

РЕШЕНИЕ

№ 3904

гр. София, 15.07.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10
състав,** в публично заседание на 24.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **1810** 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 № Р-22221217007771-091-001/04.05.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на установени задължения по ЗДДС за м. 02, м. 04.2015 г., м. 03, м. 04, м. 06, м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2016 г., с който му е отказано право на данъчен кредит в размер на 19 772, 20 лв. по фактури, издадени от [фирма] и са начислени лихви за просрочие в размер на 4331, 79 лв. и в частта на установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. и 2016 г., в която са му определени допълнителни задължения в общ размер на 9886, 11 лв. и са начислени лихви за просрочие в размер на 1527, 61 лв.

Претендират се разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендират се разноски.

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-22221217007771-020-001/13.11.2017, изменена със заповед № Р-22221418001591-020-002/20.02.2018 г., издадени от Б. Н. Н., 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 01.01.2013 г. до 30.09.2017 г. и за установяване на задълженията му за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. На ревизираното лице, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедите за възлагане на ревизия, по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. 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-22221217007771-092-001/22.03.2018 г., същият е връчен на ревизираното лице, съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети отчасти от ревизиращите органи и е издаден обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт. В хода на ревизионното производство е установено, че основната дейност на дружеството през ревизирания период е производство на вентилационно оборудване, осъществявано в офис и производствено хале в [населено място], [улица].

Установено е, че през ревизираните периоди дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] - фактура № 2902/25.02.2015 г. с предмет на доставката поцинкована ламарина, крепежни елементи, алуминиев профил (с приложена експедиционна бележка от 25.02.2015 г. и фактура от 03.08.2015 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиев профил и поцинкована ламарина), 2918/26.02.2015 г. с предмет на доставката алуминиев профил, алуминиеви планки, поцинкована ламарина, алуминиев профил (с приложена експедиционна бележка от 26.02.2015 г. и фактура от 03.08.2015 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиев профил), 2918/09.04.2015 г. с предмет на доставката доставка и монтаж на въздухопроводна инсталация (с приложен приемо-предавателен протокол от 08.04.2015 г. и фактура от 26.05.2015 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на вентилационни съоръжения съгласно опис № 9), 3011/14.04.2015 г. с предмет на доставката алуминиева кутия, поцинкована ламарина и крепежни елементи (с приложена експедиционна бележка от 14.04.2015 г. и фактури от 30.09.2015 г., 22.10.2015 г., 27.10.2015 г., 02.12.2015 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на модулни елементи от алуминиев профил, алуминиев модул за буфер, алуминиева рамка за климатик), 3107/21.04.2015 г. с предмет на доставката доставка и монтаж на метална конструкция за носене на въздухопроводна инсталация (с приложена фактура от 29.04.2015 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на фасонни елементи за спирално навити въздуховоди), 5235/02.03.2016 г. с предмет на доставката алуминиеви профили и поцинкована ламарина (с приложен приемо-предавателен протокол от 02.03.2016 г. с приложена фактура от 08.03.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиеви конструкции), 5243/08.03.2016 г. с предмет на доставката алуминиеви профили и поцинкована ламарина (с приложен приемо-предавателен протокол от 08.03.2016 г. с приложена фактура от 30.03.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиеви конструкции), 5251/10.03.2016 г. с предмет на доставката алуминиеви профили и поцинкована ламарина (с приложен приемо-предавателен протокол от 10.03.2016 г. с приложена фактура от 25.03.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за

