревизираното дружество фактура от Столичната община е от 28.12.2016 г., докато издадената от [фирма] фактура на жалбоподателя (тя е от 29.12.2016 г.) е след срока на фактуриране от страна на жалбоподателя към Столичната

община. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

9. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-22221517206414-141-001/15.01.2018 г. До дружеството е било изготвено искане за представяне на доказателства и обяснения от задължено лице, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Установено е, че това дружество е издало на жалбоподателя фактури № 162/12.09.2016 г., с предмет на доставката ремонт на ОГП, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 167/13.09.2016 г., с предмет на доставката смяна на филтри, масла, гресиране, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 168/14.09.2016 г., с посочен предмет на доставката ремонт на кормилна кутия и кормилни щанги, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 170/15.09.2016 г., с предмет на доставката ремонт на стартери и електросистема, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 221/03.11.2016 г., с предмет на доставката ремонт, монаж на снегопочистваща техника, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 226/07.11.2016 г., с посочен предмет на доставката преглед и ремонт на хидравлика, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 229/09.11.2016 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги, боядисване, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 234/12.11.2016 г., с предмет на доставката монтаж, демонтаж на гуми, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол, 238/14.11.2016 г., с предмет на доставката смяна на масло, с приложен към фактурата приемо-предавателен протокол. В протоколите са посочени извършени услуги по отношение на автомобили И. РА5981КА, М. РА7035ВХ, Т. СА1995ХС, Т. СА8438СВ. Представен е договор за автосервизно обслужване от 01.08.2016 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Предмет на договора е извършването на автосервизни услуги. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

10. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], за резултатите, от която е бил съставен протокол за извършена насрещна проверка № П22221417206417-141-001/05.12.2017 г. До търговеца е било изготвено искане за представяне на доказателства и писмени обяснения от задължено лице, което е било връчено на декларирания електронен адрес. Търговецът е декларирал, че не е издавал фактура № 6001/12.02.2015 г. на

жалбоподателя. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

11. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-16002118023313-141-001/22.03.2018 г. До дружеството е било изготвени искане за представяне на документи и даване на писмени обяснения от задължено лице, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Установено е, че дружеството е издало на жалбоподателя фактури № 115/20.11.2015 г., с предмет на доставката ремонт на хидравлична система, 148/30.11.2015 г., с предмет на доставката подмяна на инсталация, материали, 102567/27.02.2016 г., с предмет на доставката ремонтна въздушни системи, 102570/29.02.2016 г., с предмет на доставката ремонт на диференциал, като фактурите са отразени в дневниците за продажби на дружеството. Представен е договор за автосервизно обслужване от 01.10.2015 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Предмет на договора е извършването на автосервизни услуги. Представени са и 4 броя приемо-предавателни предавателни протоколи от 30.11.2015 г., 27.02.2016 г., 29.02.2016 г., 20.11.2015 г. за ремонт на автомобили Т. СА8483СВ и Т. СА1995ХС. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

12. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], като за резултатите от проверката е бил съставен протокол за извършена насрещна проверка № П-22221018054605-141-001/25.04.2018 г. До дружеството е било изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Установено е, че дружеството е издало на жалбоподателя фактури № 101/20.03.2015 г., с предмет на доставката демонтаж на самопочистваща техника, 108/22.03.2016 г., с предмет на доставката обслужване на масла и филтри, като същите са отразени в дневниците за продажби на дружеството. Представен е договор за автосервизно обслужване от 21.01.2015 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Предмет на договора е извършването на автосервизни услуги. Представени са и 2 броя приемо-предавателни предавателни протоколи от 20.03.2015 г., 22.03.2015 г. за обслужване и ремонт на автомобили Т. СА8483СВ и Т. СА1995ХС. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие

