

# РЕШЕНИЕ

№ 2743

гр. София, 04.06.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

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

**СЪДИЯ: Камелия Стоянова**

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **9068** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № Р-22220617009051-091-001/21.02.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 51 267, 10 лв. за данъчен период м. 11.2017 г. и е начислен данък върху добавената стойност в размер на 141 162, 04 лв. заедно с лихви за забава в размер на 14 027, 94 лв. за данъчен период м. 12.2017 г., като с решение № 839/17.05.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. ревизионният акт е изменен в частта му на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 12.2017 г. от ДДС за внасяне в размер на 137 592, 75 лв. на ДДС за внасяне в размер на 132 703, 16 лв., и е потвърден в останалата му част.

По изложени в жалбата мотиви се претендира незаконосъобразност на обжалвания акт. Иска се отмяната на ревизионния акт. Претендират се разноси.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. оспорва жалбата, като по същество моли съдът да постанови съдебно решение, с което да я отхвърли като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото

доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № Р-22220617009051-020-001/20.12.2017 г., издадена от И. М. Р. – началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Контрол“ в ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма], като ревизията обхваща определянето на данъчни задължения за ЗДДС за данъчни периоди от 01.11.2017 г. до 30.11.2017 г. Със заповед № Р-22220617009051-020-002/12.02.2018 г. е разширен обхвата на ревизията и за данъчен период от 01.12.2017 г. до 31.12.2017 г. Със заповед № Р-22220617009051-020-003/06.03.2018 г. и заповед № Р-22220617009051-020-004/30.03.2018 г. е удължен срокът на ревизията, спрян е със заповед № Р-22220617009051-023-001/02.05.2018 г. и възобновен със заповед № Р-22220617009051-143-001/27.08.2018 г. Със заповед № Р-22220617009051-020-005/03.09.2018 г. срокът на ревизията е продължен до 03.10.2018 г. Със заповедта за възлагане на данъчна 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, който в съответствие с чл. 114, ал. 1 от ДОПК е определен като тримесечен и тече от датата на връчване на заповедта за възлагане на ревизия, ревизираният период, както и вида на ревизираните задължения за данъци. На проверявания данъчен субект, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия. Изготвен е ревизионен доклад № Р-22220617009051-092-001/05.12.2018 г. Ревизионното производство е приключило с издаването на обжалвания ревизионен акт, с който са потвърдени констатациите от ревизионния доклад.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на дружеството е покупка на стоки – гъби, с цел последваща продажба в първоначален или преработен вид за държави от Европейския съюз или трети страни. За извършване на дейността си дружеството използва наета складова база, находяща се в [населено място], [община], в която са изградени съоръжения – минусови камери и хале. В хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, като на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството е било връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № Р-22220617009051-040-001/29.01.2018 г. и искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № Р-22221617009051-040-002/22.02.2018 г. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица – доставчици и клиенти на [фирма], като установяванията по отношение на фактите и правни изводи тази съдебна инстанция ще направи само по относимите такива, а именно [фирма] и Х. В. Т.. В хода на ревизията е била изпратена молба до дирекция „Централно звено за връзка“ в ЦУ на НАП за откриване на административна процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и Република Ч. съгласно чл. 7 от Регламент (ЕС) 904/2010 на Съвета относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност. Установено е, че за ревизираните периоди от [фирма] не са декларирани доставки с място на изпълнение на територията на страната, като е установено, че дружеството е декларирало вътреобщностни доставки на стоки – диворастващи гъби към дружества, регистрирани за целите на ДДС в други държави членки – Н. В. Т.. От счетоводните записвания и банковите извлечения е установено, че плащането по доставките е извършено от този контрагент чрез преводи по разплащателната сметка на [фирма]. Относно доставката, декларирана към това лице

от [фирма] са представени копия от фактура № 640/11.12.2017 г. с предмет замразени черни трюфели – 1250 кг на стойност 681 362, 28 лв., инвойс фактура, ЧМР, документи за плащане и документи, съпътстващи транспорта на стоките.

Представена е и фактура № 643/20.12.2017 г. с предмет комисионна услуга на стойност 12 500 евро. Във връзка с плащането по доставките от [фирма] е представено извлечение № 97/20.12.2017 г. от сметка в евро, от което е установено, че клиентът Н. В. Т. е извършил плащане по фактура № 640/11.12.2017 г. от сметка [банкова сметка], открита в ТБ [фирма], т.е. плащането по издадената от чешкото дружество фактура е извършено по банков път от територията на Република България. В хода на ревизията до ТБ [фирма] е било изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения от трето задължено лице № Р-22220617009051-041-001/31.08.2018 г., с което е изисквана информацията относно лицата, упълномощени да оперират с банковата сметка на чешкото дружество. От банката е предоставена информация, че сметката е открита на 06.11.2017 г., като със средствата по сметката се разпорежда Х. В. Т., в качеството на представител на чешкото дружество. Била е извършена насрещна проверка на Х. В. Т., като в отговор на връченото му искане за представяне на документи и писмени обяснения от трето задължено лице, Х. Т. е посочил, че документите на дружеството се намират в Република Ч.. От [фирма] е купувал диворастящи гъби, лично е участвал в товаренето и разтоварването на стоките от Република България до Република Ч., реализирал е същите на пазара на Република Ч., като основен предмет на дейност на чешкото дружество е посочен търговията с диворастящи гъби – манатарка и трюфел. На 12.11.2018 г. Х. Т. е представил инвойс № 640/12.11.2017 г., ЧМР от 12.12.2017 г., писмено потвърждение от 13.12.2017 г., счетоводни документи на чешки език. Относно последните органи по приходите са посочили, че същите би следвало да представляват справки-декларации и дневници за покупки и за продажби за м. 12.2017 г., подадени към чешката администрация, но върху тях няма положен подпис на служител, който да удостоверява декларираните данни, а има само печат с дата. Поради това са направили извода, че представените документи не удостоверяват декларирането на вътреобщностни придобивания от чешкия търговец.

Приели се, че това обстоятелство се потвърждава от отговора на данъчните служби на Република Чехия, съгласно който при извършената проверка на подадените от търговеца справки декларации е установено, че същият не е деклариран придобиване на стоки от друга държава членка за данъчните периоди м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 01.2018 г. и м. 02.2018 г. За м. 03.2018 г. и м. 04.2018 г. са подадени справки декларации с нулеви стойности. Установено е, че Х. Т. има регистрирани и две български дружества – [фирма] и [фирма]. По отношение на чешкото му дружество Н. В. Т., от дирекция „Централно звено за връзка“ е предоставена информация за още три асоциирани случая, свързани с отправени запитвания от българската данъчна администрация относно декларираните вътреобщностни доставки от други български дружества към процесното чешко дружество – [фирма], [фирма], [фирма]. В получените отговори е посочено, че подадените ДДС декларации показват декларираните придобивания от други държави членки през периодите м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 01.2018 г. и м. 02.2018 г., като в подадените ДДС декларации данъкоплатецът не е посочил извършени облагаеми доставки. Относно транспорта на стоките [фирма] е посочил, че е извършен с товарен автомобил Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС] , собственост на [фирма], управляван от управителя на

дружеството И. Г. Н.. В хода на ревизията е постъпило и писмо от СДВР, в който е отразено, че посоченият автомобил е напуснал територията на Република България през ГКПП В. – Д. мост на 12.12.2017 г. в 10.30 ч., като е влязло в Република България през същия ГКПП на 13.12.2017 г. в 20.30 ч., като и в двете посоки в автомобила са били И. Г. Н. и Х. В. Т.. Органите по приходите са установили, че представените от ревизираното дружество фактури с предмет замразени черни трюфели и комисионна услуга са без подписи на получателя, представени са три екземпляра на товарителница, като на първия екземпляр – за изпращача, липсва подпис на получател и място на получаване, което обстоятелство противоречи на твърденията на клиента, че същият е присъствал на товаренето на стоката в склада на продавача и пътувал заедно с управител на [фирма] до Република Ч..

