

РЕШЕНИЕ

№ 5054

гр. София, 26.07.2018 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12
състав**, в публично заседание на 19.03.2018 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **3562** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/.
Делото е образувано по жалба на Г. Л. К., с ЕГН [ЕГН], в качеството му на едноличен търговец с фирма [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., против Ревизионен акт (РА) № Р-22221416003102-091-001/05.12.2016г., издаден от М. С. - орган, възложил ревизията и Ц. Х. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 232/17.02.2017г. на директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика, съгласно мотивите на съда в определението по делото от 25.05.2017г. В жалбата се твърди, че в РА липсвали ясни мотиви, изложени са съображения от правен характер и за съдебната практика, като се иска отмяната на РА изцяло, в подкрепа на доводите си жалбоподателят ангажира искане за изслушване на заключение на вещо лице по съдебно-счетоводна експертиза.
Ответникът - директорът на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика, чрез юрк. С. оспорва жалбата изцяло като неоснователна.
По делото са приети доказателствата по административната преписка, допълнително доказателства за всеки от доставчиците от ТД на НАП, обобщени в изслушано е заключение на вещото лице по съдебно-икономическата експертиза.

Административен съд София град, 12 състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, от фактическа и правна страна прие за установено следното:

По допустимостта на жалбата:

При проверка допустимостта на жалбата по чл. 156, ал.1 и ал.2 ДОПК, съдът констатира, че Решение № 232/17.02.2017г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите, е постановено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, предвид подаването на жалбата по административен ред на 27.12.2016г. Решението на директора е издадено в хипотезата на заместване, предвид представената Заповед ЗЦУ-1374/28.11.2013г. за оправомощаване на Н. К. да замества титуляра, както и представен болничен лист за последния, включващ датата на издаване на решението. Жалбата е с дата 07.03.2017г., подадена чрез куриер, но ответникът не представи доказателства за връчването му, тъй като жалбоподателят не е потвърдил получаването му по електронен път. При тези обстоятелства съдът следва да приеме подаването на жалбата до съда в срок.

Предвид изложеното, жалбата е процесуално допустима по смисъла на чл.156, ал.1 и ал.2 ДОПК.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за съдържание и форма и на процесуалните правила

Процесното ревизионно производство, в рамките на което е издаден процесният РА, е образувано с издаването на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221416003102-020-01/09.05.2016г., изменена със заповед от 16.08.2016г., издадени от М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на жалбоподателя за определяне и на задълженията му за ДДС за данъчни периоди от 01.03.2011г. до 01.03.2016г. предмет на оспорване пред съда.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22001416003102-092-001/10.11.2016г., срещу който не е подадено възражение. Въз основа на РД е издаден процесният РА №Р-22221416003102-091-001/05.12.2016г., издаден от М. С. - орган, възложил ревизията и Ц. Х. - ръководител на ревизията.

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по реда на чл.37, ал.3 ДОПК – чрез връчване на искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) – до жалбоподателя за представянето на документи и писмени обяснения и до доставчиците, такива са представени, обсъдени подробно от органите по приходите в РД и РА.

Относитими факти са установени от органите по приходите и чрез справка в информационната система на НАП за доставчиците.

За подписването на ЗВР, РД и РА като електронни документи, са представени доказателства от ответника - удостоверение за квалифициран електронен подпис на органите по приходите от доставчика Борика ЕАД. Въз основа на посоченото удостоверение съдът приема, че тези актове са подписани с квалифициран електронен подпис от посочените в същите лица - органи по приходите.

Предвид на изложеното, не се установиха допуснати нарушения на процесуалните правила, изискванията за съдържание и форма, за компетентността на органите. Необоснован е довода в жалбата за допуснато нарушение от органите по приходите по установяване в пълнота на всички относими факти, относимо към задължението по чл.3 ДОПК – задължението на органите по приходите да установят безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица. Същите са положили достатъчно усилия за да изискат и проверят всички допустими и относими към спорната доставка доказателства, а преценката им е въпрос по същество.

По материалната законосъобразност на РА

С РА са установени задължения по ЗДДС вследствие на констатирани основания за корекция на декларираната данъчна основа на получените доставки и на данъчния кредит, по фактури, издадени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], „И. 2000 Е., през ревизираните периоди 01.03.2011г. до 31.03.2016г.

Органите по приходите и ответника са формирали изводи, че без основание е упражнено правото на приспадане на данъчния кредит по фактурите от посочените доставчици. Корекциите са направени на основание чл.68, ал.1 ,т.1, чл.69, ал.1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, поради признато право на приспадане на данъчен кредит по фактурите към жалбоподателя от посочените доставчици, декларирани в дневниците му за покупки и справките декларации за съответните периоди. Вследствие на това с РА са установени задължения общо в размер на 78 995,13 лв. главница и 23999,80 лв. лихви за просрочие, изчислени към 05.12.2016г. датата на РА.

В хода на ревизията органите по приходите са посетили офиса на жалбоподателя и извършили документална проверка на счетоводството му. Установено е, че жалбоподателят разполага само с фактури и по част от тях и с приемо-предавателни протоколи по отношение на доставките. Няма други съпътстващи доставките документи - договори, анекси и други документи , включително и транспортни в подкрепа на декларираното, че доставките са извършени от посочените във фактурите фирми.

По връчено ИПДПОЗЛ на жалбоподателя, на 02.11.2016г. са представени извлечения от сметки 501 Каса и 401 Доставчици - последната аналитично по доставчици, както и фактурите със касови бонове и само по част от тях приемо-предавателни протоколи:

-приемо-предавателни протоколи са представени по фактурите от [фирма]; П. трейд Е.; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; МД трейд 100" Е.; В. Консулт комерс" Е.; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; Пи джи ес сървисиз" Е.; Ер транс 2011" Е.; [фирма]; ЗИП комерс" Е.; [фирма].

-приемо-предавателни протоколи не са представени по фактурите от [фирма]; [фирма]; [фирма]; Ес пи ес" Е.; [фирма]; [фирма].

По връчено друго ИПДПОЗЛ, жалбоподателят е представил на 07.06.2016г. оборотни ведомости за ревизираните периоди на сметки от група 20, главна книга, копие на

лиценз, амортизационен план и справки за дълготрайни активи и инвентарна книга, данъчен амортизационен план.

Видно от представените фактури, същите не съдържат количествено стойностни параметри нито за доставките с предмет стоки, нито за доставките с предмет услуги, а преобладаващо са вписани общо доставка на стоки и услуги с обща стойност. Например фактура на л.146 от папка приложение 1 към делото, издадена от [фирма] е с предмет "ремонт и части", в колоната за количество е посочено 1, единичната цена съвпада с данъчната основа. Протоколът към фактурата е с идентичен предмет, липсват каквито и да са обстоятелства, свързани с извършването на доставката, в протокола не е посочено и конкретно място на съставянето му, нито между кои страни се съставя, съдържа подписи, печати на двете фирми, за предад и приел са посочени наименованията на дружествата, не са посочени конкретни физически лица, автори на подписите или представляващи дружествата.

Протоколи с идентично съдържание са представени и за други доставчици, друга част от протоколите се различават по посочването между кои страни са съставени - жалбоподателя и съответния доставчик, за приел и предад съществуват само печати на дружествата и подписи без имена на лицата, положили подписите. Относно мястото на съставяне на протокола – е посочено общо в [населено място], няма данни за това, къде точно се предава стоката или е приета услугата, които да се свържат с извършваната от получателя или доставчика икономическа дейност. По съображение, че наименованието на стоката и услугата са идентични по фактурите и приемо-предавателните протоколи, от тях не се получава повече информация относно естеството, предназначението, влягането, ценообразуването на доставките и вещото лице е направило извод, че няма други данни за доставките. Протоколите и фактурите се съдържат в приложение 1-4 към делото.

За плащанията по фактурите вещото лице е обобщило данните в таблица, от която е видно, че всички фактури са платени в брой, посочени са фискални бонове, с изключение на три фактури от [фирма], от [фирма] и [фирма], за които вещото е посочило, че видимо се касае за дублирани и преправени фискални бонове.

По данни от ТД на НАП, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], не са имали регистриран касов апарат, а всички останали дружества- са имали регистриран касов апарат в различни периоди от време във или извън процесните. При проверка на представените касови бонове към спорните фактури от органите по приходите е установено, че:

- [фирма] няма регистрирани фискални устройства, но са представени такива от 3 различни фискални устройства

- [фирма] няма регистрирани фискални устройства, представени са фискални бонове от устройство, което не е регистрирано

- [фирма] няма регистрирани фискални устройства, представени са бонове от 4 различни фискални устройства, , които не са регистрирани и няма данни за тях.