по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

13. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на „Ню Ай Ти С.“, като резултатите от проверката са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка. До дружеството е било изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, като е установено, че същото е издало на жалбоподателя фактури № 110/19.01.2015 г., с предмет на доставката ремонт на снегопочистваща техника, 140/31.01.2015 г., с предмет на доставката ремонт на снегопочистваща техника, 160/18.02.2015 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги и боядисване, 170/25.02.2015 г., с предмет на доставката ремонт на скорости. Представен е договор за автосервизно обслужване, сключен на 15.12.2014 г. между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Предметът на договора е извършване на автосервизни услуги. Представени са и 4 броя приемо-предавателни протоколи от 18.02.2015 г., 25.02.2015 г., 19.01.2015 г. и 31.01.2015 г. (в същите е отразено извършването на ремонт на скорости на Т. СА8438СВ и ремонт на снегопочистваща техника – Т. СА1995ХС. И за двата автомобила са представени договори за наемането им, съответно от 01.11.2013 г. и от 11.08.2014 г. Поради непредставяне на доказателства относно извършване на доставката, органите по приходите са приели, че не е налице реалност по доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, липсва данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред по-горестоящия административен орган, който се е произнесъл с решение № 1437/20.09.2018 г. При проверката относно допустимостта на жалбата решаващият орган е установил, че не са налице корекции на декларираните от лицето резултати по ЗДДС за периодите м. 07, м. 08, м. 09, м. 10, м. 12.2014 г., м. 05, м. 06, м. 07, м. 08, м. 11.2015 г., м. 02, м. 08, м. 09.2016 г., м. 01, м. 06.2017 г., като за м. 11.2015 г. и м. 02.2016 г. са определени данък и лихви за довносяне поради отпаднали процедури по приспадане по чл. 92, ал. 1 от ЗДДС след корекции в предходни периоди. Поради това жалбата, в частта по ЗДДС за периодите м. 07, м. 08, м. 09, м. 10, м. 12.2014 г., м. 05, м. 06, м. 07, м. 08.2015 г., м. 08, м. 09.2016 г., м. 01, м. 06.2017 г. е определена като недопустима поради липса на правен интерес от обжалване, като в останалата оспорена част е потвърден ревизионният акт.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на допълнително установените задължения за ДДС в размер на 30 112, 32 лв. и лихви в размер на 5609, 68 лв., като същите произтичат от извършени корекции на декларирания резултат за периодите м. 11.2014 г., м. 01, м. 02, м. 03, м. 04, м. 09, м. 10, м. 12.2015 г., м. 01, м. 03, м. 04, м. 05., м. 06, м. 07., м. 10, м. 11, м. 12.2016 г., м. 02, м. 03, м. 04, м. 05, м. 07, м. 08, м. 09.2017 г., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 30 112, 32 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] (с променено наименование [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. В жалбата се излагат съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, напълно идентични с тези, съдържащи се в подадената жалба по административен ред. При установяване на обстоятелството на идентичен предмет на доставките по процесните фактури, на обстоятелството на представяне на идентични доказателства по отношение на всяка една от процесните доставки (фактури и приемо-предавателни протоколи), съдът ще направи общи правни изводи по отношение на всички търговски дружества, посочени като доставчици. Само една от процесите фактури документира различен вид доставка, издадена е от [фирма], като доказателство е представена покана, изх. № РПН-16-ВК66-1382/07.12.2016 г. от Столичната община, район „П.“, отправена до жалбоподателя за представяне на оферта за ремонт на гробищен парк в [населено място], с приложена количествено-стойностна сметка относно работите на обект „гробищен парк, [населено място]“. Установява се несъответствие при фактурирането на доставките – издадената на ревизираното дружество фактура от Столичната община е от 28.12.2016 г., докато издадената от [фирма] фактура на жалбоподателя (тя е от 29.12.2016 г.) е след срока на фактуриране от страна на жалбоподателя към Столичната община.

От констатациите, съдържащи се в ревизионния доклад, от установяванията, съдържащи се в ревизионния акт се установява, това е обстоятелство, по което страните не спорят, че процесните фактури са отразени в дневниците за продажби на търговските дружества, посочени като доставчици, с изключение на фактурите, издадени от [фирма]. Това обстоятелство се установява и от изслушаната по делото съдебно-счетоводна експертиза. Доколкото този въпрос не е бил спорен между страните, и доколкото именно това обстоятелство не е мотивирало органите по приходите да откажат правото на приспадане на данъчен кредит, не е било и необходимо поставянето на подобна задача на експертизата (изслушана при първото разглеждане на делото). Не е бил спорен между страните и въпросът относно издадените към фактурите фискални бонове, доколкото същите са представени като доказателства по спора. Не е било спорно между страните и обстоятелството, че всички търговски дружества, посочени като доставчици са били регистрирани по ЗДДС, обстоятелството се установява и от изслушаната при първоначалното разглеждане на делото експертиза. Спорен между страните е въпросът на

реално извършване на доставките, на който въпрос експертизата е отговорила положително, но само при съобразяване на представените като доказателства по спора приемо-предавателни протоколи и при съобразяване на обстоятелството на редовно водено счетоводство от жалбоподателя. Този извод, за реално осъществяване на доставките по процесните фактури, тази съдебна инстанция определя като неправилен, доколкото отговорът от експертизата е даден само при изследване на формалните предпоставки, които следва да се налице, за да се признае правото на приспадане на данъчен кредит, но не и на материалните такива. Тази съдебна инстанция определя като необоснован извод на експертизата, че процесните доставки са били използвани за дейността и за извършване на облагаеми доставки от страна на жалбоподателя, доколкото по делото не се съдържат доказателства в тази насока. Съобразява се, обаче обстоятелството, че органите по приходите не формират изводите си като отказват право на приспадане на данъчен кредит поради това обстоятелство. Тази съдебна инстанция не приема изводите на експертизата, че фактурите съдържат информация, която е достатъчна, за да се направят изводи, че на жалбоподателя следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит, като изводите си съдът ще изложи по-нататък в това съдебно решение.