доставката на алуминиеви конструкции), 5265/05.04.2016 г. с предмет на доставката алуминиеви профили и поцинкована ламарина (с приложена експедиционна бележка от 05.04.2016 г. с приложена фактура от 11.05.2015 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиев профил), 5271/08.04.2016 г. с предмет на доставката алуминиеви профили и поцинкована ламарина (с приложена експедиционна бележка от 08.04.2016 г. с приложена фактура от 22.06.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиев профил), 5289/03.08.2016 г. с предмет на доставката алуминиеви профили (с приложена експедиционна бележка от 03.05.2016 г. с приложена фактура от 13.05.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиеви конструкции), 5294/06.05.2016 г. с предмет на доставката алуминиеви профили (с приложена експедиционна бележка от 06.05.2016 г. с приложена фактура от 22.06.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиеви конструкции), 5298/11.05.2016 г. с предмет на доставката алуминиеви профили (с приложена експедиционна бележка от 11.05.2016 г. с приложена фактура от 22.06.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиеви конструкции), 5302/07.06.2016 г. с предмет на доставката поцинкована ламарина (с приложена експедиционна бележка от 07.06.2016 г. с приложена фактура от 21.11.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиеви конструкции), 5310/11.06.2016 г. с предмет на доставката алуминиеви профили (с приложена експедиционна бележка от 11.06.2016 г.), 5317/15.06.2016 г. с предмет на доставката алуминиеви профили (с приложена експедиционна бележка от 11.06.2016 г. с приложена фактура от 21.11.2016 г. и от 22.11.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] и [фирма] за доставката на алуминиеви конструкции), 5354/09.08.2016 г. с предмет на доставката обработка на стъкло (с приложен приемо-предавателен протокол от 09.08.2016 г.), 5358/11.08.2016 г. с предмет на доставката обработка на стъкло (с приложен приемо-предавателен протокол от 11.08.2016 г.), 5371/17.08.2016 г. с предмет на доставката обработка на стъкло (с приложен приемо-предавателен протокол от 17.08.2016 г.), 5507/02.11.2016 г. с предмет на доставката поцинкована ламарина (с приложена експедиционна бележка от 02.11.2016 г.), 5521/02.11.2016 г. с предмет на доставката алуминиев профил (с приложена експедиционна бележка от 11.11.2016 г. и с приложена фактура от 21.11.2016 г. и от 24.11.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] и [фирма] за доставката на алуминиеви конструкции), 5535/20.12.2016 г. с предмет на доставката алуминиев профил (с приложена експедиционна бележка от 20.12.2016 г. и с приложена фактура от 21.12.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиеви конструкции), 5538/22.12.2016 г. с предмет на доставката алуминиев профил (с приложена експедиционна бележка от 22.12.2016 г. и с приложена фактура от 24.01.2017 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] за доставката на алуминиеви конструкции). В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-22221417206727-141-001/09.02.2018 г. На посоченото търговското дружество е било връчено искане за представяне на документи и обяснения от трето лице, като управителят на това дружество е посочил, че не е издател на процесните фактури, като основният предмет на дейност на дружеството е хотели и места за настаняване, установено е, че тези фактури не са

включени в дневниците за продажби на дружеството, посочено като издател на същите. Органите по приходите са направили извода, че не е налице реалност на доставките по процесните фактури като на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС на дружеството е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. В частта за корпоративен данък за 2015 г. и за 2016 г. органите по приходите са установили, че дружеството е осчетоводило като разход по сметка 601 и сметка 602 закупени материали и услуги по процесните фактури, като отчетеният разход за 2015 г. е в размер на 42 575, 39 лв., а за 2016 г. в размер на 56 285, 68 лв. Така осчетоводените разходи са намерили отражение при съставяне на годишния финансов отчет и в годишната данъчна декларация за определяне на данъчния финансов резултат.

При съобразяване на обстоятелството на направените установявания в частта по ЗДДС, органите по приходите са направили извода, че процесните фактури не обективират реални доставки, налице са привидни сделки водещи до отклонение от данъчно облагане, попадат в хипотезата на чл. 26, т. 2 и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, като на това основание са увеличили финансовия резултат за 2015 г. и за 2016 г. съответно със сумите от 42 575, 39 лв. и със 56 285, 68 лв. В резултат на това органите по приходите са начислили допълнителен корпоративен данък за 2015 г. в размер на 4257, 54 лв. за 2015 г. и 5628, 57 лв. за 2016 г. Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред по-горестоящия административен орган, който се е произнесъл с решение № 1074/24.07.2018 г., с което е потвърдил ревизионния акт. При осъществен съдебен контрол за законосъобразност на ревизионния акт, същият е отменен като незаконосъобразен с решение № 3449/21.05.2019 г., постановено по адм.д. № 9768/218 г. Това съдебно решение е отменено с решение № 1930/06.02.2020 г. на Върховния административен съд, постановено по адм.д. № 8738/2019 г. В мотивите си съдът е приел, че не са били обсъдени доводите за данъчна измама, не е обсъдена доказателствената стойност на приемо-предавателните протоколи и експедиционните бележки.