Направен е извода, че е налице симулативност на търговските сделки, като въпреки наличието на ЧМР в действителност стоките не са напускали територията на Република България. Прието е, че [фирма] е извършило доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, които са с място на изпълнение на територията на страната и са облагаеми съобразно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС е прието, че [фирма] дължи данък за извършена облагаема доставка по фактура № 640/11.12.2017 г. с предмет замразени черни трюфели на стойност 681 362, 28 лв., издадена на Х. В. Т. в размер на 136 272, 45 лв. Органите по приходите са приели, че не са налице доказателства за реално извършена доставка на комисионна услуга по чл. 9 от ЗДДС с получател регистрираното в Република Ч. дружество. Приели са, че [фирма] е извършило доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС с място на изпълнение на територията на страната, облагаема съобразно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, като на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС е определен дължим данък за доставката по фактура № 643/20.12.2017 г. с посочен предмет комисионна услуга на стойност 12 500 лв., издадена на Х. В. Т. в размер на 4889, 59 лв. По този начин за данъчен период м. 12.2017 г. е начислен ДДС в размер на 141 162, 04 лв.

В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 11.2017 г. доставчик на [фирма] е [фирма]. Предмет на доставките са диворастящи гъби. На дружеството доставчик е била извършена насрещна проверка, резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка. Установено е, че през данъчен период м. 11.2017 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 31 броя фактури, издадени от [фирма], с посочен предмет на доставките черен трюфел (№ 590/28.10.2017 г., 591/29.10.2017 г., 593/31.10.2017 г., 592/30.10.2017 г., 589/27.10.2017 г., 588/26.10.2017 г., 587/25.10.2017 г., 586/24.10.2017 г., 585/23.10.2017 г., 584/22.10.2017 г., 550/21.10.2017 г., 549/20.10.2017 г., 548/19.10.2017 г., 547/18.10.2017 г., 546/17.10.2017 г., 545/16.10.2017 г., 544/15.10.2017 г., 543/14.10.2017 г., 542/13.10.2017 г., 541/12.10.2017 г., 540/11.10.2017 г., 539/10.10.2017 г., 538/03.10.2017 г., 537/08.10.2017 г., 536/07.10.2017 г., 535/06.10.2017 г., 534/05.10.2017 г., 533/04.10.2017 г., 532/03.10.2017 г., 531/02.10.2017 г., 530/01.10.2017 г. Представени са 28 броя стокови разписки с посочен изпълнител [фирма] и получател [фирма], съответно от 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 и 31 октомври 2017 г. за получени черни и бели трюфели. От [фирма] е представена декларация, в която е посочено, че дружеството има издадено разрешително за добив на горски продукти на територията на Държавно горско стопанство [населено място]. Посочено е, че гъбите се добиват в землищата на [населено място] и [населено място] и горските масиви около тях. След добиването

им, което се извършва от назначени за тази цел берачи, стоките се заприходяват и тъй като са бързоразвалящи се, веднага след беритбата се транспортират до базите на дружествата клиенти, сред които и [фирма]. При извършената проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че за периода м. 10.2017 г. [фирма] разполага с 33 лица, назначени по трудово правоотношение. Дружеството няма деклариранни търговски обекти и не отчита разходи за дейността им, разполага с 3 моторни превозни средства, ползвани на основание сключени договори за наем.

Представени са протоколи за добити количества продукция от работниците и служителите на [фирма] (черни трюфели, бели трюфели), без поредни номера, съответно от 01.10.2017 г. за 15 100 кг., 02.02.2017 г. за 14 300 кг., 03.10.2017 г. за 2700 кг., 04.10.2017 г. за 14 250 кг. и 2700 кг., 05.10.2017 г. за 14 300 кг. и 2700 кг., 06.10.2017 г. за 14 500 кг. и 2100 кг., 07.10.2017 г. за 14 300 кг. и 2680 кг., 08.10.2017 г. за 14 300 кг., 09.10.2017 г. за 14 860 кг., 10.10.2017 г. за 13 800 кг., 11.10.2017 г. за 13 400 кг., 12.10.2017 г. за 13 600 кг. За датите от 1 октомври до 12 октомври са представени още едни протоколи, с поредни номера, в които количеството добита продукция е различно от първите представени (от 1 октомври за 1508 кг., от 2 октомври за 1364 кг. и 80 кг., за 3 октомври за 1375 кг. и 60 кг., от 4 октомври за 1379 кг., от 5 октомври за 1366 кг., от 6 октомври за 1380 кг., от 7 октомври за 1375 кг., от 8 октомври за 1368 кг., за 9 октомври от 1372 кг., за 10 октомври от 1375 кг., за 11 октомври от 1363 кг., за 12 октомври от 1368 кг., за 13 октомври от 1373 кг., за 14 октомври от 1372 кг., за 15 октомври от 1365 кг., за 16 октомври от 1364 кг., за 17 октомври от 846 кг. и 2048 кг., за 18 октомври от 3010 кг. и 990 кг. Представени са и протоколи от 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30 и 31 октомври 2017 г. По отношение на представените протоколи за добив, органите по приходите са установили, че същите са без номер, от съдържанието на представените фактури и протоколи са установили, че през м. 10.217 г. на [фирма] са фактурирани 413, 85 кг. пресни черни трюфели. Органите по приходите са извършили анализ на всички фактурирани от [фирма] доставки, включително и към други клиенти, като за анализ са взети протоколите за добив от 01.10.2017 г. и 02.10.2017 г. Установили са, че на 01.10.2017 г. следва, че са добити 1508 кг. манатарки, 2.74 кг пресни бели трюфели и 46, 84 кг. пресни черни трюфели. На 02.10.2017 г. следва, че са добити 1367 кг манатарки, 2750 кг. бели трюфели, 80 кг прясна пънчушка и 45 900 кг. пресни черни трюфли. Органите по приходите са направили извода, че при подходящи природни условия един човек може да набере до 20.25 кг. гъби за един ден. Посочили са, че трюфелите растат под земята и много трудно се откриват, което предполага големи преходи и много добра подготовка. Органите по приходите са приели, че служителите на това дружество не са били в състояние да открият, наберат и транспортират фактурираните количества гъби.

Направили са извода, че дружеството, посочено като доставчик съставя и подписва документи – протоколи за добити количества гъби, които не отразяват обективната действителност. По отношение на плащането по процесните фактури е посочено, че са представени фискални бонове и разходни касови ордери от [фирма], но същите не са доказателство за постъпване на сумите и тяхното осчетоводяване при доставчика. Прието е, че [фирма] не разполага фактически с количествата гъби, които е фактурирало към [фирма], липсват доказателства за произход на гъбите предвид несъответствията относно посочените количества набрани гъби от работниците на

дружеството и протоколирани в документи, които не отразяват обективната действителност – под един и същ номер на протокол, издаден на една и съща дата са описани различно количество добити килограми и видове диворастящи гъби, които като количество не отговарят на възможните такива съгласно статистика на Българската асоциация на билкарите и гъбарите [населено място]. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, на [фирма] не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 51 267, 10 лв. за данъчен период м. 11.2017 г. по 31 фактури, издадени от [фирма].