Както и се посочи, по-горе в мотивите на това съдебно решение, жалбоподателят основава правото си на приспадане на данъчен кредит на доказателства, които представляват процесните фактури, приемо-предавателни протоколи и договори, въз основа на които са издадени фактурите, които са напълно идентични по отношение на всички доставчици, с изключение на доставчика [фирма]. При съобразяване на това обстоятелство, съдът ще направи общи правни изводи по отношение на всички търговски дружества, посочени като доставчици на жалбоподателя.

От събраните по делото доказателства се установява, че жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] – фактура № 72/26.04.2015 г. с предмет на доставката монтаж стрела, издадени от [фирма] – фактури № 68/26.05.2016 г., 70/27.05.2016 г., 72/30.05.2016 г., 100/27.06.2016 г., 102/28.06.2016 г., 108/29.06.2016 г., 112/30.06.2016 г., с предмет на доставката сервизно обслужване, издадени от [фирма] – фактури № 144/23.05.2017 г., с предмет на доставката смяна на масла, 147/26.05.2017 г., с предмет на доставката пясъкостроене, подготовка за обоя и боядисване, 155/30.05.2017 г., с предмет на доставката демонтаж на снегопочистваща техника, монтаж на специализирани съоръжения, 160/05.06.2017 г., с предмет на доставката основен ремонт на двигател, 164/09.06.2017 г., с предмет на доставката пренареждане на електро инсталация, 21/17.08.2017 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги, 24/19.08.2017 г., с предмет на доставката ремонт на гуми, 25/20.08.2017 г., с предмет на доставката ремонт на ходова част, 32/28.08.2017 г., с предмет на доставката изправяне на шаси, 36/31.08.2017 г., с предмет на доставката

горивна система, 185/08.09.2017 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги, боядисване на шаси и кабина, 188/11.09.2017 г., с предмет на доставката ремонт на хидравлика, 193/14.09.2017 г., с предмет на доставката ремонт на двигател, 195/15.08.2017 г., с предмет на доставката ремонт на ходова част, 197/19.09.2017 г., с предмет на доставката ремонт на хидравлика и смяна на маркучи, 198/20.09.2017 г., с предмет на доставката ремонта на амортизъори, издадени от [фирма] – фактури № - 135/14.08.2016 г. с предмет на доставката обслужване смяна на масла и филтри, 144/24.08.2015 г. с предмет на доставката подмяна на електрическа инсталация, 158/31.08.2015 г., с предмет на доставката ремонт на скорости и заден мост, 187/19.09.2015 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги, 210/27.09.2015 г., с предмет на доставката оборудване на снегопочистваща техника, 285/20.11.2015 г., с предмет на доставката, грундиране и боядисване, 291/25.11.2015 г., с предмет на доставката монтаж снегорини, 206/22.02.2016 г., с предмет на доставката присъединяване на хидравлични елементи, 209/25.02.2016 г., с предмет на доставката смяна на масла, гресиране, издадени от [фирма] – фактури № 5/16.01.2017 г. с предмет на доставката ремонт на стартер и алтернатор, № 6/18.01.2017 г. с предмет на доставката ремонт на снегопочистваща техника, № 7/19.01.2017 г. с предмет на доставката ремонт на диференциална скоростна кутия, № 8/23.01.2017 г. с предмет на доставката смяна на ресъори, № 9/25.01.2017 г. с предмет на доставката ремонт на въздушна и пневматични системи, издадени от [фирма] – фактури № 252/01.11.2014 г., с предмет на доставката ремонт на снегопочистваща техника, 253/03.11.2014 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги, 255/04.11.2014 г., с предмет на доставката ремонт на скорости, 257/04.11.2014 г., с предмет на доставката ремонт на двигател, издадени от [фирма] (с предишно наименование [фирма]) – фактури № 6034/23.02.2015 г., с предмет на доставката тороразхвърлящо ремарке, издадени от [фирма] – фактури № 74/29.12.2016 г. с предмет на доставката заравняване, редене на плочки, фугиране, издадени от [фирма] – фактури № - 162/12.09.2016 г., с предмет на доставката ремонт на ОГП, 167/13.09.2016 г., с предмет на доставката смяна на филтри, масла, гресиране, 168/14.09.2016 г., с посочен предмет на доставката ремонт на кормилна кутия и кормилни щанги, 170/15.09.2016 г., с предмет на доставката ремонт на стартери и електросистема, 221/03.11.2016 г., с предмет на доставката ремонт, монаж на снегопочистваща техника, 226/07.11.2016 г., с посочен предмет на доставката преглед и ремонт на хидравлика, 229/09.11.2016 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги, боядисване, 234/12.11.2016 г., с предмет на доставката монтаж, демонтаж на гуми, 238/14.11.2016 г., с предмет на доставката смяна на масло, издадени от [фирма] - фактури № 6001/12.02.2015 г., издадени от [фирма] – фактури № 115/20.11.2015 г., с предмет на доставката ремонт на хидравлична система, 148/30.11.2015 г., с предмет на доставката подмяна на инсталация, материали, 102567/27.02.2016 г., с предмет на доставката ремонтна въздушни системи, 102570/29.02.2016 г., с предмет на доставката ремонт на

