

# РЕШЕНИЕ

№ 4775

гр. София, 16.07.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав**, в публично заседание на 07.04.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Камелия Стоянова**

при участието на секретаря Илияна Янева и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **8749** по описа за **2020** 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 № P22002219004330-091-001/14.05.2020 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № 1197/03.08.2020 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на неризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от м. 06.2016 г. до м. 08.2016 г., м. 12.2016 г., м. 02.2017 г., от м. 04.2017 г. до м. 12.2017 г., по издадени фактури от „В.“ ЕООДы [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] в общ размер на 131 238, 91 лв. и лихви в размер на 38 682, 02 лв., допълнително установен корпоративен данък за 2016 г. в размер на 3936 лв. и лихви в размер на 1246, 50 лв..

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 № P-22002219004330-020-001/08.07.2019 г., издадена от В. В. В., 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 м.01.2016 г. до м.08.2016 г. и от м. 10.2016 г. до м. 12.2017 г., и по ЗКПО за 2016 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-22002219004330-092-001/12.02.2020 г., същият е връчен на ревизираното лице, съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Дейността на дружеството е свързана с предоставянето на интернет услуги, полагане на кабели и се осъществява в офис, находящ се в [населено място], [улица], не са установени данни за притежавани собствени недвижими имоти и превозни средства, в дружеството са наети 10 лица по трудов договор на длъжност касиер, технически сътрудник, ръководител административен офис, монтьор телекомуникационно оборудване, оператор център обаждания. На ревизираното лице е връчено искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № Р-22002219004330-040-001/25.10.2019 г. С протокол № 1610572 от 10.1.2019 г. са присъединени документи, събрани от извършен обмен на информация с приходната администрация на Република Полша. В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 112/04.04.2017 г. с посочен предмет на доставката ДМА, 140/22.05.2017 г., 142/23.05.2017 г., 144/25.05.2017 г., 148/27.05.2017 г., 162/14.06.2017 г., 163/15.06.2017 г., 171/29.06.2017 г., 172/30.06.2017 г., 176/30.06.2017 г., 178/12.07.2017 г., 188/27.07.2017 г., 193/31.07.2017 г., 200/04.08.2017 г., 210/28.08.2017 г., 217/31.08.2017 г., 223/17.10.2017 г., 234/18.10.2017 г. с посочен предмет на доставката услуги по договор.

Установено е, че фактурите са издадени на основание сключени договори за услуги – за изграждане на оптични трасета, с материали на възложителя. Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 21/07.02.2017 г., 24/14.02.2017 г., 122/25.05.2017 г., 123/26.05.2017 г., 141/06.07.2017 г., 142/07.07.2017 г., 144/10.07.2017 г., 145/15.07.2017 г., 147/18.07.2017 г., 156/02.08.2017 г., 157/03.08.2017 г. с посочен предмет на доставките услуги по договор, 63/04.04.2017 г., 70/11.04.2017 г., 73/13.04.2017 г., 77/16.04.2017 г., 91/28.04.2017 г., 95/30.04.2017 г., 112/15.05.2017 г., 119/22.05.2017 г., 120/23.05.2017 г. с посочен предмет на доставката кабели оптични. Установява се, че фактурите са издадени в изпълнение на сключени договори за услуги между двете търговски дружества, за изграждане на оптични трасета. Установява се, че [фирма] е издало на „Трафик Б. К.“ фактури № 161/17.10.2017 г., 173/09.11.2017 г., 175/14.11.2017 г., 177/17.11.2017 г., 179/21.11.2017 г., 182/05.12.2017 г., 185/08.12.2017 г., 188/11.12.2017 г., 191/13.12.2017 г., 194/15.12.2017 г., 197/19.12.2017 г., 199/22.12.2017 г. с посочен предмет на доставките услуги по договор. Фактурите са издадени в изпълнение на сключени договори за изграждане на оптични трасета. Установява се, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 79/04.04.2017 г., 81/10.04.2017 г., 85/18.04.2017 г., 106/06.06.2017 г., 109/14.06.2017 г., 111/19.06.2017 г., 113/22.06.2017 г., 168/01.09.2017 г., 171/05.09.2017 г., 175/08.09.2017 г., 180/15.09.2017 г., 184/19.09.2017 г. с посочен предмет на доставката услуги. Фактурите са били издадени в изпълнение на сключени между търговските дружества договора изграждане на оптични трасета.

Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 785/05.09.2017 г.,

788/12.09.2017 г., 792/15.09.2017 г., 795/20.09.2017 г. с посочен предмет на доставката услуги по договор. Фактурите са издадени в изпълнение на сключени между двете търговски дружества договори за изграждане на оптични трасета. Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 81/06.06.2016 г., 83/14.06.2016 г., 85/17.06.2016 г., 87/20.06.2016 г., 89/24.06.2016 г., 90/28.06.2016 г., 92/30.06.2016 г. с посочен предмет на доставките стоки. Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 6/15.08.2016 г., 8/19.08.2016 г., 9/22.08.2016 г., 10/24.08.2016 г., 12/29.08.2016 г. с посочен предмет на доставките консумативи. Представени са приемо-предавателни протоколи за предадени материали – конектор, оптичен кабел, оптична муфа. Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 1/01.12.2016 г., 2/05.12.2016 г., 5/07.12.2016 г., 6/08.12.2016 г., 8/12.12.2016 г., 9/13.12.2016 г., 10/15.12.2016 г. с посочен предмет на доставките стоки.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са приели, че процесните фактури не документират реални доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, като на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 от ЗДДС, е отказано право на данъчен кредит общо в размер на 131 238, 91 лв.

В хода на ревизионното производство е установено, че ревизираното дружество е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО вх. № 2203И0081665/31.03.2017 г. с деклариран данъчна печалба в размер на 69 304, 47 лв. Установено е, че дружеството е отчетло разходи в общ размер на 39 360 лв. по сметка 602 разходи за външни услуги за 2016 г. по издадени фактури от [фирма], които не документират реално осъществени доставки с предмет консумативи. Органите по приходите са направили преценката, че не е спазен чл. 10, ал. 1 от ЗДДС, тъй като фактурите не отразяват реални стопански операции. На основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО с ревизионния акт е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2016 г. с посочената сума и е установена данъчна печалба от 108 664, 71 лв., върху която корпоративният данък е 10 64, 47 лв.. След приспадане на внесения данък е установен корпоративен данък за довносяне в размер на 3936 лв., определена е лихва в размер на 1245, 50 лв.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред по-горестоящия административен орган, който се е произнесъл с решение, с което е потвърдил ревизионния акт.

В хода на съдебното производство е изслушана съдебно-счетоводна експертиза, заключението по която не е оспорено от страните.

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 непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от м. 06.2016 г. до м. 08.2016 г., м. 12.2016 г., м. 02.2017 г., от м. 04.2017 г. до м. 12.2017 г., по издадени фактури от „В.“ ЕООДы [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] в общ размер на 131 238, 91 лв. и лихви в размер на 38 682, 02 лв., допълнително установен корпоративен данък за 2016 г. в размер на 3936 лв. и лихви в размер на 1246, 50 лв.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 112/04.04.2017 г. с посочен предмет на доставката ДМА, 140/22.05.2017 г., 142/23.05.2017 г., 144/25.05.2017 г., 148/27.05.2017 г., 162/14.06.2017 г., 163/15.06.2017 г., 171/29.06.2017 г., 172/30.06.2017 г., 176/30.06.2017 г., 178/12.07.2017 г., 188/27.07.2017 г., 193/31.07.2017 г., 200/04.08.2017 г., 210/28.08.2017 г., 217/31.08.2017 г., 223/17.10.2017 г., 234/18.10.2017 г. с посочен предмет на доставката услуги по договор. Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 21/07.02.2017 г., 24/14.02.2017 г., 122/25.05.2017 г., 123/26.05.2017 г., 141/06.07.2017 г., 142/07.07.2017 г., 144/10.07.2017 г., 145/15.07.2017 г., 147/18.07.2017 г., 156/02.08.2017 г., 157/03.08.2017 г. с посочен предмет на доставките услуги по договор, 63/04.04.2017 г., 70/11.04.2017 г., 73/13.04.2017 г., 77/16.04.2017 г., 91/28.04.2017 г., 95/30.04.2017 г., 112/15.05.2017 г., 119/22.05.2017 г., 120/23.05.2017 г. с посочен предмет на доставката кабели оптични. Установява се, че [фирма] е издало на „Трафик Б. К.“ фактури № 161/17.10.2017 г., 173/09.11.2017 г., 175/14.11.2017 г., 177/17.11.2017 г., 179/21.11.2017 г., 182/05.12.2017 г., 185/08.12.2017 г., 188/11.12.2017 г., 191/13.12.2017 г., 194/15.12.2017 г., 197/19.12.2017 г., 199/22.12.2017 г. с посочен предмет на доставките услуги по договор. Установява се, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 79/04.04.2017 г., 81/10.04.2017 г., 85/18.04.2017 г., 106/06.06.2017 г., 109/14.06.2017 г., 111/19.06.2017 г., 113/22.06.2017 г., 168/01.09.2017 г., 171/05.09.2017 г., 175/08.09.2017 г., 180/15.09.2017 г., 184/19.09.2017 г. с посочен предмет на доставката услуги. Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 785/05.09.2017 г., 788/12.09.2017 г., 792/15.09.2017 г., 795/20.09.2017 г. с посочен предмет на доставката услуги по договор.

Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 81/06.06.2016 г., 83/14.06.2016 г., 85/17.06.2016 г., 87/20.06.2016 г., 89/24.06.2016 г., 90/28.06.2016 г., 92/30.06.2016 г. с посочен предмет на доставките стоки. Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 6/15.08.2016 г., 8/19.08.2016 г., 9/22.08.2016 г., 10/24.08.2016 г., 12/29.08.2016 г. с посочен предмет на доставките консумативи. Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 1/01.12.2016 г., 2/05.12.2016 г., 5/07.12.2016 г., 6/08.12.2016 г., 8/12.12.2016 г., 9/13.12.2016 г., 10/15.12.2016 г. с посочен предмет на доставките стоки.

От събраните по делото доказателства не се установява реалното извършване на услугите, 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 (изводите на органите по приходите не са обосновани с това обстоятелство), както и не се обосновани с обстоятелството каква е последващата реализация на услугите по процесните фактури, дали същите са използвани за последващи облагаеми доставки, както и с обстоятелството дали е било извършено плащане по процесните фактури. 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, 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 основанието, 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 документирания 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 предпоставя 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 предпоставя 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, като доказателства по спора са представени договорите, въз основа на които са издадени фактурите (същите са с идентично съдържание), от фактурите не може да се направи извод дори относно обстоятелството за вида на предоставените услуги. 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 съгласно договор за услуга. 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 contrario 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 доставчик 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, регистрацията в инспекцията по труда, наличието на изготвени трудови досиета, изготвени справки за стаж и осигурителни доходи, наличие на пътни листовеза извършване на транспорта. 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. 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. 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, документирани 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 C-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. 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., ЕМС-България транспорт О., [C-284/11](#), т. 62, S. и О., C-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., ЕМС-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 V.-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 ЛВК-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 според 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 стоки са доставени и 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 C-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. 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, документиран с издаването на фактурите, по която 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 C-459/2017 и C-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. В 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 ЛВК ([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., ЛВК, [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, P. C., [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.

Въпреки това обстоятелството, че съответните услуги не са били доставени от издателя на фактурите или неговия подизпълнител, по-специално тъй като

последните не са разполагали с необходимия персонал и материали не е достатъчно, за да се приеме, че не е налице доставка на разглежданите стоки и да се изключи правото на приспадане, което претендира жаалбоподателят, тъй като това може да се дължи както на прикриване с измамна цел на доставчиците, така и на просто използване на други подизпълнители (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., *Tóth*, C-324/11). С оглед на това следва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 и Съдът многократно се е произнасял, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (в този смисъл решения от 6 юли 2006 г., *K. и R. R.*, C-439/04 и C-440/04, т. 54 и 55 и от 16 октомври 2019 г.). Ако това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва измама, то случаят ще е същият и когато данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, която е част от измама с ДДС (в този смисъл решения от 6 юли 2006 г., *K. и R. R.*, C-439/04 и C-440/04, т. 56, от 21 юни 2012 г., *Maňagében и Dávid*, C-80/11 и C-142/11, т. 46 и от 6 октомври 2019 г.). Когато самото данъчнозадължено лице не е извършител на измама с ДДС, може да му се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги (в този смисъл решение от 16 октомври 2019 г., *G.*).