Органите по приходите и вещото лице са установили, че не е подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО от дружествата [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. Останалите дружества са подали ГДД за съответната година, в която са издали фактури към жалбоподателя, но от две счетоводни записвания – за отразяването на фактурите от доставчиците по сметки клиенти и

приходи от продажби, с контрагент жалбоподателя, не можело да се прецени дали е водено счетоводство.

Вещото лице е посочило, че едно счетоводство е възможно да е водено частично – за отделни месеци, но то трябвало да бъде задължително приключено в годишен аспект. При отсъствие на ГФО не можело да се приеме, че е водено счетоводство. Вещото лице е проследило счетоводното отразяване на процесните фактури- всички са отразени в сметка 601 като разходи за дейността в счетоводството на жалбоподателя, поради което въпросът за използването им за последващи доставки не се поставя.

Вещото лице е положило усилия да извърши проверка в счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя чрез упълномощено за последния лице. Видно от протоколите за резултати от извършени проверки и от събраната от ТД на НАП данъчна и осигурителна информация в преписката по делото, доставчиците не са намерени на адрес за кореспонденция (адрес по чл. 8 от ДОПК). Вещото лице не е разполагало с актуални адреси на техни счетоводства и констатациите в заключението, които касаят доставчиците, се базират на данни от делото и счетоводството на жалбоподателя.

Въз основа на издаденото на вещото лице съдебно удостоверение, по делото са представени от ТД на НАП - С. и приети допълнителни доказателства, послужили за изготвяне на заключението на вещото лице. По делото са приети актове за регистрация и deregистрация по ЗДДС, за подадени ГДД по чл.92 ЗКПО, за регистрация на касови апарати за доставчиците.

На всички доставчици са връчени ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК, в резултат на което са представени писмени обяснения и документи, като за всеки доставчик се установи по делото следното:

1.Доставчикът „ДДП К.“ е издал към жалбоподателя две фактури м.01 и 05.2014 с предмет „ремонт авточасти“. Не са представени съпътстващи документи от страна на жалбоподателя и от страна на доставчика. Доставчикът е представил на 18.07.2016 г. документи по връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК: писмени обяснения, издадените 2 фактури, фактура от предходен доставчик [фирма] и извлечение от сметка 411 за клиент [фирма]. Съгласно писмените обяснения [фирма] е извършил доставка на части и ремонтна услуга на [фирма], декларира, че към датата на извършване на доставките няма наети лица; а за плащанията, че са извършени в брой; фактурата от предходния доставчик [фирма] е с предмет части, но не е фактуриран ремонт. [фирма] не е наемал лица по трудово правоотношение, няма данни за изплащане на такива по гражданско правоотношение, не са декларирани обекти, не е подаван и ГФО за 2014 година. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС от 22.10.2014 година.

2.Доставчикът [фирма] е издал 3 фактури през м. 05.2013г. с предмет доставка на съединител и смяна на съединител комплект огледало за Волво, ос за ремарке Ш. и дюзи Волво. Не са представени съпътстващи доставките документи от страна на жалбоподателя и доставчика. По връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК, доставчикът е представил на 18.07.2016 г. документи: писмени обяснения; аналитичен регистър на сметки 702 и 411 за жалбоподателя; оборотна ведомост за 05.2013 година; 3 броя фактури издадени на жалбоподателя с копие на касови бонове; копие на

фактура за предходен доставчик и приемо-предавателен протокол, заявка-сметка за части – за [фирма].

Съгласно писмените обяснения доставчикът е извършил доставка на части и ремонтна услуга на жалбоподателя, като частите били закупени от [фирма] съгласно представената фактура и приемо-предавателен протокол.

Според органите по приходите доставчикът не притежава активи, не е подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2013 г., през която са издадени фактурите към жалбоподателя, от последното са формирали извод, че не е отчетен приход от продажбата по фактурите към жалбоподателя. За периода на фактурите доставчикът има наето едно лице по трудово правоотношение, като общ работник.

3.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя две фактури през м.11.2012г. с предмет воден радиатор Волво, смяна на накладки и дискове ремарке, и по втората – акумулатори 4 бр., печка камион Волво. Представени са два приемо-предавателен протокол от датата на фактурите и със същия предмет.

По връченото ИПДПОЗЛ, също на 18.07.2016 г. от страна на доставчика са представени: писмени обяснения;оборотна ведомост за 11.2012 г.; издадените фактури към жалбоподателя с копие на касови бонове; копие на заявка от [фирма] до [фирма]; аналитичен регистър на сметка 411 за [фирма].

Допълнително на 22.08.2016 г.са представени писмени обяснения и копие на приемо-предавателни протоколи и втори път вече представените на 18.07.2016 г.документи.

Съгласно писмените обяснения доставчикът [фирма] е извършил доставка на части на [фирма]. Доставчикът няма магазини и складове, като закупените стоки се съхранявали в складовете на доставчиците и след подадена заявка се предавали на клиентите на доставчика, като транспортът бил за сметка на клиента.

За представената фактура от [фирма] няма обяснение.

Органите по приходите са установили от проверка в информационната система на НАП, че доставчикът [фирма] няма наети лица по трудово или гражданско правоотношение.

Съгласно представената оборотна ведомост, доставчикът [фирма] няма собствени активи не са изписвани стоки от сметка 304 за месеца в който има декларираните доставки към жалбоподателя, не е представен регистър на сметка 401 „Доставчици“ и не е установено дали има заприходени стоки по доставки от [фирма].

4.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 5 фактури през м. 01 и 02 2012г. с предмет гуми за ремарке 4 бр., ремонт печка товарен автомобил, само акумулатори, воден радиатор Волво, смяна ел. инсталация ремарке. По всяка фактура са представени приемо-предавателни протоколи от датата на фактурата и със същия предмет.

По връченото по реда на чл.32 ДОПК ИПДПОЗЛ, доставчикът на 12.08.2016 г. е представил: издадените фактури 5 броя с копие на касови бонове и 5 броя приемо-предавателни протоколи. Не са представени документи за осчетоводяване на декларираните доставки.

Установено е, че [фирма] има наети 3 лица като строители - общи работници за периода на издаване на фактурите, а за 2012 година доставчикът не е

подал ГДД по чл.92 от ЗКПО.

5.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 23 фактури през данъчни периоди м. 07, 08, 09, 10, 11 2012г. и м. 01,02,03 и 04.2013г. Доставкаите по фактурите са с предмет стоки – резервни части за автомобили: гуми 4 бр., масло 208л., дискове, феродо оси, ауспусна система – части +работа, ремонт двигател Волво дюзи Волво; ремонт ел. инсталация ремарке, пясъкоструене и боядисване на ремарке; воден радиатор- смяна; слагане и качване на скоростна кутия Волво, компресор Волво; части скоростна кутия; електронен модулатор за ремарке Ш., Турбина Волво; брезент ремарке и предни ресьори за Волво, ремонт диференциал; смяна на дискове и накладки Ш., смяна изпускателен колектор, воден радиатор, ремонт ел. инсталация на Волво; ремонт мотор Волво; изправяне шаси ремарке; ремонт скорости Волво; автомобилни гуми 2 бр.; смяна на съединител, смяна на изпускателна система; ремонт диференциал; ремонт ГНП; ABS кран, спойлер за кабина, предни ресьори; ремонт глава Волво, разпределителен вал Волво; смяна на лагери и главина, смяна карета на кардан; ремонт печка Волво, компресор Волво;воден радиатор Волво, смяна накладки и дискове ремарке, акумулатори; Е. кран за Волво, пясъкоструене на шаси ремарке, боядисване на ремарке. По всяка фактура са представени приемо-предавателни протоколи от датата на фактурата и със същия предмет.

По връченото по реда на чл.32 ДОПК ИПДПОЗЛ, на 18.07.2016г. доставчикът С. П Е. е представил: писмени обяснения, оборотна ведомост за периода 01.01.2013 до 30.04.2013 г. и за периода 01.07.2012 до 30.11.2012 г.; фактурите към жалбоподателя и аналитични регистри на сметки 411 и 501 за жалбоподателя.

Допълнително на 12.08.2016г. доставчикът е представил: писмени обяснения, копие на приемо -предавателни протоколи към 4 броя фактури от 2012 г., а на 22.08.2016г. - копие на фактурите, приемо-предавателни протоколи и копие на касови бонове.

Съгласно писмените обяснения, [фирма] е специализирано в областта на внос и износ и търговия с нехранителни продукти и консултантски дейности. Не е дадено обяснение за услугите по спорните фактури.

Установено е, че [фирма] има 5 наети лица по трудово правоотношение като „арматурист" и „зидаромазач", чиито трудови договори не са прекратени, нямало данни за наети по гражданско правоотношение.