диференциал, издадени от [фирма] – фактури № - 101/20.03.2015 г., с предмет на доставката демонтаж на самопочистваща техника, 108/22.03.2016 г., с предмет на доставката обслужване на масла и филтри, издадени от „Ню Ай Ти С.“ фактури № - 110/19.01.2015 г., с предмет на доставката ремонт на снегопочистваща техника, 140/31.01.2015 г., с предмет на доставката ремонт на снегопочистваща техника, 160/18.02.2015 г., с предмет на доставката тенекеджийски услуги и боядисване, 170/25.02.2015 г., с предмет на доставката ремонт на скорости.

Договорите, на основание на които са били издадени фактурите са представени в хода на ревизионното производство, те имат напълно идентично съдържание. От събраните по делото доказателства не се установява реалното извършване на услугата, посочена в процесните фактури. Изводите си настоящата съдебна инстанция съобразява с обстоятелството, че редовното счетоводно отразяване на фактурите не представлява доказателство за реалност на доставката по същите (всъщност ревизионният акт не съдържа констатации на органите по приходите в тази насока, които са послужили за отказа на правото на приспадане на данъчен кредит). Не се отразява като определящо за правото на приспадане на данъчен кредит и обстоятелството дали доставчикът е начислил ДДС в предвидените за това срокове. Всъщност това е обстоятелство, по което страните не спорят, не се установява подобен спор да е съществувал между страните както по време на ревизионното производство, така и по време на оспорването на ревизионния акт по административен ред, установявания в тази насока и отказ в тази насока именно на това основание на правото на приспадане на данъчен кредит не се съдържат нито в ревизионния акт, нито в ревизионния доклад, нито в решението на решаващия административен орган, това обстоятелство се установява и от изслушаната в това съдебно производство съдебно-счетоводна експертиза. Това, което определя предмета на спора е относно наличието на реалност на доставката по процесните фактури, като отговорът на този въпрос следва да бъде даден след анализ на събраните по делото доказателства и приложимите правни разпоредби. Това е така предвид и обстоятелството, че самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит.

Спорът между страните с оглед и на основанията, на което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е по отношение на обстоятелството на реалност на доставките, които са обективирани в процесните фактури, относно обстоятелството дали именно лицето, издател на процесните фактури в полза на жалбоподателя е доставило на същия услугите, фактурирани с тези фактури. Както се посочи и по-горе в мотивите на

настоящото решение самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240.

От своя страна, съгласно чл. 168, б. а) доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка, както се посочи и по-горе, самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предполага признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако

то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. При една реално осъществена стопанска операция, данъчно задължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне. Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството. В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предполага ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. Действително, процесните фактури са издадени, същите са представени като доказателство по спора, това е и обстоятелство, по което страните не спорят. По отношение на процесните фактури, обаче настоящата съдебна инстанция обосновава и извода, че същите не съдържат необходимите реквизити по чл. 226 от директивата, доколкото същите съдържат само посочване на предмета на доставката – услуга съгласно договор. Член 226 от Директивата за ДДС предвижда, че без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221: количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или обхвата и естеството на предоставените услуги; датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги, или датата, на която е извършено плащането по сметка, посочено в точки 4 и 5 от член 220, доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на издаване на фактурата. Следва да се провери дали данните във фактурата отговарят на изискването по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС, съгласно което във фактурата задължително се посочва датата на извършване или приключване на доставката на услуги“. Спорните фактури не съдържат данни за период от време или за крайна дата на предоставяне на услугата, доколкото като предмет на доставката в същите е посочено само извършването на услугите. В действителност съгласно член 233 от Директивата за ДДС е допустимо издаването на сборна фактура, която да отразява няколко отделни доставки на услуги. Това обстоятелство обаче все още не дава отговор на въпроса дали е достатъчно в тази сборна фактура да се посочи датата на всяка отделна услуга или периодът, през който са били предоставени няколко услуги. При това положение отново е необходима преценка с оглед на предназначението на този вид данни. Фактурата служи по-специално за извършване на контрол на заплащането на приложимия данък от издателя на фактурата. За тази цел е необходимо и посочване на датата на предоставяне на услугата. Действително съгласно член 63 от Директивата за ДДС тази дата, а не датата на издаване на фактурата, по правило определя

момента, в който се е осъществило данъчното събитие по смисъла на член 62, параграф 1 от Директивата за ДДС, а с това и данъчните разпоредби, които са приложими към въпросната сделка във времево отношение. В резултат разглежданите фактури не отговарят на изискванията по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС относно посочването на „датата“ на услуга, доколкото във фактурите няма данни за началото на съответния период на отчитане.