Осъществено е обжалването на ревизионния акт по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. е потвърдил ревизионния акт в частта на начисления данък със ставка 20% на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 12, ал. 1 от ЗДДС в размер на 136 272, 45 лв., отменил го е в частта на начисления ДДС в размер на 4889, 59 лв. относно доставката на услуга по фактура № 643/20.12.2017 г., потвърдил го е в частта та отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 51 267, 10 лв. за данъчен период м. 11.2017 г. по издадените от [фирма] 31 броя фактури. В хода на производството пред настоящата инстанция са събрани писмени доказателства, които ще бъдат обсъдени при правните изводи, както и е изслушано заключението на съдебно-счетоводна експертиза, което не е оспорено от страните и което също така ще бъде обсъдено заедно със събраните по делото писмени доказателства.

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.

Предмет на съдебен контрол за законосъобразност в производството пред настоящата инстанция е ревизионен акт № Р-22220617009051-091-001/21.02.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., с който на [фирма] не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 51 267, 10 лв. за данъчен период м. 11.2017 г. и е начислен данък върху добавената стойност в размер на 141 162, 04 лв. заедно с лихви за забава в размер на 14 027, 94 лв. за данъчен период м. 12.2017 г., като с решение № 839/17.05.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. ревизионният акт е изменен в частта му на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 12.2017 г. от ДДС за внасяне в размер на 137 592, 75 лв. на ДДС за внасяне в размер на 132 703, 16 лв., и е потвърден в останалата му част. Доставките са декларирани от дружеството като вътреобщности доставки на стоки по реда на чл. 7 от ЗДДС, подлежащи на облагане с нулева ставка, като органите по приходите са направили извода, че доставките следва да се третират като доставки с място на

изпълнение на територията на страната на основание направени установявания за неизпълнение на изискванията на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, посочили са, че данъчното събитие за тези доставки следва да се определи по общите правила за облагаемите доставки с място на изпълнение на територията на страната, регламентирани с чл. 25, ал. 1, ал. 2 и ал. 5 от ЗДДС, като данъчното събитие е доставката на стоки и възниква на датата на която собствеността им е прехвърлена, като на датата на възникване на данъчното събитие данъкът става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. При съобразяване на тези изводи на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция са определени допълнителни задължения по ЗДДС, вследствие на непризнати вътреобщностни доставки към Х. В. Т., Република Ч.. При така установеното съдържание на спора и установяването на неговия предмет се обосновава с анализ на събраните по делото доказателства и приложимите правни разпоредби.

С оглед определения предмет на спора, решаването на същия се обуславя не само от приложимостта на съответните разпоредби на ЗДДС – чл. 7, чл. 51 и сл. от ЗДДС (облагане на вътреобщностните доставки), на ППЗДДС – в приложимите му за процесните периоди редакции на чл. 45 (удостоверяване наличието на обстоятелства за вътреобщностните доставки), но и от разпоредбите на Директива 2006/112, от разпоредбите на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, както и от мотивите, съдържащи се в решения на Съда на Европейските общности (решение по дело С-409/2004 г., решение по дело С-146/2005 г., решение по дело С-273/2011 г., решение по дело С-430/2009 г., решение по дело С-492/2013 г., решение по дело С-285/2009 г. и решение по дело С-184/2005 г.). При съобразяване на мотивите на посочените решения, настоящата инстанция несъмнено също така съобразява обстоятелството, че същите са постановени при фактическа обстановка, която не може да се определи като абсолютно идентична на процесната, както и с обстоятелството на евентуално неточно посочена в тези решения фактическа обстановка, доколкото Съдът на Европейския съюз не може да установява фактическата обстановка по поставеното преюдициално запитване, по което се произнася, с оглед на обстоятелството, че същата тази фактическа обстановка е установена и подлежи на установяване от запитващата юрисдикция. Настоящата съдебна инстанция избира подхода на първоначален анализ на посочените правни норми и мотиви на решения на Съда на Европейския съюз с оглед на необходимостта от установяване първо на съдържанието на приложимите правни норми и след това установяване на съответствието на същите и приложимостта им по отношение на събраните по делото доказателства.

Този подход се налага с оглед на обстоятелството, че както се посочи по-горе в мотивите на това решение спорът между страните е както по отношение на фактите, така и по отношение на правото, включително по отношение на приложимата му редакция за процесния период, по отношение на

обстоятелството дали необходимо и достатъчно условие е представянето на документите по чл. 45 от ППЗДДС или следва подробно и изчерпателно да се проследи дали процесните стоки физически са напуснали територията на Република България и има ли право данъчната администрация да поставя изискването за представяне на други документи, които не са сред изчерпателно посочените в чл. 45 от ППЗДДС, по отношение на обстоятелството дали на решаването на спора в едната или в другата насока се отразяват евентуални непълноти в представените като доказателства по спора международни товарителници, по отношение на обстоятелството дали представеното като доказателство по спора писмено потвърждение от чешкото предприятие има необходимото съдържание и може да служи като доказателство за осъществената вътреобщностна доставка по смисъла на чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС, по отношение на обстоятелството на кого принадлежи доказателствената тежест относно доказване на обстоятелството дали процесните стоки физически са напуснали територията на Република България, по отношение на наличието на обстоятелство на участие в данъчна измама на жалбоподателя, по отношение на обстоятелството на значимост или не на получените отговори от данъчните администрации на държавите-членки, до които е следвало да достигнат процесните стоки и доколко изводите на органите по приходите могат да се основат преимуществено на получената информация (доколкото в процесния случай изводите на ревизиращите органи, а и на решаващия административен орган по отношение участието на жалбоподателя в данъчна измама са основани преимуществено на информацията, получена от данъчните администрации на Република Ч.). Така определеният предмет на спора се очертава от настоящата инстанция с оглед на събраните в хода на съдебното производство доказателства, с оглед на изявленията на страните в съдебните заседания, с оглед на съдържанието на представените по делото писмени бележки от процесуалните представители на двете страни, с оглед на констатациите, съдържащи се в ревизионния доклад, установяванията, съдържащи се в ревизионния акт и съдържанието на решението на решаващия административен орган.

Така очертаният предмет на спора следва да даде отговор на основното обстоятелство дали от страна на жалбоподателя е била извършена вътреобщностна доставка на посочените във фактурите стоки за Република Ч., или пък е налице доставката на стоки на територията на Република България, в който случай за същите е следвало да се начисли съответно ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, както са сторили и органите по приходите. Изясняването на посочените въпроси, така, както е очертан предмета на спора ще бъде извършено в посочения хронологичен ред.

От събраните по делото доказателства по несъмнен начин се установява издаването на процесната фактура от жалбоподателя в полза на чешкото предприятие Х. В. Т. - фактура № 640/11.12.2017 г. с предмет замразени черни трюфели – 1250 кг на стойност 681 362, 28 лв. Представено е и писмено



потвърждение от Х. В. Т., регистриран като едноличен търговец в Република Ч., с което той потвърждава, че на 13.12.2017 г. в Република Ч., [населено място] 6914, [улица] получил от И. Г. Н. – управител на [фирма], като водач на товарен автомобил Фиат Дукато рег. [рег.номер на МПС] черни трюфели 125 кашона с нето тегло 1250 кг с обща цена 348 375 евро. Представена е и писмена декларация от управителя на чешкото предприятие, че посочените стоки са му били доставени с транспорт на доставчика. Като доказателство по спора е представена и международна товарителница. Съгласно чл. 53, ал. 1 от ЗДДС облагаеми с нулева ставка на данъка са вътреобщностните доставки по чл. 7, с изключение на освободените вътреобщностни доставки по чл. 38, ал. 2 (процесните доставки не са сред тези по чл. 38, ал. 2). Съгласно чл. 53, ал. 2 от ЗДДС документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностната доставка, се определят с правилника за прилагане на закона. Съгласно чл. 7, ал. 1 от ЗДДС вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. Предпоставките за приложимостта на посочения текст са наличието на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика или пък на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, като получателят на стоките следва да бъде регистрирано лице за целите на ДДС в друга държава членка. Във връзка с приложимостта на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС е и чл. 45 от ППЗДДС регламентиращ документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностната доставка на стоки.