Органите по приходите са установили, че доставчикът не е притежавал активи, с които да извърши ремонт автомобили, няма данни за активи под наем, а по сметки 302 и 304 няма отразени изписани стоки или материали в месеците, през които са издадени спорните фактури. Доставчикът не е представил извадка от сметка 401, не е водена сметка 421, от което е формиран извод,че доставчикът нямал начислени заплати и осигурителни вноски.

6.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 6 фактури през данъчен период м. 03.2011г.с предмет ремонт скоростна кутия Волво, ремонт и изправяне на шаси полуремарке, смяна на брезент на полуремарке,

диференциал Волво, ремонт водна система Волво, ремонт ел. инсталация Волво. По всяка фактура са представени приемо-предавателни протоколи от датата на фактурата и със същия предмет. По връченото ИПДПОЗЛ на 15.08.2016г. са представени: обяснение, копия на фактурите към жалбоподателя с копие на касови бонове и 6 броя приемо-предавателни протоколи.

Съгласно обяснението [фирма] декларира основна дейност покупко-продажба и ремонтна дейност, а хпо спорните фактури - само доставки на ремонтни услуги към жалбоподателя, но няма обяснение относно начина на извършване на услугите.

Органите по приходите приемат, че поради непредставени счетоводни документи, не може да се установи реалното извършване на услугите по фактурите към жалбоподателя, декларираните фактури в регистъра по ЗДДС не съставлявали доказателство за закупени стоки и впоследствие извършени доставки на стоки и услуги.

7.Доставчикът „Еспресо енерджи Е.“ е издал към жалбоподателя 5 фактури през данъчни периоди м.09. и 10.2013г., 4 от които са с предмет „ремонтни дейности с включени авточасти“, петата фактура е с предмет „авточасти и консумативи за автомобили по опис“. По всяка фактура са представени приемо-предавателни протоколи от датата на фактурата и със същия предмет.

По връченото на доставчика ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК, на 18.07.2016 година от доставчика са представени: писмени обяснения; фактурите към жалбоподателя.

На 24.08.2016г. допълнително са представени: писмени обяснения и копия на приемо -предавателни протоколи към фактурите от този доставчик.

Съгласно писмените обяснения [фирма] е специализирано в областта на търговия с хранителни и нехранителни продукти, консултантски дейности и ремонтни дейности, декларира извършени доставки на ремонтни услуги към жалбоподателя, но без обстоятелства, свързани с извършването на услугите.

Органите по приходите са установили, че [фирма] има 1 наето лице по трудово правоотношение като „търговски сътрудник“, няма данни за наети по гражданско правоотношение лица. Тъй като не са представени счетоводни документи, органите по приходите са формирали извод, че не могат да установят реалното извършване на доставките по спорните фактури.

8.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 6 фактури през данъчни периоди м.09. и 10.2011г., две от които с предмет „ремонт товарен автомобил“; компресор за въздух за Волво FH12; ремонт кормилна кутия; гуми втора употреба 2 бр.; комплект съединител за Волво FH12. По всяка фактура са представени приемо-предавателни протоколи от датата на фактурата и със същия предмет.

По връченото по реда на чл.32 ДОПК ИПДПОЗЛ, от страна на доставчика на 22.08.2016 г. са представени: писмено обяснение, издадените фактури към жалбоподателя с копие на касови бонове и приемо-предавателни протоколи към всяка фактура. Съгласно представеното обяснение доставчикът

декларира основна дейност търговия с нехранителни стоки и ремонтна дейност. В писменото обяснение няма данни за обстоятелства, свързани с извършването на доставките по фактурите към жалбоподателя.

Органите по приходите са установили, че този доставчик няма наети лица по трудово правоотношение, няма данни за наети лица и за изплащане на суми по граждански правоотношения.

9.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 4 фактури през м. 07.2015г. с предмет: ремонт камион; смяна на масло – 2 фактури; ремонт и авточасти по останалите. По всяка фактура са представени приемо-предавателни протоколи от датата на фактурата и със същия предмет.

По връченото по реда на чл.32 ДОПК ИПДПОЗЛ, от страна на доставчика на 18.07.2016г. са представени писмени обяснения; 3 броя фактури към жалбоподателя; оборотна ведомост за периода 01.07.2015 до 31.08.2015 г.; извлечение от сметки 401 и 411. На 22.08.2016г. допълнително са представени: писмени обяснения; копие на приемо -предавателни протоколи към фактурите и копие на касови бонове; оборотна ведомост за периода 01.07.2015 до 30.09.2015г.

Съгласно писмените обяснения основната дейност на доставчика [фирма] е търговия, рекламни и ремонтни дейности, декларира извършването на доставка на ремонтни услуги към жалбоподателя, но няма конкретни обстоятелства, свързани с извършването на услугите по фактурите.

Органите по приходите са установили, че доставчикът [фирма] няма наети лица по трудово правоотношение и няма данни за наети по гражданско правоотношение. За отчетените по сметка 401 покупки от [фирма], органите по приходите са посочили, че последното дружество е с големи задължения към бюджета и включено в база данни на рискови доставчици. В оборотната ведомост на прекия доставчик [фирма] няма отразени собствени активи - машини и оборудване, нямало и данни за наети такива, не е заведена сметка 421 – т.е. няма начислявани възнаграждения за персонала.

10.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 5 фактури през м. 11 и 12.2015г. и 01.2016г. с предмет – ремонт на камион и авточасти и само ремонт по 4 фактури. По тези фактури са представени приемо-предавателни протоколи от същите дати, съответно с предмет ремонт на камион и авточасти, ремонт на камион, ремонт на ремарке, ремонт на товарен автомобил и ремонт на товарно полуремарке.

По връченото по реда на чл.32 ДОПК ИПДПОЗЛ, доставчикът е представил на 29.08.2016г. писмени обяснения, 5 броя фактури към жалбоподателя и 5 броя приемо-предавателни протоколи; оборотна ведомост за периода 01.11.2015 до 31.01.2016г.; извлечение от сметки 401 и 411;главна книга за периода 01.11.2015 до 31.01.2016 г.

Съгласно писмените обяснения основната дейност на доставчика [фирма] търговия и ремонтни дейности, декларира извършени доставка на ремонтни услуги към жалбоподателя, които услуги били извършени с личен труд на управителя и от наети лица. Установено е, че доставчикът няма наети лица по

трудова правоотношение и няма данни за наети по гражданско правоотношение.

В представената оборотна ведомост няма данни за отчетени активи от доставчика.

11.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя една фактура м. 10.2015г. с предмет „смяна на гуми, покупка на гуми – зимни за камион“ не са представени съпътстващи документи.

По връченото по реда на чл.32 ДОПК ИПДПОЗЛ, доставчикът на 24.07.2016г. е представил: - писмено обяснение;оборотна ведомост за 10.2015г.; извлечения от сметки 401 , 421 1 411 и 501;

аналитична оборотна ведомост; фактурата към жалбоподателя с копие на касов бон.

Доставчикът е декларирал доставката и смяната на гуми на жалбоподателя, извършена от наети лица през 2015 г.

Органите по приходите установили, че доставчикът няма наети лица по трудово правоотношение за периода на доставката, но има лица, наети от 2005 и 2006 г., чиито правоотношения не са прекратени и за които лица е установено, че същите работят в други фирми по трудово правоотношение. По сметка 421 има обороти за разходи за персонала, но не са подавани декларации 1 и 6 за дължими осигурителни вноски и данни за лицето което би следвало да упражнява дейност. Няма отразени счетоводно активи.

12. Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 10 фактури през м. 11 и 12. 2011г. и м. 01 и 02.2012г. с предмет брезент ремарке;смяна компютър Волво; ремонт скорости Волво; смяна на преден мост;ремонт инсталация за ремарке Ш.; изпускателна система Волво;вериги за сняг; ремонт спирачна система за ремарке; предни ресори и смяна; ремонт диференциал Волво. По всяка фактура са представени приемо-предавателни протоколи от датата на фактурата и със същия предмет.

.По връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК, на 12.08.2016г. от доставчика са представени обяснение и 10 броя фактури, издадени на жалбоподателя, копие на касов бон и приемо-предавателни протоколи към фактурите.

Съгласно представеното обяснение, доставчикът [фирма] декларира доставки с предмет ремонтни дейности към жалбоподателя, но без конкретни обстоятелства за извършването им.

Органите по приходите са установили, че доставчикът няма наети по трудово правоотношение лица, а за 2011 и 2012г. доставчикът не е подал ГДД по чл.92 от ЗКПО.

13.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя една фактура м.12.2014г. с предмет авточасти, не са представени съпътстващи документи.

По връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32, доставчикът на 15.08.2016г. е представил: писмено обяснение;оборотна ведомост и главна книга за 12.2014 г.; извлечение от сметки 411, 401,604,421 и 702; копие на фактурата. В обяснението не се съдържат обстоятелства за извършването на конкретната

доставка. Установено е, че [фирма] не е подал ГФО за 2014г., а в извлечението от сметка 421 за 12.2014 г. се съдържат начислени осигурителни вноски, но в базата данни на НАП за 2014 г. няма данни за наети лица по трудови или граждански правоотношения. В оборотната ведомост няма отразено изписване на стоки за м. 12.2014г. - кредитен оборот по сметка 304.

14.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя една фактура през м. 10.2014г. с предмет части и ремонт, представен е и протокол от същата дата и със същото съдържание.

По връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК, доставчикът на 15.08.2016г. е представил: обяснения и копие от фактурата, а на 24.08.2016г. е представен и приемо-предавателен протокол.

Съгласно обяснението, [фирма] декларира извършена доставка на части към жалбоподателя, чрез услугите на други фирми но без конкретни обстоятелства за извършването на доставката по фактурата към жалбоподателя.

Установено е, че през м. 12.2014 г. доставчикът [фирма] има 1 наето лице по трудово правоотношение лице като "търговски сътрудник".

15.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя една фактура м.01.2015г. с предмет авточасти по приложен опис, няма представени съпътстващи документи.

На 15.08.2016г. са представени обяснения от фирмата, копие на фактурата, оборотна ведомост и главна книга за 01.2015 г., извлечение от сметки 411 и 501.

Съгласно представените обяснения, доставчикът [фирма] декларира извършена доставка на части към жалбоподателя, но без конкретни обстоятелства по доставката.

Установено е, че [фирма] не е подавал ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2015 г. не подавал и ГФО. Има 1 наето лице по трудово правоотношение като "координатор дейности" за периода на издаване на фактурата.

16. Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 4 фактури м.05 и 06.2015г., две от които с предмет ремонт на камион; авточасти и „ремонт и довършителни услуги“, по всяка фактура са представени приемо-предавателни протоколи от датата на фактурата и със същия предмет.

По връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика на 18.07.2016г. са представени: обяснения,копие на 2 от фактурите; оборотна ведомост за 06.2015г.; извлечение от сметка 411 и 411, копие на касови бонове, а на 22.08.2015г. са представени допълнително: оборотна ведомост и главна книга за 06.2015 г. още 2 фактури и 4 приемо-предавателни протоколи. Съгласно представените обяснения, доставчикът декларира извършена доставка на услуги към жалбоподателя, но без конкретни обстоятелства по извършването.

Установено е, че [фирма] не е подавал ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2015г. а

също и ГФО, няма данни за наемани лица по трудово правоотношение и за изплатени възнаграждения по граждански договори. Органите по приходите след анализ на представените приемо-предавателни протоколи и справка в базата данни са установили, че е посочен БУЛСТАТ вместо на [фирма] на друго дружество – на [фирма], което също е издало фактури за доставки към [фирма]. Въз основа на посоченото ревизиращия екип е приел, че представените документи от [фирма] не отразяват реално декларираните доставки и са съставени само за целите на проверката и не могат да послужат за доказване на доставка към [фирма].

17.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 5 фактури през данъчни периоди м. 02 и м.03.2016г., с предмет ремонт камион каросерия; ремонт ремарке; ремонт и авточасти; ремонт услуги и авточасти – по 2 фактури. Не са представени съпътстващи документи за доставките.

По връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК, доставчикът е представил на 15.08.2016г.: обяснения, копия на всички фактури към жалбоподателя; оборотна ведомост и главна книга за периода 01.2016 -03.2016 г.; извлечения от сметки 411 , 401 ,421 , 604 и 605.

Съгласно обяснението, [фирма] декларира основна дейност търговия с нехранителни стоки, авточасти , ремонтни дейности и др., с търговски обект (под наем) в [населено място]. Няма обяснение за конкретни обстоятелства по извършване на доставките по фактурите към жалбоподателя.

Доставчикът е разполагал с 1 лице по трудово правоотношение като "организатор автомобилен транспорт", назначено от 17.02.2016 г., но 2 от фактурите към жалбоподателя са от дати преди назначаването – от 01.02.2016 и 05.02.2016 г.

Съгласно представената оборотна ведомост не е водена сметка гр. 20, т.е. доставчикът не разполага с дълготрайни активи. От проверка в информационната система е установено, че няма данни за платени суми за наем на обект нито за ползвано оборудване и машини, доставчикът не е декларирал изплатени възнаграждения и задължения за осигурителни вноски.

18. Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя три фактури през м. 04,06 и 09.2014г. с предмет доставка и подмяна на авточасти – по 2 фактури и ремонт и резервни части по третата. Представени са приемо-предавателни протоколи от датите на фактурите и със същия предмет.

По връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК на доставчика, на 18.07.2016г. са представени:писмени обяснения; копия на фактурите към жалбоподателя и приемо-предавателни протоколи към тях, а от предходен доставчик [фирма] фактура с предмет авточасти.

Доставчикът е декларирал извършена доставка на части и услуги към жалбоподателя, но не са посочени обстоятелства, свързани с извършването на доставките.

Установено е от органите по приходите, че доставчикът [фирма] не е подавал ГФО за 2014 година, имал е 2 наети лица по трудово правоотношение на длъжности "складажия" и "главен счетоводител", няма наети лица в сферата на ремонтните услуги, не е декларирал изплатени възнаграждения

без трудово правоотношение.

За предходния доставчик [фирма] – по доставка с предмет авточасти към прекия доставчик на жалбоподателя, органите по приходите са установили, че е deregистриран по ЗДДС и е с огромни задължения, не е подавал ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2014 г.

18. Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 2 фактури от м. 03 и 08.2014г.с предмет ремонт и авточасти; ремонтна услуга за МПС. Представени са протоколи от датите на фактурите и със същия предмет.

По връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК на доставчика, на 18.07.2016г. са представени: писмени обяснения; копие на 2 броя фактури издадени към жалбоподателя, копие на фактура с предмет "гуми за камион" издадена от [фирма] и копие на фактура от [фирма] с предмет "авточасти", с получател доставчика на жалбоподателя. На 24.08.2015 г са представени допълнително: писмени обяснения, 2 броя фактури и 2 броя приемо-предавателни протоколи и същите фактури от предходни доставчици, копие на касови бонове

Съгласно обясненията, доставчикът [фирма] декларира извършена доставка на части и услуги към жалбоподателя, но без конкретни обстоятелства по извършването на ремонта.

Установено е, че доставчикът [фирма] не е подал ГФО за 2014 г., 10-те наети лица по трудово правоотношение са на длъжности "бармани", "готвач" и "спасител басейн", доставчикът няма наети лица в сферата на ремонтните услуги. Не са декларирани изплатени възнаграждения без трудово правоотношение.

Представените фактури от [фирма] и [фирма] с предмет авточасти и гуми за камион, не кореспондират с предмета на фактурите към жалбоподателя "ремонт на брезент", а посочените дружества са deregистрирани по ЗДДС и са с огромни задължения към бюджета, не са подавали ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2014 г. Органите по приходите също след анализ са установи, че и в двете фактури от [фирма] и [фирма], фигурира само БУЛСТАТА на [фирма]. От това обстоятелство са направили извод, че и двете фактури са изготвено от едно лице за целите на проверките.

19.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 10 фактури, през м. 08-10.2011г. с предмет брезент, преден мост и смяна, ремонт спирачна система полуремарке, ремонт компресор на товарен автомобил; ремонт диференциал Волво FH 12; дюзи Волво 2 бр.; катализатор Волво; ремонт полуремарке – по 2 фактури. По всяка от фактурите е представен приемо-предавателен протокол от същата дата и със същия предмет.

По връченото ИПДПОТЛ, по реда на чл.32 от ДОПК на доставчика, на 12.08.2016г са представени: писмени обяснения; копие на фактурите към жалбоподателя и приемо-предавателни протоколи към тях и копия на касови бонове.

Доставчикът е декларирал в обясненията извършена доставка на услуги към на ЕТТени- Г. Л. К.". Не са представени документи и обяснения относно кой е извършил услугите и къде.

Установено е, че доставчикът е имал 13 наети лица по трудово

правоотношение: шофьори, автомонтьори и портиери, няма данни възнаграждения без трудово правоотношение.

20.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 2 фактури от 07.2011г. с предмет воден радиатор, обслужване ремарке, не са представени съпътстващи документи.

По връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК на доставчика, на 12.08.2016 г са представени: обяснения; оборотна ведомост за 07.2011г.; копие на фактурата; копие от аналитичен регистър на група 70 и 50 и сметка 411, представени са копия на касови бонове.

Доставчикът декларира извършена доставка на услуги и авточасти към жалбоподателя, платени в брой, но без обстоятелства за извършването им.

Доставчикът е имал 1 наето лице по трудово правоотношение към датата на услугите на длъжност „продавач консултант“, не са декларирани изплатени възнаграждения без трудово правоотношение.

Въз основа на анализ на представените от доставчика счетоводни документи, органите по приходите са приели несъответствие на данните от счетоводните документи с декларираните доставки към жалбоподателя, а именно: не се води сметка 421, т.е. няма начислявани възнаграждения и осигурителни вноски; няма отчетени собствени активи за упражняване на дейността; за м.07.2011г. не са отчетени продажби на стоки; по сметка 304 са отчетени закупени стоки (дебит 304) няма изписани стоки, не са отразени приходи по сметка 702 за продадени такива с отчетната им стойност. Установените факти водели до извода, че документите, представени от доставчика а изготвени само за целите на проверката и не отразяват реално извършени доставки.

21. Доставчикът “Пи джи ес сървисиз“ Е. е издал към жалбоподателя 6 фактури през м. 11-1.2011г. с предмет смяна дюзи Волво, смяна дюшеме на ремарке, ремонт диференциал Волво; ремонт компресор Волво; пясъкоструене ремарке 10 часа; топлообменник ретардер и смяна. По всяка фактура са представени приемо-предавателни протоколи от същата дата и с идентичен предмет.

По връченото ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК на доставчика, на 15.08.2016г. са представени: писмени обяснения, копие на фактурите и приемо-предавателни протоколи, издадени на жалбоподателя и касови бонове.

В обяснението доставчикът декларира основна дейност ремонтни дейности и покупко-продажба на стоки, наемане на работници само за извършване на определена дейност. Не са представени обяснения за обстоятелства, свързани с фактическото извършване на доставките към жалбоподателя.

Установено е от органите по приходите, че този доставчик не е наемал никога лица по трудово правоотношение, не е декларирал изплатени възнаграждения без трудово правоотношение.

22.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя 9 фактури от м. 04 до м.06.2011г. към жалбоподателя, с предмет ремонт двигател, лагери и ремонт оси полуремарке, ремонт спирачен апарат Волво, ремонт на оборудване на

полуремарке, изкърпване и ремонт на шаси на товарен автомобил; спойлер Волво; ремонт компресор Волво; смяна на масло в скорости и диференциал; ремонт дюшеме. По всяка от фактурите е представен приемо-предавателен протокол с идентични дата и предмет.

По връченото на доставчика ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК, на 12.08.2016г. са представени: писмени обяснения, копие на фактурите и приемо-предавателни протоколи към жалбоподателя, копия на касови бонове. Доставчикът е декларирал извършени доставки на ремонтни дейности към жалбоподателя, но без конкретни обстоятелства, свързани с фактическото им извършване.

Установено е от органите по приходите, че този доставчик не е наемал лица по трудово правоотношение за периода на доставките, не е декларирал изплатени възнаграждения без трудово правоотношение.

23.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя една фактура през м.04.2015г. с предмет ремонт авточасти с приложен приемо-предавателен протокол от същата дата и с идентичен предмет.

По връченото на доставчика ИПДПОЗЛ по реда на чл.32 ДОПК, на 18.07.2016г. са представени: писмени обяснения; копие на фактурата; оборотна ведомост за 04.2015 г.; извлечения от сметки 401 ,411 и 703. Допълнително на 14.09.2016г. са представени: приемо-предавателен протокол по фактурата и копие на касова бележка.

Доставчикът е декларирал извършена доставка с предмет ремонтни дейности към жалбоподателя и, че са наемани лица само за извършване на определени дейности, както и че управителят извършва услуги с личен труд. Декларирано е наето помещение за извършване на дейността но няма представени документи за помещението и за наема.

Установено е, че този доставчик не е наемал лица по трудово правоотношение за периода на услугата към жалбоподателя, не са декларирани изплатени възнаграждения без трудово правоотношение. От информационната система се установи че няма получени фактури за наем, за 2015г. доставчикът не е подал ГДД по чл.92 от ЗКПО.

При обсъждане на горните документи, органите по приходите считат, че всички представени обяснения от доставчиците са оформени по един и същ начин. Копирани са едни и същи текстове и са допускани едни и същи грешки, в подкрепа на което се изтъква, че в някои приемо-предавателни протоколи фигурира Булстат на различен доставчик, всички оборотни ведомости също били изготвени по един и същ начин. Посоченото водело до извода, че са съставени от едно и също лице, представените документи **не отразявали вярно счетоводните операции и са съставени единствено за целите на извършените проверки и във връзка с връчените искания на фирмите. Поради това са формирали извод, че същите не представляват доказателство за извършване на доставки към [фирма].**

Също органите по приходите считат, че в случая е от значение и обстоятелството, че периодично са документирани едни и същи доставки, но с различни контрагенти, следват хронологично тяхната регистрация и

дерегистрация по ЗДДС по инициатива на приходната администрация. Неясен оставал и въпросът как и въз основа на какви критерии жалбоподателят е избрал процесните доставчици да му осигурят изпълнение на ремонтни услуги на МПС и доставка на авточасти при липсата на каквато и да било търговска документация -оферти, количествено стойностни сметки и др. По данни от регистрите на НАП регистрацията по ЗДДС на всички изброени по-горе дружества е прекратена по инициатива на орган по приходите. Също като аргумент се изтъква и неяснотата относно избора на конкретните доставчици при липсата на каквато и да е търговска документация - оферти, количествено-стойностни сметки и други, доставчиците са определени като рискови - т.е. с големи задължения, търсени многократно от органите по приходите, но неоткриваеми на адресите за кореспонденция по реда на чл.32 ДОПК, декларираната дейност на част от тях е неотносима към предмета на доставките по фактурите (архитектурни дейности, търговия с облекло, производство на хляб, творческа дейност в областта на литературата и изкуството, строителство на жилищни и нежилищни сгради, неспециализирана търговска дейност - на едро или дребно, повечето от тях не разполагали с персонал , а тези, които са декларирали трудови договори в НАП, са за наети лица на длъжности, несъответстващи на документираните доставки.

Ответникът е приел в решението си за доказано, че процесните фактури не обективират реално извършени доставки, от което приема за доказан и извода, че жалбоподателят е знаел, че участва в привидни сделки. Липсата на облагаема доставка логически изключвала добросъвестността на получателя, защото той като страна по сделката знае или би трябвало да знае, че не е получил определени стоки или услуги.

Ответникът и органите по приходите са формирали извод, че упражняването на правото на приспадане по процесните фактури представлява злоупотреба с право в областта на ДДС, с цел данъчно предимство, за което жалбоподателят е знаел.

Видно е също, че в РА са посочени чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.6 и чл.9 от същия закон, в решението на ответника – също, но в РД е посочено и правното основание по чл.71, т.1 ЗДДС. В РА е обсъдено приетото в решенията на СЕО по дело С-342/87 и С-454/98 – т. 53, относно правото на приспадане на данъка само по отношение на действително дължимите данъци, както и, че това право не се прилага за данъците, които по силата на конкретна норма се дължат единствено, защото са посочени във фактурата. Последното е свързано със задължението за внасяне на данъка само поради начисляването му във фактурата.

В жалбата до съда е посочено, че в оспорвания РА нямало конкретни констатации за данъчна измама, не били налице доказателства за извършване на процесните сделки с цел измама или злоупотреба с данъчни права, а и липсвали доказателства за издадени РА на доставчиците с такива твърдения. Ако са налице съмнения за данъчна измама, в тежест на органите по приходите било да докажат наличието на такава измама, данните за такава измама следвало да изхождат от действията на жалбоподателя, не било посочено в РА и в решението на ответника, че жалбоподателят извършвал дейност в противоречие с българското и европейското право.

Претендира се от страна на жалбоподателя, че отказът да се признае правото на приспадане по причини, че издателят на фактурата или неговите доставчици са извършили нарушение, противоречал на изискванията на чл.167, 168, б. А), чл.220, т.1 и чл. 226 от Директива 2006/112/Е. на Съвета от 28 ноември 2006г. относно общата система на данъка върху добавената стойност и тълкуването ѝ от Съда на ЕС, съдържащо се в Решение от 21 юни 2012г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, позовал се е и на дадените изрични указания на НАП с писмо с изх.№20-00-134/21.06.2013г. за ограничаване на правото на приспадане при липса на доставка – за спазване на практиката на Съда на ЕС и конкретно на посоченото на стр. 3, абзац 8 от указанието.