На второ място следва да се изяснят последиците от обстоятелството, че дадена фактура не съдържа всички изискуеми по член 226, точки 7 от Директивата за ДДС данни, във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка от получателя на фактурата. За да се отговори на този въпрос, е необходимо да се направи тълкуване на член 178, буква а) от Директивата за ДДС, който урежда упражняването на правото на приспадане. Съгласно тази разпоредба, за да може да упражни правото си на приспадане по член 168, буква а), данъчнозадълженото лице трябва да „притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236“. Текстът на законовата уредба не оставя място за съмнение. Ако данъчнозадълженото лице не притежава фактура, която съответства на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС, то може да има право на приспадане по член 168, буква а). Данъчнозадълженото лице обаче няма да може да упражни това право, докато не притежава фактура, която отговаря на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС. В систематичен аспект това стриктно изискване за надлежно издадена фактура като предпоставка за упражняването на правото на приспадане се подчертава от член 181 от Директивата за ДДС, който се отнася до упражняването на правото на приспадане при възмездни вътреобществни придобивания на стоки съгласно член 168, буква в). За да упражни правото си на приспадане в този случай, съгласно член 178, буква в) данъчнозадълженото лице също трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236“. Независимо от това обаче член 181 от Директивата за ДДС предвижда, че държавите членки могат да разрешат на данъчнозадължено лице, което не притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236, да извърши приспадането. Такава разпоредба не съществува обаче по отношение на приспадането на данъка, когато се получават възмездни услуги, какъвто е и настоящия случай. А *contra ratio* следва да се приеме, че в настоящия случай съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС правото на Съюза забранява на държавите членки да предоставят приспадане на данъка, когато данъчнозадълженото лице не притежава надлежна фактура по смисъла на член 226. При тези изводи разбира се, следва да се направи разграничение между случаите на нередовно изготвена фактура и на неспазване на други формални изисквания, които според съдебната практика нямат последици за правото на приспадане, като например липсата на регистрация по ДДС на доставчика на услугата или на получателя на услугата или неизпълнението на задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране.

Всъщност по отношение на формалните изисквания не е предвидена подобна

разпоредба като член 178, буква а) от Директивата за ДДС, който изисква притежаването на надлежна фактура като предпоставка за упражняването на правото на приспадане. Така в настоящия случай обстоятелството, че фактурата не съответства на изискванията по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС, е пречка съгласно член 178, буква а) за упражняването на правото на приспадане. За да може да упражни правото си на приспадане в случай като този, данъчнозадълженото лице трябва да изиска от издателя на фактурата коригирана фактура (в този смисъл и заключение на генералния адвокат по дело С-514/2014 г., представено на 18 февруари 2016 г.). Така направените изводи по отношение на процесните фактури са достатъчни за обосноваването на извода за законосъобразност на ревизионния акт и на решението на решаващия административен орган относно отказа на правото на приспадане на данъчен кредит. Дори, обаче и при несъобразяването на това обстоятелство, от събраните по делото доказателства не се установява реалността на доставките по процесните фактури. Дори евентуално да може да бъде направен извода, че са налице формалните предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит, то не се установява наличието на материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото решение, за признаване правото на приспадане на данъчен кредит съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка се прави и извода, че от събраните по делото доказателства не може да се установи, че именно търговските дружества, посочени като доставчици на услугите по процесните фактури са извършили посочените доставки на услуги. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение спорен по делото е въпросът за реалното получаване на фактурираните доставки на услуги от жалбоподателя именно от посочените търговски дружества, а от събраните по делото доказателства несъмнено се установява обстоятелството, че това не е така. От тези доказателства не може да се направи преценката кога са били извършени услугите, както и предмета на същите, за да може да се направи реалната преценка дали същите са били действително извършени.

Няма представени доказателства за притежавани собствени, както и наети активи за извършване на услугата. Реалността на доставките по процесните фактури би следвало да бъде преценявана с оглед на обстоятелството, че реалното извършване на услугите предполага наличието на доказателства за това, а именно наличието на подготвени трудови договори и длъжностни характеристики, осъществено деклариране пред НАП на сключените и прекратени трудови договори, наличието на изготвени ежемесечни и годишни декларации за внесените осигуровки, регистрация в инспекцията по труда, наличието на изготвени трудови досиета, изготвени справки за стаж и осигурителни доходи. Действително, отказът за право на приспадане на