Съгласно посочения текст, в приложимата му редакция към момента на извършване на процесните доставки, и съобразно обстоятелството, че за процесния случай не е налице вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от закона и доставчикът не е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона, за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи - документ за доставката - фактура за доставката, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката, документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, като посочените документи са различни и са обусловени от обстоятелството дали транспортът е за сметка на доставчика или на получателя, но е извършен от трето лице – хипотезата по чл. 45, т. 2, б. „а“ от ЗДДС – в тази хипотеза са изисква наличието на транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка, хипотезата по чл. 45, т. 2, б. „б“ – когато транспортът е извършен от

доставчика – в тази хипотеза се изисква представянето на транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, че стоките се получени на територията на друга държава членка и хипотезата по чл. 45, т. 1, б. „в“ – когато транспортът е извършен от получателя – в тази хипотеза се изисква писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо, че стоките са пристигнали на територията на друга държава членка. По делото не се съдържат доказателства, а и доводи в тази насока не се съдържат в жалбата относно обстоятелството транспортът на стоката да е извършен от получателя, твърденията са относно обстоятелството, че същият е извършен от доставчика, с оглед на което следва да изследват предпоставките за приложимостта на чл. 45, т. 1, б. „б“. От страна на жалбоподателя се претендира извършването на транспорта от него като доставчик на стоките.

При съобразяване на представените по делото доказателства от жалбоподателя, би следвало да се направи евентуалния извод, че са налице формалните предпоставки за удоостворяване на наличието на обстоятелства за вътреобщноостни доставки – представено е доказателство по чл. 45, т. 1 (фактура за доставката) и доказателство по чл. 45, т. 1, б. „б“ – транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка – когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика. В тази връзка и настоящата съдебна инстанция следва да прецени представената като доказателство по спора международна товарителница и дали същата може да послужи като годно доказателство за осъществени вътреобщностни доставки, така както същите са декларирани от жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция. Изводите са настоящата инстанция съобразява с изискването на чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС, съгласно който текст транспортният документ трябва да удостоверява, че стоките са получени на територията на друга държава членка, т.е. нормата въвежда изискването не само за наличието на транспортен документ, но и за такъв, който да удостоверява получаването на стоките на територията на друга държава-членка, а не простото им предаване на превозвача. В тази връзка настоящата съдебна инстанция съобразява изводите си с характера и предназначението, както и с доказателствената сила, които притежава международната товарителница, при съобразяване на разпоредбите на Закона за автомобилните превози и тези на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки. Съгласно чл. 49 от Закона за автомобилните превози с договор за автомобилен превоз на товари превозвачът се задължава срещу заплащане да превози с превозно средство до определено местоназначение товар, който изпращачът му предава, съобразно чл. 50 договорът за превоз се установява с товарителница, като действителността на договора за превоз не зависи от издаването, редовността или изгубването на товарителницата. Съгласно чл. 61 от Закона за автомобилните превози товарителницата удостоверява условията на договора и получаването на товара от превозвача до доказване на противното. Идентични са и разпоредбите на

конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки. Съгласно чл. 4 от Конвенцията договорът за превоз се установява с товарителница.

Липсата, нередовността или загубата на товарителницата не засягат нито съществуването, нито действието на договора за превоз, който остава подчинен на разпоредбите на тази конвенция, а съгласно чл. 5 от конвенцията товарителницата се изготвя в три оригинални екземпляра, подписани от изпращача и от превозвача. Тези подписи могат да бъдат отпечатани или заменени с печатите на изпращача и превозвача, ако това се разрешава от законодателството на страната, в която се изготвя товарителницата. Първият екземпляр се предава на изпращача, вторият придружава стоката, а третият се задържа от превозвача. Освен това съгласно чл. 9, т. 1 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача. В качеството ѝ на документ, който удостоверява само и единствено (и то с оборимата презумпция) получаването на стоката от превозвача същата като такъв документ не представлява доказателство за преминаване на собствеността от доставчика на получателя на стоката, като същата съобразно посочените текстове не представлява доказателство за обстоятелството, че стоката е била получена от получателя. Доказателствената стойност на товарителницата се ограничава до доказване на обстоятелството, че стоката е била предадена на превозвача, от което следва, че съобразно приложимите норми както на конвенцията, така и на Закона за автомобилните превози същата не би могла да представлява доказателство за получаване на стоката от лицето, за което е била предназначена. При така установеното и при съдържанието на нормата на чл. 45, т. 2, б. „а“, която въвежда задължение за наличието на транспортен документ, който да удостоверява, че стоката е била получена на територията на друга държава членка, представената международна товарителница не би могла да се определи като доказателство за осъществени вътреобщностни доставки по смисъла на чл. 45, т. 2, б. „б“ от ППЗДДС. Същите, обаче биха могли да се определят като такова доказателство при условието на попълване на кл. 24 от международната товарителница, а именно с посочването на мястото, часа на пристигане на стоките и с полагането на подпис и печат на получателя. При условието на представена като доказателство по спора международна товарителница с посочени в кл. 24 на място, на час на пристигане на стоките, както и с полагането на подпис и печат на получателя би могъл да се направи извод за изпълнение на изискването на чл. 45, т. 2, б. „б“ от ППЗДДС, а именно за изпълнение на изискването за представяне на транспортен документ, който да удостоверява, че стоките са получени на територията на друга държава-членка.

В противен случай, представената международна товарителница представлява доказателство само за обстоятелството, и то оборимо, че стоките са били

предадени на превозвач, но не представляват доказателство, че стоките са получени на територията на друга държава-членка. Действително, международната товарителница е представена като доказателство по спора, но същата, както се посочи и по-горе не може само с факта на съставянето си да бъде доказателство, удостоверяващо, че стоките са получени на територията на друга държава членка, предвид обстоятелството, че предназначението на същата е да удостовери до доказване на противното, че стоките са били предадени на превозвача, но не и да удостоверят обстоятелството на получаване на стоките от получателя. При съобразяване на това обстоятелство и с оглед на нормата на чл. 45, т. 2, б. „б“ от ППЗДДС настоящата инстанция прави извода, че посочването на мястото на получаване на стоките и полагането на подпис и печат на получателя би се изпълнило изискването по чл. 45, т. 2, б. „б“ от ППЗДДС, а именно да удостовери получаването на стоката от получателя. Следователно, при така установените обстоятелства и от събраните по делото доказателства би следвало да се направи извода, че са налице формалните изисквания по чл. 45, т. 2, б. „б“ от ППЗДДС за наличието на документи, удостоверяващи извършването на вътреобщностни доставки. Независимо от изпълнението на тези формални изисквания, наличието на вътреобщностна доставка е съществено разколебано и оборено от информацията, получена от компетентните органи от Чешката администрация. Изводите си настоящата съдебна инстанция съобразява както с установената по делото фактическа обстановка, така и при съобразяване на обстоятелството, че вътреобщностното придобиване (доставки) на стоки е въведено с директива 91/680. Общностният законодател създава посредством дял XVIa от Шеста директива преходен режим на данъчно облагане на търговския обмен между държавите-членки, основан върху установяването на ново данъчно събитие, а именно вътреобщностното придобиване на стоки (от седмо до десето съображение от Директива 91/680). В това отношение се налага изводът, че вътреобщностната доставка на стока и вътреобщностното ѝ придобиване представляват в действителност една и съща икономическа операция, въпреки че последната създава различни права и задължения както за страните по сделката, така и за данъчните органи на съответните държави-членки. Така всяко вътреобщностно придобиване, обложено в държавата-членка, в която пристигат изпратените или превозените на територията на Общността стоки по силата на член 28а, параграф 1, буква а), първа алинея от Шеста директива, съответства на освободена доставка в държавата-членка, в която започва посоченото изпращане или превозване, в изпълнение на член 28в, А, буква а), първа алинея от същата директива. От това следва, че освобождаването на вътреобщностна доставка, съответстваща на вътреобщностно придобиване, позволява да се избегне двойното данъчно облагане, а следователно и нарушаването на принципа на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС. В тази връзка в поредица от свои решения съдът на Европейския съюз е установил дали член 28а, параграф 3, първа