В този смисъл по отношение на степента на дължима грижа, изисквана от данъчнозадължено лице, което желае да упражни правото си на приспадане, Съдът вече многократно е постановявал, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички мерки, които могат разумно да се искат от него, за да се увери, че осъществяваната от него доставка не го води до участие в данъчна измама. Мерките, които в конкретния случай е разумно за тази цел да се изискат 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 стопански субект нагоре по веригата, се определят главно с оглед на обстоятелствата по конкретния случай (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., *Maňagében и Dávid*, C-80/11 и C-142/11, т. 54 и 59 и от C-101/2016). Без съмнение, когато са налице данни за евентуални нарушения или измама, добрият търговец би могъл, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност (решение



от 21 юни 2012 г., *Mahagében и Dávid*, C-80/11 и C-142/11, Данъчната администрация обаче не може да налага на данъчнозадълженото лице да извършва комплексни и задълбочени проверки по отношение на своя доставчик, като с това на практика посочената администрация прехвърля собствените си контролни задължения върху данъчнозадълженото лице (решение от 19 октомври 2017 г., *P. C.*, C-101/16, т. 51). По-специално Съдът вече е постановил, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, 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 ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (решение от 21 юни 2012 г.).

Освен това според постоянната съдебна практика, тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, данъчните органи трябва надлежно да установят обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е извършило измама или знаело, или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама. След това националните юрисдикции следва да проверят дали съответните данъчни органи са установили наличието на такива обективни данни (в този смисъл решения от 12 април 2018 г., *B. — Indústria de R.*, C-8/17, т. 39 и от 16 октомври 2019 г., *G. A. H.*, C-189/18, т. 36). В този смисъл, ако поради извършени от издателя на фактурата или от други оператори нагоре по веригата данъчни измами или нарушения данъчната администрация сметне, че реално не е извършена сделката, която е отразена във фактурата и с която се обосновава правото на приспадане, за да може да откаже да признае въпросното право, тя трябва да установи — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., *Signum A. S.*, C-446/15, непубликувано). Тъй като правото на Съюза не предвижда правила относно реда и условията за събиране на доказателства в областта на измамите с ДДС, тези обективни данни трябва да бъдат установени от данъчната администрация в съответствие с правилата за доказване, предвидени в националното право. Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза (в този смисъл решения от 17 декември 2015 г., *W.*, C-419/14, т. 65 и от 16 октомври 2019 г., *G. A.*). В процесния случай ревизираното лице е имало възможност да получи публични и лесно достъпни данни относно статуса на доставчика си в търговския регистър на службата по

вписванията, откъдето да установи доколко предприятието е било действащо, отчитало ли е преходи, какъв е техният характер и относими ли са същите към фактурираните услуги. Обстоятелството, че ревизираното дружество като добър стопанин е имало възможността да се убеди в това и въпреки това е пренебрегнал тези индикации и не е защитил интересите си показва презумпция за знание, че участва в недействителни доставки.

Снабдяването с необходимата информация за доставчика не надхвърля разумната грижа, която следва да бъде положена от добросъвестния търговец, като бездействието на ревизираното лице е част от субективния елемент на злоупотреба с право и презумира знанието му за това. Въпросът, който подлежи на изследване е дали органите по приходите въз основа на обективни данни са установили обстоятелството, че този получател (жалбоподателят в това съдебно производство) е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери. Настоящата съдебна инстанция прави извода, че органите по приходите въз основа на обективни данни са установили обстоятелството, че жалбоподателят в тази съдебна инстанция е трябвало да знае, че сделките, по които е страна са част от измама с ДДС. Същият не е положил необходимата грижа и при сключването на договора, като дори не е договорено обстоятелството за цената на услугата, както и необходимата кадрова обезпеченост за извършването на процесните услуги. Няма писмени доказателства, от които да може да се установи как страните по договора са влезли в контакт, по какъв начин именно тези търговски дружества, издатели на процесните фатури, са били избрани за доставчици. Няма писмени доказателства относно това какви са били изискванията на жалбоподателя, или доказателства за проведени разговори между страните по договорите относно начина на формиране на цената за изпълнението на услугите, което прави възможен извода за липсата от страна на жалбоподателя на направена оценка на риска, който би възникнал при неизпълнението на договорите. Установява се, че жалбоподателят не е предприел всички тези разумни мерки, които по никакъв начин не биха могли да бъдат определени като непропорционални. Разумно и, не в противоречие с добрата търговска практика е, жалбоподателят да е направил проучване, по отношение на компаниите, с които договаря доставката на определени услуги, разумно и не непропорционално е изискването да посети офисите на компаниите, които избира за свои доставчици, разумното е да проследи историята на създаването на съответната компания. И това е обстоятелство, което несъмнено би било проверено от всеки добър търговец, и обстоятелство, което несъмнено не изисква усилия, които надвишават разумните такива.