данъчен кредит не би могъл да бъде основан с липсата на представена информация от страна на предходен доставчик. Обстоятелствата, в процесния спор, обаче не се основават на подобни изводи. Както се посочи в мотивите на това съдебно решение, обстоятелствата се основават на нередовни фактури, както и на непредставяне на доказателства за реалност на доставките по фактурите от самия получател на услугите. Несъмнено е, че като получател на услугите той следва да разполага с доказателства, че е получил процесните услуги. Доказателства в тази насока не са представени. От събраните по делото доказателства също така не се установяват какви са били изискванията на възложителя относно възложените услуги. Данъчнозадълженото лице, което иска приспадане на ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените за това условия. То е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от данъчнозадължени лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки и, по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват документи, държани от доставчици на стоки или услуги, от които данъчнозадълженото лице е придобило стоки и услуги, за които е платило ДДС (в този смисъл решение на съда на Европейския съюз от 21 ноември 2018 г. по дело С-664/16). Такива доказателства не са представени от жалбоподателя в хода на ревизионното производство, не са представени в хода на производството пред тази съдебна инстанция. Вярно е също така обстоятелството, че мястото на изпълнение на услугата може да се уговори в различни документи, различни от договора, но в процесния случай подобни документи не са представени.

Обстоятелствата по отношение на това, къде са били извършени посочените услуги са важни относно определянето на това дали е налице реалност на доставката и са съществени също така при проверката от страна на органите по приходите дали доставките на процесните услуги са били действително извършени. В тази връзка съдът не споделя изводите, съдържащи се в жалбата, че достатъчно условие за реалност на доставките по процесните фактури е издаването на същите и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Това обстоятелство, както се посочи и по-горе се отрича от изричните разпоредби в тази насока на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Аргумент в тази насока е и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Следователно така представените доказателства документират само формалното възникване на правоотношения между жалбоподателя и търговските дружества, посочени

като негови доставчици, като само от същите не могат да се направят неоспорими изводи за реалност на извършените доставки. В процесния случай чрез представените по спора фактури се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиращи с издаването на фактурите. В тази връзка настоящата съдебна инстанция посочва и решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело С-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. От събраните по делото доказателства се установява, че органите по приходите са предприели всички възможни процесуални средства, както и че са събрали всички относими доказателства относно установяване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

Други процесуални средства, различни от осъществените и предприети от органите по приходите, всъщност не съществуват и не са предвидени в ДОПК. В тази връзка и настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Действително, това са обстоятелства, които представляват някаква индиция за реалност на доставката, но същите не могат да бъдат единственото доказателство за реалност на доставките по процесните фактури. Като доказателства по спора са представена само процесните фактури, както и приемо-предавателни протоколи. В хода на ревизионното производство органите по приходите са предприели и осъществили всички процесуални действия, дадени им като възможност от ДОПК, а доказването на реалността на доставките принадлежи на жалбоподателя. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение според постоянната съдебна практика основният принцип на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (решения от 12 юли 2012 г., Е.-България транспорт О., [C-284/11](#), т. 62, S. и О., С-183/14, т. 58). Би могло обаче да не бъде така, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалните изисквания, какъвто е и процесия случай (решения от 12 юли 2012 г., Е.-България транспорт О., [C-284/11](#), т. 71 и от 11 декември 2014 г., I. L. I., [C-590/13](#), т. 39). В това отношение следва да се уточни, че материалните изисквания за правото на приспадане са тези относно самото основание и обхвата на това право, предвидени в глава 1 от дял X от Директивата за ДДС, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“, докато формалните изисквания за посоченото право са относно условията и контрола върху упражняването му, както и относно правилното

функциониране на системата на ДДС, като например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране (в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., I. L. I., [C-590/13](#), т. [41](#) и [42](#)).

Така за целите на прилагането на ДДС и на контрола върху него от страна на данъчната администрация в дял XI от Директивата за ДДС са изброени някои задължения за данъчнозадължените лица, които дължат този данък. По-специално освен задължението за плащане на ДДС по членове 193 и 206 от тази директива, член 242 от нея съдържа задължение за водене на отчетност, член 244 от същата директива предвижда задължение за съхранение на всички фактури и членове 250 и 252 от същата директива задължават да се представя справка-декларация в определен срок. Тази съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги (решение от 8 юни 2000 г. по дело В., С-400/98, точка 36, решение от 29 април 2004 г. по дело Terra В.-Н., С-152/02, точка 31 и решение от 26 май 2005 г. по дело António J., С-536/03, точка 24), и че поради това в тази директива посоченото право по принцип е свързано с действителното извършване на разглежданата доставка на стоки или услуги (решение по дело António J., точка 25 и решение от 31 януари 2013 г. по дело Л.-56, С-643/11, точка 34). Следователно юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС и от друга страна възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е възникването на данъчното събитие. Съобразно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС данъчно събитие е доставката на услуги, извършена от данъчнозадължени лица по този закон, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а споед чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена (чл. 25, ал. 2 от ЗДДС), като съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли. Субективното право на получателя по доставката да приспадне заплатения от него на доставчика ДДС като данъчен кредит не може да възникне, ако не е доказано по несъмнен начин, че фактурираните услуги са реално осъществени.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква на основание чл. 69 и чл. 71 от ЗДДС, само когато доставката, по която това право се претендира, е реално извършена. Съотнесени към събраните по делото доказателства, тези изводи, обосновават извода за недоказана реалност на доставките по процесните фактури. Относно обстоятелството, че следва да е доказана реалността на доставките по процесните фактури настоящата съдебна инстанция съобразява и определение на Съда на Европейския съюз от 4 юли