алинея и член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива, предвид термина „изпратен(и)“, употребен в тези две разпоредби, следва да се тълкуват в смисъл, че вътреобщностното придобиване на стока е осъществено и освобождаването на вътреобщностната доставка става приложимо, само когато правото да се разпорежда като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че стоката е изпратена или превозена в друга държава-членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на държавата-членка на доставката. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че условията, които трябва да са изпълнени, за да може дадена операция да не бъде определена като вътреобщностно придобиване и да бъде обложена с ДДС, са посочени в член 28а от Шеста директива. Освен посочените в параграф 1, буква а) от този член условия, които уточняват качеството на продавача и на получателя на доставката, параграф 3, първа алинея от същия член поставя вътреобщностното придобиване в зависимост от две условия, а именно, от една страна, прехвърлянето на получателя на доставката на правомощието да се разпорежда като собственик с дадена движима вещ, и от друга страна, изпращането или превозването на тази вещ до получателя на доставката от продавача или от получателя на доставката или за тяхна сметка „към държава-членка, която не е държавата-членка, от която се изпращат или превозват стоките“. Операцията, която съответства на вътреобщностното придобиване, тоест вътреобщностната доставка, е освободена от ДДС, ако отговаря на условията, посочени в член 28в, А, буква а) от Шеста директива.

За разлика от условията, посочени за вътреобщностното придобиване, тази разпоредба предвижда, че за да могат да бъдат освободени като вътреобщностната доставка, стоките следва да бъдат изпратени или превозени „извън територията по член 3, но в рамките на Общността“, тоест че изпращането или превозването следва да се извърши от държава-членка, която е част от територията на Общността, където действа общата система на ДДС, до друга държава — членка на Общността. От представените доказателства по спора се установява, че първото условие, отнасящо се до вътреобщностното придобиване, а именно прехвърлянето на правомощието за разпореждане със стоката като собственик е изпълнено, доколкото стоката е предадена на превозвача (в случая на доставчика). Страните, обаче спорят по отношение на второто условие, на което е подчинено едно такова придобиване. Спорът е по отношение на обстоятелството дали действително процесните стоки са напуснали физически територията на Република България. В тази връзка настоящата съдебна инстанция споделя напълно мотивите, съдържащи се в решението на съда на Европейския съюз по дело С-409/2004 г., съгласно чиито мотиви изразът, употребен в член 28в, А, буква а), първа алинея от същата директива, предполага стоките действително да са напуснали държавата-членка на доставката. При наличието обаче на множество възможни буквални тълкувания на дадено понятие, за да се определи значението му, следва да се

прибегне до контекста, в който то се вписва, като се отчитат целите и смисъла на Шеста директива. От целта, преследвана с предвидения в дял XVIa от Шеста директива преходен режим, а именно прехвърлянето на данъчния приход в държавата-членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки (решение по дело E. N. E., точка 40), следва, че този режим е създаден, за да регулира по-конкретно вътреобщностното движение на стоките. Като замества системата на внос и износ между държавите-членки, този режим ясно се разграничава от режима, уреждащ осъществяването на територията на страната операции. Предварителното условие за прилагането на такъв режим е вътреобщностният характер на дадена операция, и по-конкретно физическото движение на стоки от една държава-членка до друга. Всъщност това условие, свързано с преминаването на граници между държавите-членки, е съставен елемент на дадена вътреобщностна операция, който я отличава от осъществяваната на територията на страната.

Също така настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че е уместно да се отбележи, че от практиката на Съда на Европейския съюз следва, че задължение на данъчната администрация да извършва проучване, за да установи намерението на данъчнозадълженото лице, би било в противоречие с целите на общата система на ДДС да се гарантира правната сигурност и да се улеснят присъщите на прилагането на ДДС действия чрез отчитането на обективния характер на съответната операция, освен в изключителни случаи (решение от 6 април 1995 г. по дело В. G., C-4/94, точка 24, както и решение по дело O. и др. и решение по дело K. и R. R., точка 42). В процесния случай това е било сторено от българската данъчна администрация, като в хода на административното производство е била открита административна процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и Република Ч. съгласно чл. 7 от Регламент (ЕС) 904/2010 на Съвета с реф. № V.-027415-CZ-20180502-AF-RI за контрагент Н. V. T. относно декларирани вътреобщностни доставки на стоки – замразен бял и черен трюфел, от [фирма] към чешкото дружество Н. V. T.. Съгласно получения отговор данъчният администратор не е успял да се свърже с данъкоплатеца X. B. T., данъкоплатецът не сътрудничи на данъчния администратор, има информация по СД по ДДС, че данъкоплатецът не е придобивал стоки от друга държава член на Европейския съюз за данъчни периоди м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 01.2018 г., м. 02.2018 г. Данъкоплатецът е подал за данъчни периоди 03.2018 г. и 04.2018 г. СД с резултат /стойност 0. Посочва се, че X. B. T. за периода м. 10.2017 г. – м. 01.2018 г. не е декларирал В. на стоки/гъби от български търговци на територията на Република Ч. в посочения размер. Служителите на данъчната администрация в Република Ч. не са установили съществуването на складови помещения на посочения от лицето адрес в Република Ч. или пък други обекти, които биха могли да бъдат използвани от това лице. Именно тази информация разколебава доказателствената сила на представените от жалбоподателя документи, които имат и характера на частни такива.

Тази съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че съгласно чл. 55, параграф 2 от Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност, получената информация по този регламент може да се използва с цел определяне на данъчната основа или за упражняване на административен данъчен контрол с цел определяне на данъчна основа. Съгласно чл. 55, параграф 5, освен това информацията може да се използва при съдебни производства, които могат да доведат до налагане на санкции, образувани по повод нарушение на данъчното законодателство. Съгласно чл. 56 от регламента доклади, декларации и други документи, или заверени копия, или извлечения от тях, получени от служителите на запитания орган и предадени на запитващия орган, в рамките на предвиденото в настоящия регламент съдействие, могат да се използват като доказателства от компетентните органи на запитващата държава членка на същото основание като подобни документи, предоставяни от друг орган на същата държава. Тази съдебна инстанция съобразява и мотивите, съдържащи се в решение на Съда на Европейския съюз по дело С-285/09, в които се посочва, че при особени случаи, при които въпреки взаимната помощ и административното сътрудничество между данъчните органи на съответните държави членки има основателни причини да се предполага, че в държавата членка по местоназначение може да не бъде платен ДДС за вътреобщностното придобиване, което съответства на посочената доставка, държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките, по принцип е длъжна да не допуска освобождаване в полза на доставчика и да задължи впоследствие да внесе данъка, за да се избегне опасността сделката да остане изцяло необложена. По отношение на принципа на данъчен неутралитет следва да се посочи, че той не е пречка доставчикът, който участва в измамата, да е длъжен да плати впоследствие ДДС за вътреобщностната доставка, която е извършил, доколкото участието му в измамата е решаващо обстоятелство, което трябва да се вземе предвид при преценката на пропорционалността на националната мярка. Посочва се също така, че данъчнозадълженото лице, което умишлено е участвало в данъчна измама и е застрашило функционирането на общата система на ДДС, няма право да се позовава на тези принципи.