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.

Съдът определя като законосъобразен ревизионния акт, с който са установени задължения по ЗДДС за м. 02, м. 04.2015 г., м. 03, м. 04, м. 06, м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2016 г. и е отказано право на данъчен кредит в размер на 19 772, 20 лв. по фактури, издадени от [фирма] и са начислени лихви за просрочие в размер на 4331, 79 лв. и в частта на установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. и 2016 г., в която са му определени допълнителни задължения в общ размер на 9886, 11 лв. и са начислени лихви за просрочие в размер на 1527, 61 лв.

Процесните фактури документират доставки на стоки. От събраните по делото доказателства не се установява реалност на доставките по процесните фактури. Съдът, при съобразяване на представените по делото доказателства прави извода, че действително по делото се съдържат доказателства, от които може да се направи извода, че са налице някои от формалните предпоставки за правото на възникване на данъчен кредит, но само формалните такива, като не са налице материално правните

предпоставки, които обуславят възникването на правото на приспадане на данъчен кредит. От събраните по делото доказателства не се установява реалното извършване на доставките на стоки, посочени в процесните фактури. Не се определя като определящо за правото на приспадане на данъчен кредит и обстоятелството дали доставчикът е начислил ДДС в предвидените за това срокове. 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 стоките, фактурирани с тези фактури. 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 фактурата не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с нея доставки на стоки. 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 били издадени, те са представени като доказателства по спора, това е и обстоятелство, по което страните не спорят. 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, документиран с процесните фактури са доставени от дружеството, издател на същите. В тази връзка съдът не споделя изводите, съдържащи се в жалбата, че достатъчно условие за реалност на доставките по процесната фактура е издаването на същата 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, 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. Реалността на доставките по фактурите, които документират доставката на стоки би следвало да бъде преценявана с оглед на обстоятелството, че реалното извършване на доставката на стоките предполага наличието на доказателства за това, а именно притежаването на посочените стоки от лицето, посочено като доставчик, наличието на доказателства за осъществен транспорт на стоката, наличието на доказателства за извършени разходи във връзка с транспорта, наличието на доказателства за помещения – собствени или наети такива, в които да се съхранява стоката, наличието на доказателства за работещи лица по трудово правоотношение или пък наети такива по граждански договори, които биха могли да осъществяват натоварването и разтоварването на стоката, наличието на доказателства относно обстоятелството, че стоката ще се използва за икономическата дейност на лицето, включително и за последващи облагаеми доставки (действително, представени са доказателства за последващи облагаеми доставки, но наличието на такива не предполага несъмнения извод за реалност на доставките по процесните фактури). Подобни доказателства не са представени в ревизионното производство, не са представени и в производството пред тази съдебна инстанция. 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 непредставяне на доказателства за реалност на доставките по фактурите от самия получател на стоките. 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. Тази съдебна инстанция не споделя също така изводите, направени в жалбата, че доказателствената тежест относно реалността на доставката по процесните фактури принадлежи на органите по приходите. 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 O., 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., C-400/98, точка 36, решение от 29 април 2004 г. по дело Tetra В.-Н., C-152/02, точка 31 и решение от 26 май 2005 г. по дело António J., C-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, C-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. Следователно така представените доказателства в хода на ревизионното производство и в хода на производството пред тази съдебна инстанция документират само формалното възникване на правоотношения между жалбоподателя и неговия доставчик, като само от същите не могат да се направят неоспорими изводи за реалност на извършените доставки. В процесния случай чрез представените по спора фактури се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиран 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 C-78/12, т. 38, в което 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 отново 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. 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 който 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. 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. Впрочем нито принципите на правна сигурност и на равно третиране, нито съдебната практика, произтичаща от решенията от 31 януари 2013 г., Строй транс ([C-642/11](#)) и 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 не може да се направи обоснован извод обстоятелството как и кога са били доставени процесните стоки в обекта (склада на получателя), лицата, които са извършили натоварването, ратоварването на стоките, документ за извършен транспорт на стоките, транспортното средство, с което е бил извършен транспорта на стоките, разходите за извършения транспорт, не се установява къде са били складирани стоките до тяхното евентуално превозване, не са представени доказателства за произхода на процесните стоки. В дневниците за покупки и в дневниците за продажби не са включени фактури, които да удостоверяват извършването на товаро-разтоварна дейност. От събраните по делото доказателства по никакъв начин не се установява доставчикът да е имал собствени или пък наети обекти, в които да е произвел или съхранявал посочените количества стоки. Както