2013 г. по дело С-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Следователно така представените доказателства в хода на ревизионното производство и в хода на производството пред тази съдебна инстанция документират само формалното възникване на правоотношения между жалбоподателя и неговия доставчик, като само от същите не могат да се направят неоспорими изводи за реалност на извършените доставки. В процесния случай чрез представените по спора фактури се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиращи с издаването на фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. В процесния случай, с определението за насрочване на съдебното производство съдът е указал на страните разпределението на доказателствената тежест, но от страна на жалбоподателя не са представени доказателства, които биха могли да обосноват дори евентуален извод за реалността на доставките по процесните фактури. При съобразяване на тези обстоятелства, изводите на органите по приходите относно липсата на материално правните предпоставки за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по тези фактури, се споделят от тази съдебна инстанция. В тази връзка съдът съобразява мотивите, съдържащи се в решение на съда на Европейския съюз от 27 юни 2018 г. по съединени дела С-459/2017 и С-460/2017 г.

Съгласно посоченото решение член 17, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Такъв е случаят по силата на член 10, параграф 2 от тази Директива, когато доставката на стоката или на услугите е извършена. От това следва, че в системата на ДДС правото на приспадане е свързано с действителното извършване на доставката на разглежданите стоки или услуги. Обратно, когато действителното извършване на доставката на стоки или услуги липсва, не може да възникне право на приспадане. В мотивите на посоченото решение изрично се приема, че добросъвестността или недобросъвестността на данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, е без въздействие върху въпроса дали доставката е извършена, по смисъла на член 10, параграф 2 от Шеста директива. Действително, съобразно целта на тази директива, която е да се установи обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне

на облагаемите сделки, понятието „доставка на стоки“ по член 5, параграф 1 от посочената директива е обективно по характер и трябва да се тълкува независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва ревизии, за да установява намерението на данъчнозадълженото лице или за да вземе предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (в този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., D. R., [C-494/12](#), т. [19](#) и [21](#)). В този контекст трябва да се припомни, че този, който иска приспадането на ДДС, трябва да докаже, че отговаря на условията, за да се ползва от него (решение от 26 септември 1996 г., E., [C-230/94](#), т. [24](#)). От това следва, че съществуването на право на приспадане на ДДС е обусловено от действителното извършване на съответните сделки. Впрочем нито принципите на правна сигурност и на равно третиране, нито съдебната практика, произтичаща от решенията от 31 януари 2013 г., Строй транс ([C-642/11](#)) и Л. ([C-643/11](#)), могат да доведат до различен извод.

По-нататък, що се отнася до принципа на данъчен неутралитет, който е израз на общия принцип на равно третиране, той изисква да не се третират по различен начин по отношение на ДДС икономическите оператори, които извършват същите сделки, освен ако диференциацията не е обективно оправдана (в този смисъл решение от 31 януари 2013 г., Л., [C-643/11](#), т. [55](#)). Данъчнозадължено лице, на което е отказано право на приспадане поради липсата на облагаема сделка, обаче не се намира в сходно положение с това на данъчнозадължено лице, на което е предоставено право на приспадане поради съществуването на действително извършена облагаема сделка. Изрично в диспозитива на посоченото решение се приема, че член 17 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице — адресат на фактура, правото да приспадне ДДС, посочен във фактурата, е достатъчно администрацията да установи, че сделките, на които съответства тази фактура, не са били действително извършени (с направеното уточнение в това съдебно решение, че Директива 2006/112, влязла в сила на 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива, без обаче да въвежда съществени промени спрямо нея. Тъй като приложимите разпоредби от Шеста директива са по същество идентични на тези от Директива 2006/112, практиката на Съда по последната директива е приложима и към Шеста директива). В процесния случай от събраните по делото доказателства не се установява реалността на доставките, обстоятелство което правилно е установено и от органите по приходите. От събраните по делото доказателства несъмнено се установява, че не се доказва реалността на доставките по процесните фактури, следователно не е налице една от материално правните предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит, което обстоятелство е достатъчно, за да се определи ревизионният акт като законосъобразен. По отношение на правото на приспадане на данъчен кредит, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение следва да са изпълнени определени материално правни изисквания – и те са –

наличието на данъчнозадължено лице (условие, което е изпълнено в процесния случай), наличие на доставка (условие, което не е изпълнено в процесния случай) и използване на тази доставка на стока или услуга за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (условие, което не може да се приеме за изпълнено именно с оглед на обстоятелството, че следва да е налице връзка между доставените стоки или услуги и тяхното използване за икономическата дейност на лицето, доколкото такава връзка не се установява да е налице).