При съобразяване на посочените обстоятелства, правилно органите по приходите са приели, че не са налице предпоставките по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 53, ал. 1 от ЗДДС за прилагане на нулева ставка на ДДС, като с ревизионния акт са начислили данък със ставка от 20% на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 12, ал. 1 от ЗДДС в размер на 136 272, 45 лв. Така направените изводи не се отричат от заключението на изслушаната по делото съдебно-счетоводна експертиза, доколкото същата установява единствено спазването от страна на жалбоподателя на определени формални изисквания, по отношение на които спор между страните не съществува.

Р. акт е законосъобразен и в частта му, с която е отказано право на приспадане

на данъчен кредит в размер на 51 267, 10 лв. за данъчен период м. 11.2017 г. по 31 фактури, издадени от [фирма]. В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 11.2017 г. доставчик на [фирма] е [фирма]. Предмет на доставките са диворастящи гъби. От събраните по делото доказателства се установява, че през данъчен период м. 11.2017 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 31 броя фактури, издадени от [фирма], с посочен предмет на доставките черен трюфел (№ 590/28.10.2017 г., 591/29.10.2017 г., 593/31.10.2017 г., 592/30.10.2017 г., 589/27.10.2017 г., 588/26.10.2017 г., 587/25.10.2017 г., 586/24.10.2017 г., 585/23.10.2017 г., 584/22.10.2017 г., 550/21.10.2017 г., 549/20.10.2017 г., 548/19.10.2017 г., 547/18.10.2017 г., 546/17.10.2017 г., 545/16.10.2017 г., 544/15.10.2017 г., 543/14.10.2017 г., 542/13.10.2017 г., 541/12.10.2017 г., 540/11.10.2017 г., 539/10.10.2017 г., 538/03.10.2017 г., 537/08.10.2017 г., 536/07.10.2017 г., 535/06.10.2017 г., 534/05.10.2017 г., 533/04.10.2017 г., 532/03.10.2017 г., 531/02.10.2017 г., 530/01.10.2017 г. Това, което определя предмета на спора е относно наличието на реалност на доставките 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 документираните с тях доставки на услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не 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. 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 търговското дружество, посочено като доставчик на стоките по процесните фактури е извършило посочените доставки на стоки. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение спорен по делото е въпросът за реалното получаване на фактурираните доставки на стоки от жалбоподателя именно от посоченото търговско дружество. В тази връзка относими обстоятелства, подлежащи на доказване, са установяване на обстоятелството дали стоките, документирани с процесните фактури са дотавени реално от дружеството, издател на същите. В тази връзка съдът не споделя изводите, съдържащи се в жалбата, че достатъчно условие за реалност на доставките по процесните фактури е издаването на същите и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Това обстоятелство, както се посочи и по-горе се отрича от изричните разпоредби в тази насока на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Аргумент в тази насока е и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Анализът на посочените разпоредби обуславя несъмнения извод, че 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 и настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, извършеното плащане 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. От представените доказателства не може да се установи обстоятелството дали дружеството доставчик на услугата е разполагало с квалифициран персонал за доставката на посочените стоки.

Няма представени доказателства за притежавани собствени, както и наети

активи за извършване на доставката на процесните стоки. Изводите си настоящата инстанция съобразява и с обстоятелството, че от представените по делото доказателства по никакъв начин не се установява и техническата и кадрова обезпеченост на доставчика за извършване на доставката на стоките. В тази връзка доказателство за реалност на доставката не биха могли да бъдат само фактурите. Реалността на доставките по процесните фактури би следвало да бъде преценявана с оглед на обстоятелството, че реалното извършване на доставката на стоките 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. 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 C-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.

Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение, според постоянната съдебна практика основният принцип на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (решения от 12 юли 2012 г., Е.-България транспорт О., [C-284/11](#), т. 62, S. и О., 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., Е.-България транспорт О., [C-284/11](#), т. 71 и от 11 декември 2014 г., I. L. I., [C-590/13](#), т. 39). В това отношение следва да се уточни, че материалните изисквания за правото на приспадане са тези относно самото основание и обхвата на това право, предвидени в глава 1 от дял X от Директивата за ДДС, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“, докато формалните изисквания за посоченото право са относно условията и контрола върху упражняването му, както и относно правилното функциониране на системата на ДДС, като например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране (в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., I. L. I., [C-590/13](#), т. 41 и 42). Така за целите на прилагането на ДДС и на

контрола върху него от страна на данъчната администрация в дял XI от Директивата за ДДС са изброени някои задължения за данъчнозадължените лица, които дължат този данък. По-специално освен задължението за плащане на ДДС по членове 193 и 206 от тази директива, член 242 от нея съдържа задължение за водене на отчетност, член 244 от същата директива предвижда задължение за съхранение на всички фактури и членове 250 и 252 от същата директива задължават да се представя справка-декларация в определен срок. В процесния случай, обаче нарушаването на едно формално изискване възпрепятства представянето на сигурно доказателство, на извода, относно обстоятелството, че са изпълнени материалните изисквания за признаване на правото на приспадане на ДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС 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. Това е едно от материалноправните условия за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Не би могъл да се направи обоснован извод за реалното получаване на услугата само от представените фактури. Тази съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги (решение от 8 юни 2000 г. по дело В., С-400/98, точка 36, решение от 29 април 2004 г. по дело Terra В.-Н., С-152/02, точка 31 и решение от 26 май 2005 г. по дело Antynio 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 Antynio J., точка 25 и решение от 31 януари 2013 г. по дело Л.-56, С-643/11, точка 34). Съобразно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС данъчно събитие е доставката на услуги, извършена от данъчнозадължени лица по този закон, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а споед чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена (чл. 25, ал. 2 от ЗДДС), като съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли. Субективното право на получателя по доставката да приспадне заплатения от него на доставчика ДДС като данъчен кредит не може да възникне, ако не е доказано по несъмнен начин, че фактурираните 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.

Следователно така представените доказателства документират само формалното възникване на правоотношения между жалбоподателя и неговия доставчик, като само от същите не могат да се направят неоспорими изводи за реалност на извършените доставки.

В процесния случай чрез представените по спора фактури се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиращи с издаването на фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка настоящата съдебна инстанция посочва и решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело С-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. Относно обстоятелството, че следва да е доказана реалността на доставките по процесните фактури настоящата съдебна инстанция съобразява и определение на Съда на Европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело С-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Запитващата юрисдикция е длъжна в съответствие с националните правила относно събирането на доказателства да извърши глобална преценка на всички факти и обстоятелства по спора, с които е сезирана, за да определи дали е такъв случаят на доставките, за които се отнасят разглежданите в главното производство фактури. 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. В тази връзка съдът съобразява мотивите, съдържащи се в решение на съда на Европейския съюз от 27 юни 2018 г. по съединени дела С-459/2017 и С-460/2017 г. Съгласно посоченото решение член 17, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

Такъв е случаят по силата на член 10, параграф 2 от тази Директива, когато доставката на стоката или на услугите е извършена. От това следва, че в системата на ДДС правото на приспадане е свързано с действителното извършване на доставката на разглежданите стоки или услуги. Обратно, когато

действителното извършване на доставката на стоки или услуги липсва, не може да възникне право на приспадане. В мотивите на посоченото решение изрично се приема, че добросъвестността или недобросъвестността на данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, е без въздействие върху въпроса дали доставката е извършена, по смисъла на член 10, параграф 2 от Шеста директива. Действително, съобразно целта на тази директива, която е да се установи обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки, понятието „доставка на стоки“ по член 5, параграф 1 от посочената директива е обективно по характер и трябва да се тълкува независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва ревизии, за да установява намерението на данъчнозадълженото лице или за да вземе предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (в този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., D. R., [C-494/12](#), т. [19](#) и [21](#)). В този контекст трябва да се припомни, че този, който иска приспадането на ДДС, трябва да докаже, че отговаря на условията, за да се ползва от него (решение от 26 септември 1996 г., E., [C-230/94](#), т. [24](#)). От това следва, че съществуването на право на приспадане на ДДС е обусловено от действителното извършване на съответните сделки. 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 Л. ([C-643/11](#)), могат да доведат до различен извод. По-нататък, що се отнася до принципа на данъчен неутралитет, който е израз на общия принцип на равно третиране, той изисква да не се третират по различен начин по отношение на ДДС икономическите оператори, които извършват същите сделки, освен ако диференциацията не е обективно оправдана (в този смисъл решение от 31 януари 2013 г., Л., [C-643/11](#), т. [55](#)).