правилно е посочил в решението си решаващият административен орган липсват доказателства за това, че към датите на издаване на процесните фактури доставчикът е разполагал с процесните стоки, собствеността, върху които да прехвърли на ревизираното лице. Следователно, от събраните по делото доказателства не се установява възможността на доставчика да извърши фактурираните доставки.

Не са представени също така доказателства за осъществения транспорт на стоката от доставчика на получателя, не са представени доказателства кога е бил извършен транспортът, от кой до кой обект, не са представени товарителници и пътни листове, не са представени също така и доказателства за направени каквито и да било разходи във връзка с посочената доставка. Така направените изводи не се отричат от представените като доказателства по спора пътни книжки за първото тримесечие на 2015 г., за първото тримесечие на 2016 г., , за третото тримесечие на 2016 г., доколкото от същите не се установява обстоятелството какви са били превозваните товари и дали те действително са били стоките, посочени в процесните фактури. Така направените изводи не се отричат и от представения като доказателство по спора договор за наем от октомври 2009 г., сключен между [фирма] като наемодател и [фирма] като наемател, по силата на чл. 1 от който наемодателят предоставя на наемателя за временно и възмездно ползване свой имот за производство на алуминиеви изделия. В процесния случай предмета на спора не е бил свързан с доказването на това обстоятелство, доколкото обстоятелството дали това търговско дружество е производител на алуминиеви изделия е неотнормимо по спора. Доказателства в тази насока не са представени както в ревизионното производство, така и в производството по административното обжалване на ревизионния акт, така и в това съдебно производство. Тази съдебна инстанция установява и обстоятелството, че някои от приемо-предавателните протоколи за предаване на процесните стоки са с дата, която предхожда датата на издаване на съответната фактура (например към фактура № 2918/09.04.2015 г. е приложен протокол от 08.04.2015 г.). Тази съдебна инстанция също така съображава и обстоятелството, че твърдените за получени от жалбоподателя стоки след това са били продадени на други търговски дружества, за което обстоятелство са били издадени фактури, като от датата на закупуване на процесните стоки от жалбоподателя до датата на продажбата им на други търговски дружества в повечето случаи е изминал дълъг период, по време на който от събраните по делото доказателства не се установява къде са били съхранявани процесните стоки (така например фактура № 2918/26.02.2015 г. документира доставката на стоки от [фирма] в полза на жалбоподателя, като съобразно представената експедиционна бележки стоката е била предадена на жалбоподателя на 26.02.2015 г., докато последващата доставка от негова страна към друго търговско дружество е била осъществена на 03.08.2015 г.).

Същите обстоятелства се установяват и по отношение на процесните фактури

№ 2918/09.04.2015 г., 3011/14.04.2015 г., 5235/02.03.2016 г., 5243/08.03.2016 г., 5251/10.03.2016 г., 5265/05.04.2016 г., 5271/08.04.2016 г., 5289/03.05.2016 г., 5294/06.05.2016 г., 5298/11.05.2016 г., 5302/07.06.2016 г., 5317/15.06.2016 г., 5538/22.12.2016 г. Тези обстоятелства, съобразени с обстоятелството на писмено изявление на управителя на търговското дружество, посочено като издател на процесните фактури обуславят и извода за законосъобразност на ревизионния акт. 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. Тази съдебна инстанция не споделя дадената от жалбоподателя в жалбата интерпретация на решението на Съда на Европейския съюз по съединени дела C-80/2011 и C-142/2011.

Съгласно диспозитива на посоченото решение член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материално правни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. Несъмнено е обстоятелството на различна фактическа обстановка при това решение от процесната фактическа обстановка, обстоятелството, което се

установява от диспозитива на това решение е несъмненото изпълнение на процесуалните и материално правните предпоставки за правото на приспадане на ДДС, които предпоставки, както се установи, не са изпълнени в производството пред тази съдебна инстанция. Действително, тази съдебна инстанция съобразява и диспозитива на решение на Съда на Европейския съюз от 15 септември 2016 г. по дело C-516/14, съгласно който **член 178, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността националните данъчни органи да откажат правото на приспадане на данъка върху добавената стойност само на основание че данъчнозадълженото лице притежава фактура, която не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от тази директива, при положение че тези органи разполагат с цялата информация, която е необходима, за да проверят дали материалноправните предпоставки за упражняването на това право са изпълнени.**

Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива и от друга, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (в този смисъл решения от 15 септември 2016 г., S., [C-518/14](#), т. 28, Р. С., [C-101/16](#), т. 39). В процесния случай, не може да се установи обстоятелството на предоставяне на тези стоки от лицето, посочено като доставчик в полза на жалбоподателя. Това обстоятелство се дължи на липсата на каквито и да било доказателства за предоставяне на стоките именно от лицето, посочено като доставчик. 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. Позоваването от страна на жалбоподателя на 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 неоснователно жалбоподателят посочва, 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.

При съобразяването на всички тези обстоятелства следва извода за законосъобразност на ревизионния акт в тази му част. Ревизионният акт е законосъобразен и в частта му на установените задължения по ЗКПО. В частта за корпоративен данък за 2015 г. и за 2016 г. се установява, че дружеството е осчетоводило като разход по сметка 601 и сметка 602 закупени материали и услуги по процесните фактури, като отчетеният разход за 2015 г. е в размер на 42 575, 39 лв., а за 2016 г. в размер на 56 285, 68 лв. Така осчетовожените разходи са намерили отражение при съставяне на годишния финансов отчет и в годишната данъчна декларация за определяне на данъчния финансов резултат. При съобразяване на обстоятелството на направените установявания в частта по ЗДДС, законосъобразно органите по приходите са направили извода, че процесните фактури не обективират реални доставки, налице са привидни сделки водещи до отклонение от данъчно облагане, попадат в хипотезата на чл. 26, т. 2 и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, като на това основание са увеличили финансовия резултат за 2015 г. и за 2016 г. съответно със сумите от 42 575, 39 лв. и със 56 285, 68 лв. В резултат на това органите по приходите правилно са начислили допълнителен корпоративен данък за 2015 г. в размер на 4257, 54 лв. за 2015 г. и 5628, 57 лв. за 2016 г.

Искане за присъждане на разноски е направено от ответника, което с оглед на изхода на спора е основателно, като на ответника следва да се присъди възнаграждение за юрисконсулт в размер на 1595, 53 лв., както и внесената държавна такса за касационното обжалване на решение № 3449/21.05.2019 г.,

постановено по адм.д. № 9768/2018 г. по описа на Административен съд София град в размер на 284, 14 лв.

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

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № Р-22221217007771-091-001/04.05.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., с който по отношение на [фирма] са установени задължения по ЗДДС за м. 02, м. 04.2015 г., м. 03, м. 04, м. 06, м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2016 г., като му е отказано право на данъчен кредит в размер на 19 772, 20 лв. по фактури, издадени от [фирма] и са начислени лихви за просрочие в размер на 4331, 79 лв. и с който са установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2015 г. и 2016 г., като са му определени допълнителни задължения в общ размер на 9886, 11 лв. и са начислени лихви за просрочие в размер на 1527, 61 лв., като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите направените разноски по делото общо в размер на 1879, 67 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