Дружеството не е предприело минималните стъпки, за да защити икономическите си интереси, и по този начин максимално да минимизира риска за участието си в данъчна измама. Не може да се приеме, че жалбоподателят е направил всички необходимо, за да се увери, че сделките, по които е страна не са част от измама с ДДС. При това положение следва да се приеме, че

жалбоподателят губи правото си на приспадане на ДДС, но не като наказание за негова небрежност, а именно защото не са постигнати обективните критерии за правото на приспадане.

В хода на ревизионното производство е установено, че ревизираното дружество е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО вх. № 2203И0081665/31.03.2017 г. с декларирана данъчна печалба в размер на 69 304, 47 лв. Установено е, че дружеството е отчело разходи в общ размер на 39 360 лв. по сметка 602 разходи за външни услуги за 2016 г. по издадени фактури от [фирма], които не документират реално осъществени доставки с предмет консумативи. Органите по приходите са направили преценката, че не е спазен чл. 10, ал. 1 от ЗДДС, тъй като фактурите не отразяват реални стопански операции. На основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 16, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО с ревизионния акт е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2016 г. с посочената сума и е установена данъчна печалба от 108 664, 71 лв., върху която корпоративният данък е 10 64, 47 лв.. След приспадане на внесения данък е установен корпоративен данък за довносяне в размер на 3936 лв., определена е лихва в размер на 1245, 50 лв. органите по приходите са формирали правилен извод за липса на документална обосноваост на разходите. Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на ЗКПО, като съобразно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. От събраните по делото доказателства се установява, изводи в тази насока бяха направени в мотивите на това съдебно решение, че фактурите, издадени от [фирма] не отразяват реални стопански операции. Правилен е изводът на решаващия административен орган, обоснован с нормата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, съгласно който за отклонение от данъчно облагане се смята начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. 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, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да му се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 4278, 03 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 № Р22002219004330-091-001/14.05.2020 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., с който е установен корпоративен данък по ЗКПО за 2016 г. в размерна 3936 лв. и лихви в размер на 1246, 50 лв., за м. 06.2016 г. ДДС в размер на 8952 лв. и лихви в размер на 3481, 61 лв., за м. 07.2016 г. ДДС в размер на 1042 лв. и лихви в размер на 396, 28 лв., за м. 08.2016 г. ДДС в размер на 7872 лв. и лихви в размер на 2925, 99 лв., за м. 12.2016 г. ДДС в размер на 10 000 лв. и лихви в размер на 3378, 05 лв., за м. 02.2017 г. ДДС в размер на 4661, 67 лв. и лихви в размер на 1498, 33 лв., за м. 04.2017 г.. ДДС в размер на 13 379, 99 лв. и лихви в размер на 4073, 79 лв., за м. 05.2017 г. ДДС в размер на 13 627, 67 лв. и лихви в размер на 4031, 84 лв., за м. 06.2017 г. ДДС в размер на 13 843, 51 лв. и лихви в размер на 3980, 33 лв., за м. 07.2017 г. ДДС в размер на 9165, 49 лв. и лихви в размер на 2556, 36 л., за м. 08.2017 г. ДДС в размер на 9034, 34 лв. и лихви в размер на 2441, 98 лв., за м. 09.2017 г. ДДС в размер на 12061, 34 лв. и лихви в размер на 3159, 65 лв., за м.. 10.2017 г. ДДС в размер на 7348, 34 лв. и лихви в размер на 1861, 73 лв., за м. 11.2017 г. ДДС в размер на 9405, 67 лв. и лихви в размер на 2304, 57 лв., за м. 12.2017 г. ДДС в размерна 10 844, 99 лв. и лихви в размер на 2563, 84 лв., като неоснователна.

**ОСЪЖДА** [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4278, 03 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**