В жалбата до съда изрично се поддържа, че нямало каквито и да е данни жалбоподателят да е знаел, или да е имал задължение да знае за злоупотреба или извършването на данъчна измама от някой от преките му доставчиците или от предходен доставчик.

Правни изводи по материалната законосъобразност на РА.

При така изразените становища от страните, материалноправният спор по делото се свежда освен по въпроса дали процесните фактури обективират доставки по чл.25, ал.2 вр. чл.6 и чл.9 ЗДДС, но и дали жалбоподателят е бил добросъвестен. В зависимост от отговора на тези два въпроса, следва да се формира и извода дали законосъобразно е упражнено правото на приспадане на данъка по спорните фактури.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14 декември 2000 г. по дело E.-S.,C-110/99, R., стр. I-11569, точка 52 и 53, решение от 17 юли 2014г., съединени дела A. T. (C-58/13) и P. T. (C-59/13), E.:EU:C:2014:2088, точки 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на *злоупотреба с право по правото на Съюза*, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А)обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, **че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.**

Б)субективният елемент на злоупотребата с право **изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.**

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. **Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия с оглед**

естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия.

Така според практиката на Съда на ЕС: „Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище“ (в този смисъл Решение от 11 май 2006 г. по дело F. of T. I. и др., C-384/04, R., стр. I-4191, точка 32 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело N. S., C-271/06, Сборник, стр. I-771, точка 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася **до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката.** Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС: изразена в решения О. и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, К. и R. R., C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, М. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Т., C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения F. V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

А)Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 F. of T. I. and Others [2006] ECR I-0000, параграф 33).

Б)Не е в противоречие с правото на Съюза **да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама** (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 2007 г. по дело Т. и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точки 65 и 68, Решение по дело N. S., точка 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., C-499/10, точка 25).

В)Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществяваната от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от

правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение M.-G., EU:C:2012:547, т. 53 и 54).

Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Твърдението на жалбоподателя, че правото на приспадане следва да бъде признато, независимо, че друг доставчик по веригата е извършил нередности, действително е така, но когато получателят по доставката е добросъвестен. Всеки случай следва да се преценява конкретно, не може по принцип да се изисква от търговеца да извършва проверки на другата страна по сделката, за обстоятелства, свързани с доставката. Когато този търговец е разполагал с косвени доказателства за нередности или измама, е бил длъжен да се увери в надеждността на доставчика, съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, например:

А) Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 59, както и определение Jagieiiio, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, PPUH S. sp. j. F. S., J. S., Jarosiaw S., C-277/14, E.:EU:C:2015:719, т. 51).

Б) Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, **то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност**, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че не са налице нередности, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решения M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 60 и 61, Строй транс, C-642/11, EU:C:2013:54, т. 49, PPUH S. sp. j. F. S., J. S., Jarosiaw S., C-277/14, E.:EU:C:2015:719, т. 52, както и определение Jagieiiio, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 38 и 39).

Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да

разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

Б) Относно предпоставките за упражняване на правото на данъчен кредит

За да възникне правото на приспадане, доставката следва да бъде завършена по смисъла на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС, а видно от член 63 от тази директива, данъчното събитие и изискуемостта на данъка зависят от момента на доставянето на услугите. Идентично е изискването на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС.

От 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."

Данъчната основа при доставката на услуги се състои от всичко получено в замяна на доставената услуга, доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако е налице пряка връзка между извършената услуга и получената насрещна престация.

Следователно доставката подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (в този смисъл решения Т., С-16/93, ЕУ:С:1994:80, т. 13 и 14 и К. Г., С-174/00, ЕУ:С:2002:200, т. 39).

Съгласно чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква само за получени стоки и услуги по облагаеми доставки и следователно, за да се признае възникнало право на приспадане, следва да бъде доказано „получаването“ на съответната доставка. За да възникне данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 и ал.6 вр. ал.1 ЗДДС по предоставянето на услуга по чл. 9 от същия закон, изискуемост на данъка и задължението за начисляването му в издадена от доставчика фактура, следва услугата да е извършена. Член 69, ал.1 ЗДДС изисква доставките да са свързани с облагаемата икономическа дейност на получателя.

Формалните предпоставки за упражняването на правото на приспадане както по Директива 2006/112 така и по националното право - чл.71,т.1 ЗДДС, са свързани с изискването данъчно задълженото лице да притежава фактура или друг приравнен на нея данъчен документ според последната разпоредба, отговарящ на определени изисквания за съдържание, въз основа на който изрично е предвидено, че правото на приспадане може да бъде упражнено.

В казуса по делото се касае единствено за фактури като данъчни документи. Член 114, ал.1, т.9 от ЗДДС изисква фактурата да съдържа „количеството и вида на стоката, вида на услугата“, а чл. 226, т. 6 от Директива 2006/112 изисква фактурата да съдържа „количеството и естеството на доставените

стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги“. Съдът на ЕС е дал тълкуване д на последната разпоредба относно формалното съдържание на фактурите, а именно:

А) По т.1 от диспозитива на Решението от 08 май 2013г. по дело С – 271/12, Р. Т., Съдът на ЕС е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им.

Б) По т.30 от решението по делото A. Colle на Съда на ЕС (Решение от 27 септември 2007г., дело С-146/05), е прието, че сделките трябва да бъдат облагани като се вземат предвид обективните им характеристики, а по т. 31 - че принципът на данъчен неутралитет изисква да се признае освобождаването от ДДС, ако са изпълнени основните изисквания, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания, (...). *Би било различно само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство,, че са изпълнени основните изисквания."*

В) Следва да бъде съобразено и правното положение, изведено в решението му по т.63 от делото E. (EU:C:2008:267), според която принципът на данъчен неутралитет налага правото на приспадане на ДДС по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания. В т. 64 от същото решение Съдът е приел, че щом разполага с необходимата информация за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите доставки е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право. Посоченото правно положение е изведено в контекста на самоначисляване на данъка, но съставлява принципно положение по прилагането на общата система за ДДС, потвърдено многократно в последващата съдебна практика, в това число в т.62 от решението по делото E. – В. Т., EU:C:2012:458.

Конкретно тази съдебна практика не засяга пряко въпроса, дали във фактурите следва да се съдържат обективни данни в достатъчна степен – според естеството на съответната услуга, които да позволяват да се провери дали доставката е извършена от посочения във фактурата доставчик. Що се касае до последното обстоятелство, най-новата практика на Съда на ЕС прие, че правото на приспадане на ДДС следва да бъде признато и когато е налице „липсващ търговец“ и не може да се установи кой е действителният доставчик, ако доставките са получени от данъчнозадълженото лице, освен ако въз основа на обективни данни и без да се изисква от данъчнозадълженото лице да е извършило проверки, е било установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената доставка е част данъчна измама. - Решение от 22 октомври 2015г. по дело C-277/14, PPUH S. sp. j. F. S., J. S., Jarosiaw S.. Този отговор е даден и в контекста на обстоятелството, **че по делото не е имало спор, че стоките, посочени във фактурата, са**

действително получени. За да даде този отговор, съдът на ЕС е формирал извод, че критерий по правото на държавата членка, според който доставчикът на стоките трябва да е съществуващо лице и да има право да издава фактури, не е сред материалноправните и формалните предпоставки на правото на възстановяване по Директивата. Предвидено е изискване доставчикът да е данъчнозадължено лице, за такъв се счита всяко лице, което извършва независима икономическа дейност като производител, търговец или лице, предоставящо услуги, където и да е, независимо от целите и резултатите на тази дейност.. Получателят по доставките имал правото на приспадане дори ако доставчикът е данъчнозадължено лице, което не е регистрирано за целите на ДДС, стига фактурите за доставките да съдържат цялата изискуема информация. (точки 33,34, 37 и 40 от решението). Според фактите по това дело, не е спорно, че стоките са доставени.

Също Съдът на ЕС в решение [фирма], C-463/14, т.39 потвърди досегашната си практика, според която: „Обстоятелството, че услугите не са нито предварително определени, нито индивидуализирани, и че възнаграждението се плаща под формата на обща сума, не може да засегне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация, чийто размер е определен предварително и според добре установени критерии.“ Посоченото правно положение е изведено в контекста на доставка на облагаеми услуги, за която доставка се плаща обща сума независимо от броя на извършените услуги. За този вид услуги е характерна постоянната готовност на доставчика при необходимост да ги предостави, какъвто характер имат абонаментните договори.

Посочените материалноправни и формални изисквания за възникване и упражняване на правото на приспадане следва да бъдат доказани от лицето, което иска приспадането на данъка, т.е от жалбоподателя по делото.