Данъчнозадължено лице, на което е отказано право на приспадане поради липсата на облагаема сделка, обаче не се намира в сходно положение с това на данъчнозадължено лице, на което е предоставено право на приспадане поради съществуването на действително извършена облагаема сделка. Изрично в диспозитива на посоченото решение се приема, че член 17 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице — адресат на фактура, правото да приспадне ДДС, посочен във фактурата, е достатъчно администрацията да установи, че сделките, на които съответства тази фактура, не са били действително извършени (с направеното уточнение в това съдебно решение, че Директива 2006/112, влязла в сила на 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива, без обаче да въвежда съществени промени спрямо нея. Тъй като приложимите разпоредби от Шеста директива са по същество идентични на тези от Директива 2006/112, практиката на Съда по последната директива е приложима и към Шеста директива). В процесния случай от събраните по делото доказателства не се установява реалността на доставките, обстоятелство което правилно е установено и от органите по приходите.

Действително, съществува възможността да се направи и извода, че строго прилагане на формалното изискване за представяне на фактурите би било в противоречие с принципите на неутралност и пропорционалност, тъй като би породило непропорционална пречка за данъчнозадълженото лице да се ползва от данъчен неутралитет във връзка със свои операции. 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. Imobilibrios e T., C-516/14, т. 46). Следователно данъчнозадълженото лице 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, каквито доказателства не са представени нито в ревизионното производство, нито в административното производство пред решаващия административен орган, нито в производството пред тази съдебна инстанция. 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. Следва да се съобрази и обстоятелството, че съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, съответно съобразно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС облагаема доставка 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. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС 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. Идентични са разпоредбите на чл. 2, параграф 1, б. „а“ и „в“, както и тези на чл. 63, чл. 167 и чл. 168 от директива 2006/112. От текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държавата членка, в която извършва тези сделки, да приспадне 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. Съгласно постоянната практика на Съда понятието „доставка на стоки“ не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик (в този смисъл решения Е.-К, С-78/12, т. 33 и D. R.,

С-494/12, т. 20). В тази връзка и органите по приходите не са обсъждали въпроса и не са приели като основание за непризнаването на правото на приспадане на данъчен кредит обстоятелства, свързани с прехвърянето на правото на собственост върху стоките, свързани с тяхното индивидуализиране или пък с тяхното предаване от страна на дружеството, посочено като доставчик, на жалбоподателя.

Така направените изводи не се отричат от изслушаната по делото съдебно-счетоводна експертиза, в която вещото лице посочва, че фактурите, издадени от [фирма] на жалбоподателя са осчетоводени при жалбоподателя, като е дебитирана сметка 304/2 стоки, „други стоки“, дебитирана е сметка 4531 „начислен данък за покупките“ и е кредитирана сметка 501 „каса в левове“. Вещото лице е установило извършеното плащане по фактурите, издадени от посоченото търговско дружество на жалбоподателя, установило е, че счетоводството на жалбоподателя е водено редовно, като не са спазени единствено изискванията на СС 2 – отчитане на стоково-материалните запаси. Както се посочи, обаче по-горе в мотивите на това решение, парвилното счетоводно отразяване на съответната счетоводна операция, която е била осъществена не представлява самостоятелно достатъчно доказателство за реалността на осъществените доставки и само по себе си не би могли да обуслови наличието на предпоставките за право на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка настоящата съдебна инстанция съобразява и решение на съда от Европейския съюз от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11. Съгласно изложеното в обстоятелствената част на това решение се установява фактическа обстановка, различна от тази по процесния случай, както и различни обстоятелства, по които страните спорят. В тази връзка изрично се посочва, че в акта за преюдициално запитване българските органи по приходите не оспорват факта, че българското дружество Б. е извършило последващи доставки със стока от същия вид и количество, нито пък твърдят, че това дружество е придобило стоката от други доставчици, различни от посочените от това дружество (за разлика от процесния случай, където именно това се оспорва), изрично също така се посочва, че в преюдициалното запитване е отбелязано, че са налице доказателства, чрез които се установява осъществяването на преките доставки (т. 19, т. 20, т. 34 от решението), докато в процесния случай подобни доказателства не са налице. За разлика от тези обстоятелства при процесния случай се установява напълно различна фактическа обстановка, като от представените по делото доказателства, както се посочи и по-горе не може да се установи дори обстоятелството дали лицето, претендиращото правото на приспадане на данъчен кредит действително е получило стоките по процесните фактури.

В тази връзка в решение на Съда на Европейския съюз от 6 септември 2012 г. по дело С-324/11 е даден отговор на четири въпроса, поставени с преюдициалното запитване, направено от Върховния съд на Република У., като същите са свързани с обстоятелството дали противоречи на принципа на



данъчен неутралитет правно тълкуване, според което получателят на фактура не може да упражни правото си на приспадане, ако лицензът на индивидуалния предприемач издал тази фактура е бил отнет от общинските власти преди изпълнението на договора или преди издаването на фактурата (въпрос неотносим към настоящото съдебно производство с оглед напълно различната фактическа обстановка), възможно ли е обстоятелството, че издалият фактурата индивидуален предприемач не е декларирал наетите от него работници (които работят на черно) и на това основание данъчната администрация е установила, че въпросният предприемач няма декларирани работници да доведе до това, че получателят на фактурата вече няма право да приспада данъка (въпрос неотносим към настоящото съдебно производство с оглед напълно различната фактическа обстановка), може ли да се счита, че получателят на фактурата е проявил небрежност, като не е проверил дали съществува правоотношение между работниците, наети за извършването на строителни работи и издателя на фактурата, нито дали последният е изпълнил своето данъчно задължение за деклариране или всяко друго поведение по отношение на тези работници (въпрос, относим към настоящото производство). Отговорът на третия въпрос се съдържа в т. 45 от посоченото решение, като съгласно същия директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали между наетите на строежа работници и издателя на фактурата е съществувало правоотношение или дали този издател е декларирал посочените работници не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение на този издател.

Тази част от мотивите на решението, обаче не следва и не може да се възприема отделно от последното изречение по т. 45 от решението, в което се посочва, че правото на приспадане не може да бъде отказано поради посочения факт след като предвидените в директивата материалноправни и процесуални условия за упражняване на това право са изпълнени. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение като такива условия следва да бъдат определени тези по чл. 168, б. а от директива 2006/112, съгласно която 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 токи или услуги, извършена или, която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, от анализа на която и да е било част от мотивите на посоченото решение не може да се направи извода, че не съществува изискването данъчнозадълженото лице, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получило услугите, които са били

документирани с издадени фактури. Както и в това решение, обаче, така и в посочените по-горе решения на съда на Европейския съюз, от преюдициалните запитвания се установява, по принцип, че не се отрича обстоятелството изобщо на доставката на услугите, докато в процесния случай от представените по делото доказателства не може да се установи, че жалбоподателят е получател на доставките на стоки по процесните фактури. Във връзка с правото на приспадане на данъчен кредит и принципа на данъчен неутралитет следва да се посочи и решение на Съда на Европейския съюз от 31 януари 2013 г., постановено по дело C-643/2011 г. съгласно т. 41, от което правото на съюза не изключва възможността компетентната администрация да провери дали фактурираните от данъчнозадължено лице сделки действително са извършени и с оглед на декларираното то него евентуално да установи наличието на данъчно задължение. Резултатът от такава проверка, както и декларирането и плащането на начислен ДДС от издателя на фактурата са обстоятелства, които националният съд следва да вземе предвид при преценката относно наличието на облагаема сделка, предоставящо право на приспадане на данъчен кредит на получателя по фактурата.