Изискването за тази връзка произтича именно от нормата на чл. 168 от директивата за ДДС, съгласно който получените стоки (реално доставените стоки или услуги) следва да се използват за целите на облагаемите сделки на данъчно задълженото лице. Съгласно диспозитива на решение на Съда на Европейския съюз по съединени дела C-80/2011 и C-142/2011 член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материално правни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. Несъмнено е обстоятелството на различна фактическа обстановка при това решение от процесната фактическа обстановка, обстоятелството, което се установява от диспозитива на това решение е несъмненото изпълнение на процесуалните и материално правните предпоставки за правото на приспадане на ДДС, които предпоставки, както се установи, не са изпълнени в производството пред тази съдебна инстанция. Действително, тази съдебна инстанция съобразява и диспозитива на решение на Съда на Европейския съюз от 15 септември 2016 г. по дело C-516/14, съгласно който **член 178, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността националните данъчни органи да откажат правото на приспадане на данъка върху добавената стойност само на основание че данъчнозадълженото лице притежава фактура, която не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от тази директива, при положение че тези органи разполагат с цялата информация, която е необходима, за да проверят дали материалноправните предпоставки за упражняването на това право са изпълнени.**

Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да

се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива и от друга, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (в този смисъл решения от 15 септември 2016 г., S., [C-518/14](#), т. 28, Р. С., [C-101/16](#), т. 39). Без значение в процесния случай е наличието на добросъвестност или не у жалбоподателя, както и наличието на данъчна измама или не, доколкото не са налице материално правните предпоставки за правото на приспадане на ДДС. Нито едно от посочените решения не променя направените изводи, тъй като в нито едно от тези решения СЕС не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. В тези решения се обсъжда наличието на установявания за данъчна измама, но в процесния случай приходните органи не са твърдели за такава, а само за липса на доказани реално осъществени доставки, а само за тяхното документално оформяне. Освен това, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение цитираните решения на Съда на Европейския съюз обосновават различна фактическа обстановка в сравнение с настоящия правен спор и затова те не са относими към него. Затова и не би могло да се приеме, че е извършено нарушение на принципа на неутралност на ДДС с отказа на данъчен кредит съобразно правилата, установени в Директива 2006/112/ЕО, тъй като при недоказване на реално осъществяване на фактурираните стопански операции, а процесния случай е именно такъв, не може законосъобразно да възникне, респективно да се упражни правото на данъчен кредит от получателя по доставките. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква в момента, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Материално правните предпоставки за възникването на това право са изброени в член 168, буква а) от тази директива.

Така, за да може съответното лице да се ползва от това право, трябва, от една страна, то да е данъчнозадължено по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да се използват от него за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (решение от 15 септември 2016 г., S., т. 28). Въпреки това данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (решение от 15 септември 2016 г., В. 06 — I. Imobiliários e Turísticos, C-516/14, т. 46). Следователно данъчнозадълженото лице е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от лицето, посочено като доставчик за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки, по отношение на които то действително е платило ДДС, което обстоятелство не

беше доказано в производството пред тази съдебна инстанция. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение освен непредставянето на доказателства къде са били извършени услугите, не са представени и доказателства, които обективно да могат да формират изводи, че търговските дружества, посочени като доставчици са разполагали необходимата кадрова и техническа обезпеченост за извършването на доставките. Дружествата нямат декларирани обекти и назначен персонал, доколкото и ремонтните дейности, които се твърди, че са били извършени именно от тези търговски дружества предполагат използване на специфични технически средства и оборудване, както и квалификация на лицата, които ги извършват.

При съобразяването на тези обстоятелства следва извода за законосъобразност на ревизионния акт в обжалваната му част.

Искане за присъждане на разноски е направено от ответника, поради което на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да му се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 1901, 66 лв.

Искане за присъждане на разноски е направено от жалбоподателя по спора, но с оглед на изхода на спора, на него не се дължат разноски.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предложение последно от ДОПК съдът,

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № Р-22221417007577-091-001/01.06.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му, в която е потвърден с решение № 1437/20.09.2018 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., в частта на установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 30 112, 32 лв. и лихви в размер на 5609, 68 лв., като същите произтичат от извършени корекции на декларирания резултат за периодите м. 11.2014 г., м. 01, м. 02, м. 03, м. 04, м. 09, м. 10, м. 12.2015 г., м. 01, м. 03, м. 04, м. 05., м. 06, м. 07., м. 10, м. 11, м. 12.2016 г., м. 02, м. 03, м. 04, м. 05, м. 07, м. 08, м. 09.2017 г., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 30 112, 32 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] (с променено наименование [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1901, 66 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