Що се касае до неизпълнение на полагащите се задължения в областта на доказването, следва да бъде взето предвид постановеното с диспозитива на Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело M.-G. K., C-273/11. Съдът на ЕС е постановил, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама. Посочените три критерия за преценката на добросъвестността са относими и към казуса по делото, тъй като се касае за получател по доставка, който подобно на освобождаването от данъка при вътреобщностна доставка, не следва да понесе тежестта на данъка - чрез приспадането му от платения от него данък.

Правни изводи на съда по материалната законосъобразност на РА:

Както се изтъкна до тук, правото на приспадане на данъчен кредит възниква само за получени стоки и услуги по облагаеми доставки и следователно, за да се признае възникнало право на приспадане, следва да бъде доказано

„получаването” на съответната доставка, тъй като за да възникне изискуемост на данъка и задължението за начисляването му в издадена от доставчика фактура, следва услугата е завършена, с изключение на авансовото плащане – от момента на плащането, но когато са известни всички елементи на дължимото изпълнение срещу полученото плащане.

На облагане с ДДС подлежи действително получената насрещна престация, съответно правото на приспадане на данъка е подчинено на същото правило. Съгласно чл.1, §2 и чл. 73 от Директивата за ДДС, принципът на общата система на ДДС се състои в прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на тяхната цена, и данъчната основа включва всичко, което представлява насрещната престация, която доставчикът на стоките или услугите получава или следва да получи за съответните сделки от получателя или трето лице. Данъчната основа за възмездните доставки на стоки или услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях – в този смисъл Решение от 26 април 2012 г. по дело Б. енд С. пропъртис и П., С-621/10 и С-129/11, точка 43), която именно престация подлежи на доказване.

Съдът цени процесните фактури като частни документи по смисъла на чл.180, ал. 1 от ГПК, без достоверна дата и необвързващи съда относно съдържанието им – т.е. без материална доказателствена сила. Фактурата не доказва сама по себе си реално извършена доставка, т.е. извършването на услугите и прехвърлянето на правото на собственост. Независимо от това, съгласно чл. 203 от Директива 2006/112, ДДС се дължи от всяко лице, което начисли данъка във фактура, независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка – така Решение от 18 юни 2009 г. по дело S., С-566/07, точка 26. Тази разпоредба цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи. Поради това жалбоподателят дължи данъка само защото е начислен по процесните фактури, на основание чл. 86 ЗДДС.

Едно от изискванията за да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит от получателя по облагаема доставка, и което жалбоподателят претендира, че е изпълнено, е лицето да притежава данъчен документ по чл.71, т. 1 от ЗДДС. Доставчикът следва да издаде фактура, която за да бъде основание за приспадането на данъка, съгласно чл.71, т.1 от ЗДДС, следва да отговаря на минималните нормативно установени изисквания за съдържанието ѝ, необходимо за целите на приспадането и за осъществяване на контрола от органите по приходите - изискванията на чл.114 от ЗДС и чл.226 от Директивата за ДДС, както и на изискванията на Закона за счетоводството.

Съгласно член 178, буква а) от Директива та за ДДС, упражняването на правото на приспадане по член 168, буква а) от тази директива, е обусловено от притежаването на фактура. Съгласно член 220, точка 1 от същата директива, фактура се издава за всяка доставка на стоки или услуги, която данъчнозадължено лице е извършило за друго данъчнозадължено лице. Също в член 226 от Директивата се уточнява, че доколкото не е предвидено друго в специалните разпоредби, за целите на ДДС само посочените в този член данни задължително трябва да са посочени във фактурите, издадени в

съответствие с член 220 от същата директива. Държавите членки не следва да въвеждат условия за упражняването на правото на приспадане на ДДС, които не са изрично предвидени в разпоредбите на Директива 2006/112. Това следва от член 273 от тази директива, който предвижда, че държавите членки могат да наложат задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на данъчното облагане, но тази възможност не може да се използва, за да се налагат допълнителни задължения при фактурирането спрямо предвидените в частност в член 226 от посочената директива изисквания.

Въз основа на изложените правни съображения, съдът от своя страна следва да установи:

На първо място, дали са налице формалните изисквания за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, тъй като дори и всички други да са изпълнени, правото не може да бъде упражнено. Това следва и от цитираното решение по дело С – 271/12, в което Съдът на ЕС изрично е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им.

Второ, съдът следва да установи дали са изпълнени материално правните изисквания за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, след които дали процесните фактури обективират данъчно събитие за доставка на услуги, които са действително осъществени, доколкото не е спорно по делото, че формално доставчиците по фактурите са данъчнозадължени лица, както и, че услуги от вида на процесните, по принцип са свързани с икономическата дейност на жалбоподателя.

Трето, съдът следва да формира изводи, дали процесните доставки са свързани със злоупотреба с право като конкретно прецени: дали жалбоподателят е изпълнил задължението си да докаже правото си на приспадане на данъка по процесните фактури; дали е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от доставчика злоупотреба с право дали е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие, т.е. дали е добросъвестен.

По въпроса дали процесните фактури отговарят на формалните изисквания за документ, въз основа на който може да бъде упражнено правото на приспадане и на изискванията по същество за възникване на правото на приспадане, съдът формира следните изводи:

Съдът намира, че по съдържание, фактурите действително не съдържат в пълнота обективни факти, позволяващи да се установи само въз основа на тях какво точно е изпълнението. Според чл.7, ал.3 от Закона за счетоводството, следва да се приеме, че е налице документална обосновааност и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал. 1 и 2, при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват.

Както следва от съдебната практика на Съда на ЕС, цитирана по-горе: т.63 и

64 от делото E. (EU:C:2008:267), т.62 от E. –В. Т., EU:C:2012:458, след като е установено, че изискванията по същество са изпълнени, данъчната администрация не може да налага допълнителни условия във връзка с правото на приспадане на този данък, които могат да доведат до осуетяване на това право.

По отношение на процесните фактури не следва да бъде приложено приетото по т. 63 и 64 от съда на ЕС по делото E. и правото на приспадане на данъка по тези фактури да бъде признато, тъй като не е доказано изпълнението на доставката.

Това е така, тъй като фактурите не съдържат описание на доставка, която може да се свърже с каквито и да са факти от обективната действителност, от които може еднозначно да се направи извод, че доставки от същия вид действително са осъществени и е възникнало данъчно събитие по чл.25 ЗДДС, поради следното:

Отвeтникът претендира, че съставените фактури не отразяват действителни отношения между страните, т.е. че съставляват частен документ, който документиращ фиктивни, привидни правоотношения. Този извод е правилен. В конкретния случай е установено, че предмет на процесните доставки са различни видове авточасти и ремонтни услуги на МПС, като в последните са включени и доставка на необходимите за извършването им части от доставчиците.

Не са налице придружаващи доставките документи, в които да се съдържа информация за извършените от доставчиците действия по изпълнението им. Приложените към фактурите приемо-предавателни протоколи също не съдържат такава отчетна информация и данни за вид на отделните извършени услуги и тяхната стойност и количество, вложените резервни части на което точно МПС са за да се прецени дали услугата има връзка с жалбоподателя. Независимо за какъв ремонт на МПС става на въпрос – текущ или основен, всички процесни фактури са отразени като текущи разходи в гр. 60. Бланкетното изречение в представените протоколи към част от фактурите, че изпълнението е прието без забележки, не установяват никакви обективни факти.

Предметът на фактурите е формулиран по общ начин, не се съдържат количествени параметри нито за доставките на стоки, нито за доставките на услуги.

За доставките на различни и множество авточасти по процесните фактури липсват каквито и да било обективни данни, свързани с изпълнението в случаите, в които се касае за доставка само на стоки. Няма данни за мястото на предаването им, посочването само на [населено място] в приемо-предавателните протоколи по част от фактурите, не е достатъчно за да се приеме, че действително е извършено предаването на стоки. Би следвало предаването на стоките да бъде извършено на място, свързано с икономическата дейност на получателя или доставчика, за да бъде доказано, първо, че доставчикът лично е упражнявал фактическа власт върху стоките и съответно е предал същите на жалбоподателя.

Установи се по фактите, че доставчиците не са имали търговски обекти, а обяснението, че стоките са заявявани на друг доставчик от прекия доставчик,

който всъщност предавал стоките на жалбоподателя, също не е подкрепено с доказателства. Не е подкрепена с доказателства и хипотезата за предаването на стоките на превозвач.

Това обосновава извода, че фактическо движение на стоки от процесния вид не се е състояло.