В мотивите на посоченото решение дори се приема, че само от акта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка (т. 42 от решението). В процесния случай правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на жалбоподателя включително и поради обстоятелството, че доставчикът не е представил документите, които биха доказали неговата техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставката (това е обстоятелство, по което в мотивите си се е произнесъл и съдът на Европейския съюз в посоченото решение). В тази връзка съгласно мотивите на посоченото решение националната юрисдикция, както данъчната администрация, така и в настоящия случай съдебната инстанция следва да провери обстоятелствата в тази връзка, като в съответствие с правилата за доказване по националното право извърши обща преценка на всички доказателства. Такава обща преценка е била извършена от органите по приходите, издали обжалвания ревизионен акт. В настоящото съдебно производство, обаче доказателствената тежест относно опровергаване на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт принадлежи на жалбоподателя. Още с определението за насрочване на делото съдът е указал доказателствената тежест на страните, като в тежест на жалбоподателя по спора е опровергаването на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт, а именно той е лицето, което следва да докаже реалността на осъществените доставки. И след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, то в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. В тази връзка настоящата съдебна инстанция не установява наличието на мотиви, в което и да било решение на

Съда на Европейския съюз, в което да се приема по несъмнен начин, че правото на данъчен кредит не може да се отказва дори и когато доставките са реално извършени, но не може точно да се установи дали това е станало от лицето, сочено във фактурата като доставчик. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение спорен по делото е въпросът за реалното получаване на фактурираните доставки от жалбоподателя. В тази връзка относими обстоятелства, подлежащи на доказване, са наличността на стоките при доставчика, приемо-предаване и индивидуализация на същите, прехвърляне на право на собственост, транспорт, разтоварване, съхранение, извършване на последващи облагаеми доставки със същите стоки.

Доказателства в тази насока не са представени от жалбоподателя. Всъщност представените и събрани по делото доказателства са свързани по-скоро с доставки, осъществени от [фирма] в полза на [фирма], но не и в полза на [фирма]. Именно доставки в полза на [фирма] документират и представените приемо-предавателни протоколи от 31.10.2017 г. (с приложен протокол № 153/31.10.2017 г. за добити пресни манатарки и пресен бял трюфел от работниците на [фирма], съответно 330 кг. и 26.200 кг.), приемо-предавателен протокол от 30.10.2017 г. (с приложен протокол № 152/30.10.2017 г. за добити количества пресни манатарки и пресен черен трюфел, съответно 328 кг. и 16, 460 кг.), приемо-предавателен протокол от 29.10.2017 г. (с приложен протокол № 151/29.10.2017 г. за добити пресни манатарки и пресен черен трюфел, съответно 1626 кг. и 16, 480 кг.), приемо-предавателен протокол от 28.10.2017 г. (с приложен протокол № 150/28.10.2018 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен черен трюфел, съответно 1400 кг и 16 540 кг.), приемо-предавателен протокол от 27.10.2017 г. (с приложен протокол № 149/27.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно от 1560 кг и 21 500 кг.), приемо-предавателен протокол от 26.10.2017 г. (с приложен протокол № 148/26.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 1670 кг. и 3310 кг.), приемо-предавателен протокол от 25.10.2017 г. (с приложен протокол № 147/25.10.2017 г. за добити от работниците [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 2320 кг. и 19680 кг.), приемо-предавателен протокол от 24.10.2017 г. (с приложен съответно протокол № 146/24.10.2017 г. за добити от работниците на

[фирма] пресни манатарки и пресен черен трюфел, съответно 2470 кг и 16 540 кг.), приемо-предавателен протокол от 23.10.2017 г. (с приложен протокол № 145/23.10.2017 г. за добити от работниците на „Ф. К. 2017“ пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 830 кг. и 20, 680 кг.), протокол № 144/22.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен черен трюфел, съответно 2200 кг. и 16, 440 кг.), приемо-предавателен протокол от 22.10.2017 г. (с приложен протокол № 143/21.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен черен трюфел, съответно 1980 кг. и 16, 480 кг.), приемо-предавателен протокол от 21.10.2017 г. (с

приложен протокол № 142/20.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 1520 кг. и 21, 680 кг.), приемо-предавателен протокол от 20.10.2017 г. (с приложен протокол № 142/20.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и бял трюфел, съответно 1520 кг. и 21, 680 кг.), приемо-предавателен протокол от 19.10.2017 г. (с приложен протокол № 141/19.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 2640 кг. и 3100 кг.), протокол № 140/18.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки, пресни гъби и пресен бял трюфел, съответно 3010 кг., 99 кг и 20, 900 кг., приемо-предавателен протокол от 17.10.2017 г. (с приложен протокол № 139/17.10.2017 г. за добити от работниците на „Ф. К. 2017 г. пресни манатарки, пресни гъби масловка и пресен черен трюфел, съответно 846 кг., 2048 кг., 16 500 кг.), протокол № 138/16.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен черен трюфел, съответно 1364 кг. и 16, 580 кг., с приложен приемо-предавателен протокол, протокол № 137/15.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 1365 кг. и 23, 400 кг., протокол № 136/14.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 1372 кг. и 3300 кг., протокол № 135/13.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен трюфел, съответно 1373 кг и 16, 620 кг., протокол № 134/12.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 1368 кг. и 21, 200 кг.,

протокол № 133/11.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен черен трюфел, съответно 1363 кг. и 16, 200 кг., протокол № 132/10.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен черен трюфел, съответно 1375 кг. и 16, 400 кг., протокол № 131/09.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 1372 кг. и 3320 кг., протокол № 130/08.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 1368 кг. и 3300 кг, протокол № 129/07.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 1375 кг. и 22 400 кг., протокол № 128/06.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен черен трюфел, съответно 1380 кг. и 16, 300 кг., протокол № 127/05.10.2017 г. за добити от работниците на [фирма] пресни манатарки и пресен бял трюфел, съответно 1366 кг. и 3320 кг. Към всеки един от протоколите са приложени приемо-предавателни протоколи, товарителници, пътни листове. Подобни докоателства не са представени по отношение на [фирма]. От събраните по делото доказателства не се доказва предването на стоките, не се доказва обстоятелството откъде същите са били натоварени, къде е било осъществено разтоварването, не са представени кантарни бележки за количеството натоварени стоки.

От страна на ответника е направено искане за присъждане на разноски, което с

оглед на изхода на спора е основателно, като на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение на основание чл. 8, ал. 1, във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 09 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер на 5489, 96 лв.

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

## **РЕШИ**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № Р-22220617009051-091-001/21.02.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 51 267, 10 лв. за данъчен период м. 11.2017 г. и е начислен данък върху добавената стойност в размер на 132 703, 16 лв. заедно с лихви за забава в размер на 14 027, 94 лв. за данъчен период м. 12.2017 г.

**ОСЪЖДА** [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите направените разноски по делото в размер на 5489, 96 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:**