Няма данни, че доставчиците действително са осъществявали икономическа дейност или такава, която има връзка с предмета по фактурите. Декларираните от [фирма] трудови договори са за наети спасители, готвачи, бармани, касиери, продавачи и управител на увеселителен парк. От [фирма] и от [фирма] са подадени уведомления по чл. 62, ал. 4 от **Кодекса на труда** /КТ/ за назначени бояджии, арматуристи, кофражисти, зидаромазачи и общи работници в строителството. [фирма] е наело грима общи работника и един секач. В [фирма] работи само един търговски сътрудник, а в [фирма] -продавач, склададжия и главен счетоводител. Останалите преки доставчици не разполагат с персонал през процесиите периоди. [фирма] декларира основна дейност архитектурни и инженерни дейности и технически консултации, [фирма] и [фирма] са рекламни агенции, [фирма] е с основна дейност търговия с облекло, [фирма] - производство на хляб, [фирма] - творческа дейност в областта на литературата и изкуството, [фирма] - строителство на жилищни и нежилищни сгради. Останалите доставчици декларират неспециализирана търговска дейност /на едро или на дребно/.

Също от доставчиците са представени еднотипни документи /фактури, приемо-предавателни протоколи, касови бонове и счетоводни справки/ и обяснения, които правилно не са приети като годни доказателства за установяване на изискванията на чл.68 и 69 ЗДДС от ревизиращите органи.

Така в представените от част от доставчиците оборотни ведомости не се водят сметки от гр.20, т.е. не разполагат с дълготрайни активи, а сметка 304 Стоки е без кредитен оборот, т. е. не е отразявано изписване на стоки при продажбата им или влагането им за извършване на ремонтни услуги; липсва информация за произхода на авточастите, няма данни кои са лицата, извършили ремонтните услуги. За относими обстоятелства, свързани с фактическото им изпълнение също не са представени доказателства - за персонал, за това какви точно резервни части са вложени при ремонтите, кои конкретно автомобили са ремонтирани – идентифицирани с номер на рама и шаси, за да се прецени имат ли връзка с икономическата дейност на жалбоподателя.

Както се посочи, всички процесни фактури са отразени като текущ разход в счетоводството на жалбоподателя, няма каквито и да са данни да са свързани с притежавани от него МПС. Предметът на всички спорни по делото фактури е свързан с МПС – ремонтни услуги или доставка на части. Нито във фактурите нито в протоколите към част от тях е посочено конкретно МПС, за което са предназначени.

След като нито от счетоводното отразяване на фактурите, нито от данните в същите не може да се направи извод, че имат връзка с МПС на жалбоподателя, непълнотата им е пречка да се установи спазването на изискването по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС- упражненото правото на приспадане на данъка да е за доставки, свързано с независимата икономическа дейност на

данъчния субект.

Жалбоподателят не е представил доказателства за изпълнение на посоченото изискване, извод за неспазването му е формиран още в РД, въпреки това не е представил доказателства, в това число и пред съда, нито вещото лице е установило други свързани с фактурите документи. Същото е дало заключение, че поради счетоводното отразяване на всички фактури като текущ разход – без аналитичност, не може да се направи връзка с последваща доставка. Следователно, предметът по процесните фактури не може да се свърже нито с МПС на жалбоподателя, нито с извършвани от него доставки към негови клиенти.

Следователно, неспазването на изискването за съдържание на фактурите е толкова тежко, че не позволява преценката на изискването по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, нито установяването на каквито и да са обстоятелства за възникнало данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 вр. чл.6 и чл.9 ЗДДС.

На жалбоподателя е предосъдствена възможност още в хода на ревизионното производство да представи доказателства по всички относими въпроси, в това число органите по приходите са поискали съдействие за контакт с доставчиците поради ненамирането им на посочените адреси за кореспонденция, но не е оказано съдействие.

При тези обстоятелства, от представените доказателства за изпълнението на доставките не може да се направи извод, че имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годен документ по смисъла на чл.71,т.1 ЗДДС, въз основа на който може да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит.

По изложените съображения съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури, тъй като същият е основан само формално на съдържанието на фактурите - доколкото по принцип има посочен предмет.

Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, тъй като фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които са посочени такива данни.

Предвид на всичко изложено, основателен е изводът на вещото лице, че предметът на доставките по процесните фактури не е доказан от съпътстващи документи, а фактурите сами по себе си не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата терминология на Закона за счетоводството и за доставка по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на фактурата следва да могат да бъдат доказани с предвидени в закона способи. Конкретно – доказателствени средства, които да установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид.

Доставчикът има правни способности да постъпи добросъвестно и когато е издал фактурата въз основа на фалшиво изявление - обективизиращо, че е извършил услугата. Разполага с правната възможност на основание чл.301 от ТЗ се противопостави на извършеното от негово име изявление след узнаването му и анулира фактурата. За това способства и трайната практика на органите по приходите да извършват насрещни проверки на доставчиците, приложена в казуса по делото, като изискват доказателства по конкретни доставки.

Следователно, процесните фактури не отговарят на формалните изисквания за документ, въз основа на който е допустимо да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, а също и на изискванията по същество - материално-правните изисквания да бъде упражнено това право. Поради това правото на приспадане на данъка по тях законосъобразно е отказано с процесния РА.

Съдът намира, че процесните доставки по фактурите не касаят реална икономическа дейност, доколкото не се доказва да съответстват на каквито и да е обективни факти, свързани с действително получени конкретни услуги, включващи и влягане/ доставка на резервни части.

Жалбоподателят не доказва, че упражненото право на приспадане на данъка по всяка от процесните фактури съответства на дължим данък, т.е. на действително осъществена облагаема доставка, в който случай е приложим принципът за данъчен неутралитет и данъкът подлежи на приспадане. **Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката, или реалност на доставката.** Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяването на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяването на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, следва извод и за знание за формалното (документално) издаване на фактурата.

Такива факти са налице в казуса по делото, тъй като жалбоподателят не е представил относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на доставката, сочат на изводи за изпълнението ѝ. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа - грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си, съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане.

В заключение, съдът формира извод, че жалбоподателят не доказва материалноправните и формалните изисквания за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъка, в това число обективни данни, че е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка, както и, че е добросъвестен, т.е., че е положил грижата на добрия търговец.

Никоя от процесните доставки по естеството си не съставлява по принцип изкуствена правна конструкция, тъй като се касае за доставки, свързани с облагаема икономическа дейност, с осъществяването на която преследва призната от закона цел: търговска дейност с цел печалба.

Субективният елемент на злоупотребата с право, както се посочи по-горе при правните съображения на съда, е свързан с преследваната цел - необходимо е основната цел да бъде ползването на предимство, предоставяно от правото на Съюза. Следва да се вземат предвид всички фактически, правни и икономически отношения между страните (жалбоподателя и доставчиците му), конкретни прикрити или последващи обратни съглашения, преследваната цел или наличие на скрита цел. В случая безспорно преследваната цел е получаване и доказване на данъчно предимство- приспадане на ДДС по процесните фактури.

Като страна по доставка, която е действително изпълнена, следва да са му известни всички елементи, свързани с изпълнението, особено правото на жалбоподателя да осъществява контрол върху изпълнението. Поради това би следвало да са му известни и физическите лица, изпълнители услугите или доставили стоките. Следователно, според трите критерия по делото М. Г., цитирано по-горе, и тъй като жалбоподателят е недобросъвестен и не изпълни задълженията си по тежестта на доказване по делото, то правото на приспадане на данъка следва да бъде отказано по процесните фактури.

Предвид на изложеното, законосъобразно е отказано правото на приспадане по всяка от процесните фактури на основание чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС вр. чл.-6 и чл.9 от същия закон, а също от съдържанието на фактурите се извежда и, че същите не съставляват документ, въз основа на който може да бъде упражнено правото на приспадане на данъка, съгласно чл. 71, т.1 ЗДДС.

Правилно и законосъобразно с размера на посочения данък във фактурите, са установени допълнителни задължения за съответния данъчен период и съобразно това е променен декларирания резултат и начислени лихви за забава.

Жалбата като неоснователна и следва да бъде отхвърлена изцяло.

Съдът следва да присъди на ответника разноски по делото за юрисконсултско възнаграждение - съобразно материалния интерес и на основание чл.8, ал.2 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, или в размер на 2902 лв.

На основание изложеното, чл.160,ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Г. Л. К., с ЕГН [ЕГН], в качеството му на едноличен търговец с фирма [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., против Ревизионен акт (РА) № Р-22221416003102-091-001/05.12.2016г., издаден от М. С. - орган, възложил ревизията и Ц. Х. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 232/17.02.2017г. на директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., да заплати по бюджета на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С. на НАП, сумата от 2 902 лв. (две хиляди, деветстотин и два лева) за разноски.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен

административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: