

РЕШЕНИЕ

№ 2645

гр. София, 20.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 10.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Дора Тинчева и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **263** по описа за **2021** 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] (с предишно наименование [фирма]), като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № Р-22002218000872-091-001/07.09.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., в частта му, в която е потвърден с решение № 1966/17.12.2018 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 193 650, 83 лв. по фактура № 1280/30.11.2010 г., издадена от [фирма]. Претендират се разноски.

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

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

Със заповед за възлагане на ревизия № Р-22002218000872-020-001/14.02.2018 г., издадена от С. Т. К., началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията му по ЗДДС за данъчни периоди от 01.06.2010 г. до 30.11.2010 г.

Срокът на ревизията е удължен до 19.07.2018 г. със заповед № Р-22002218000872-020-002/18.04.2018 г., заповед №

Р-22002218000872-020-003/17.05.2018 г., заповед №

P-22002218000872-020-004/19.06.2018 г. На ревизираното лице, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедите за възлагане на ревизия. Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Извършената ревизия е повторна, по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, като е във връзка с решение № 2134/28.11.2011 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ С., с което са отменени определените с предходния ревизионен акт №[ЕИК]/11.07.2011 г. задължения по ЗДДС за посочените данъчни периоди. Изготвен е ревизионен доклад № P-220022180003872-092-001/06.08.2018 г., същият е връчен на ревизираното лице, съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт. Съгласно таблица 3 към ревизионния акт, след извършено прихващане, а жалбоподателя са определени задължения за ДДС в размер на 2056, 28 лв. и лихви в размер на 5382, 02 лв. Установено е, че декларираните от дружеството приходи през процесните периоди са от отдаване под наем на моторни превозни средства. В хода на ревизионното производство са извършени редица процесуални действия – на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е било връчено искане за представяне на доказателства и писмени обяснения № P-22002218000872-040-001/12.03.2018 г. На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на [фирма], [фирма]. С протокол № 1259720/16.07.2018 г. са приобщени всички доказателства, събрани в предходната ревизия на дружеството, приключила с ревизионен акт №[ЕИК]/11.07.2011 г. От дружеството е била представена фактура № 1280/30.11.2010 г., издадена от [фирма], с посочен предмет на доставката сглобяема покривна конструкция на стойност 57 630 лв. и поточна линия за производство на пелети на стойност 910 624, 13 лв., като начисленият ДДС е в размер на 193 650, 83 лв. Съгласно приложена счетоводна справка, покупката на активите е осчетоводена по дебита на сметки 203 сгради и конструкции и 204 машини и оборудване. Представени са оборотна ведомост за периода от 16.05.2010 г. до 31.12.2010 г., счетоводен баланс и отчет за приходите и разходите за 2010 г. и за 2011 г. По време на предходната ревизия от жалбоподателя е представен договор за продажба на линия за производство на пелети от 30.11.2010 г., сключен между продавача [фирма] и купувача „Е. А 2010“ и обяснение, че активите са на съхранение в база на „Европа комерс4 Е., находяща се в [населено място], без да се посочва точен адрес на местонахождението им. Представени са доказателства за разплащане между страните (в брой), включително по предходна доставка на активите, приемно-предавателен протокол. До [фирма] е било изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № П-22220418053395-040-001/20.01.2018 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. При проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът е отразил процесната фактура в дневника за продажби за съответния данъчен период като издадена от жалбоподателя. Във връзка с изисканите доказателства за доставката на активите по фактура № 1280/30.11.2010 г. (поточна линия за пелети и сглобяема покривна конструкция), от [фирма] не представени документи за плащане, за произхода, и превоза им. За извършената насрещна проверка на [фирма] е бил изготвен протокол за извършена насрещна проверка №

П-0400418052826-141-001/04.04.2018 г. Във връзка с представените писмени обяснения от управителя на жалбоподателя от 22.03.2011 г., че закупените дълготрайни материални активи – покривна конструкция и машина за пелети се съхраняват в база на [фирма] в [населено място], е била извършена справка в Агенцията по вписванията, като е било установено, че това дружество няма имотни партии в [населено място]. От присъединения като доказателство по спора протокол за извършена насрещна проверка № 2245-1104383-1/26.05.2011 г. на [фирма] се установява, че е представена декларация от управителя, в която е посочено, че цитираните дълготрайни материални активи се съхраняват в негова база, находяща се в [населено място] и [населено място], област П., наета от [фирма] с договор за наем от 02.06.2008 г. В хода на ревизионното производство по отношение на фактура № 1280/30.11.2010 г. са представени приемо-предавателен протокол от 27.10.2010 г. между [фирма] и [фирма], приемо-предавателен протокол от 30.11.2010 г. между [фирма] и жалбоподателя, в който е посочено, че вещта се оставя на съхранение на [фирма], договор за наем от 06.01.2010 г. между [фирма] и [фирма] за открита площ 300 кв.м. в [населено място], договор от 30.11.2010 г. за заем за послужване между ревизираното лице в качеството на заемодател и [фирма] в качеството му на заемател. Органите по приходите са направили извода, че посочените документи не могат да удостоверят реалната възможност на прекия и на предходния доставчик да разполагат с фактурираните на жалбоподателя дълготрайни материални активи, нито факта на фактическото предаване на същите и последователното прехвърляне на правото на собственост върху [фирма] и ревизираното лице по отношение на процесните вещи.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред по-горестоящия административен орган, който се е произнесъл с решение, с което е отменил ревизионния акт в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 06.2010 г., м. 07.2010 г., м. 08.2010 г., м. 09.2010 г., м. 10.2010 г., изменил е ревизионния акт в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчен период м. 11.2010 г., като вместо определения резултат ДДС за възстановяване в размер на 3992, 20 лв., е определен ДДС за възстановяване в размер на 4392, 20 лв. Решаващият административен орган е направил извода, че законосъобразно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактура № 1280/30.11.2010 г., издадена от [фирма]. С решение № 5126/22.07.2019 г., постановено по адм.д. № 2970/2019 г. на Административен съд София град, е отменен ревизионен акт № Р-22002218000872-019-001/10.08.2018 г. С решението се съдът не се е произнесъл по съществуващото на спора, доколкото е приел за основателно възражението за изтекла погасителна давност по отношение на задълженията по ЗДДС за м. 11.2010 г. С решение № 6445/31.10.2019 г. на същия съд, е допълнено решение № 5126/22.07.2019 г., като в диспозитива на същото, след думите „отменя ревизионен акт № Р-22002218000872-019-001/10.08.2018 г.“ следва да се запише “ревизионния акт следва да се отмени в частта, в която за м. 11.2010 г. на [фирма] е отказано право на данъчен кредит по фактура № 1280/30.11.2010 г., издадена от [фирма] в размер на 193 650, 80 лв. С решение № 3497/01.07.2020 г., съдът е допуснал поправка на явна фактическа грешка в решение № 6785/19.11.2018 г., постановено по адм.д. № 11389/2017 г., като в диспозитива на същото, след думите „отменя по жалба на [фирма] ревизионен акт № Р-22002218000872-019-001/10.08.2018 г. в частта му, в която е изменен в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за данъчен

период м. 11.2010 г., като вместо определения резултат ДДС за възстановяване в размер на 3992, 20 лв., определям на ДДС за възстановяване в размер на 4392, 20 лв. с решение № 1966/17.12.2018 г. а директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., както и в частта, с която за м. 11.2010 г. на [фирма] е отказано правото на данъчен кредит по фактура № 1280/30.11.2010 г., издадена от [фирма] в размер на 193 650, 80 лв., заедно с лихвите от 0.00 лв. Срещу решение № 5126/22.07.2019 г., постановено по адм.д. № 2970/2019 г., както и срещу решение № 6445/31.10.2019 г. за допълване на решение № 5126/22.07.2019 г. са подадени касационни жалби от процесуален представител на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С.. Срещу решение № 5126/22.07.2019 г., е била подадена касационна жалба от [фирма]. В касационната жалба се претендира произнасяне на съда по непредявено искане, доколкото ревизионният акт не бил обжалван в частта му, в която е изменен с решението на директора а дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“. Посочената касационна жалба е била оттеглена. С решение № 15688/17.12.2018 г., постановено по адм.д. № 9690/2020 г., Върховният административен съд е отменил решение № 5126/22.07.2019 г. и решение № 6445/31.10.2019 г., постановени по адм.д. № 2970/2019 г. на Административен съд София град, като е върнал делото на Административен съд София град за ново разглеждане от друг съдебен състав при спазване на указанията, дадени в съдебното решение. В мотивите си съдът е приел, че към момента на издаване на ревизионния акт – 07.09.2018 г. е изтекла давността по отношение на оспорените задължения за ДДС. Независимо от това, обаче в мотивите си съдът е посочил, че при изтичане на давността преди издаване на ревизионния акт съдът е следвало да приложи чл. 160, ал. 4, изречение второ от ДОПК, което той не е сторил. При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на допълнително установените задължения за ДДС, произтичащи от непризнато право на признаване на данъчен кредит в размер на 193 650, 83 лв. по фактура № 1280/30.11.2010 г., издадена от [фирма]. Като доказателство по сора е представена фактура № 1280/30.11.2010 г., издадена от [фирма], с посочен предмет на доставката сглобяема покривна конструкция на стойност 57 630 лв. и поточна линия за производство на пелети на стойност 910 624, 13 лв., като начисленият ДДС е в размер на 193 650, 83 лв. Съгласно приложена счетоводна справка, покупката на активите е осчетоводена по дебита на сметки 203 сгради и конструкции и 204 машини и оборудване. Представени са обратна ведомост за периода от 16.05.2010 г. до 31.12.2010 г., счетоводен баланс и отчет за приходите и разходите за 2010 г. и за 2011 г. По време на предходната ревизия от жалбоподателя е представен договор за продажба на линия за производство на пелети от 30.11.2010 г., сключен между продавача [фирма] и купувача „Е. А 2010“ и обяснение, че активите са на съхранение в база на „Европа комерс 4

Е., находяща се в [населено място], без да се посочва точен адрес на местонахождението им. Представени са доказателства за разплащане между страните (в брой), включително по предходна доставка на активите, приемо-предавателен протокол. При проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът е отразил процесната фактура в дневника за продажби за съответния данъчен период като издадена от жалбоподателя. Във връзка с изисканите доказателства за доставката на активите по фактура № 1280/30.11.2010 г. (поточна линия за пелети и сглобяема покривна конструкция), от [фирма] не са представени документи за плащане, за произхода, и превоза им. За извършената насрещна проверка на [фирма] е бил изготвен протокол за извършена насрещна проверка № П-0400418052826-141-001/04.04.2018 г. Във връзка с представените писмени обяснения от управителя на жалбоподателя от 22.03.2011 г., че закупените дълготрайни материални активи – покривна конструкция и машина за пелети се съхраняват в база на [фирма] в [населено място], е била извършена справка в Агенцията по вписванията, като е било установено, че това дружество няма имотни партии в [населено място]. От присъединения като доказателство по спора протокол за извършена насрещна проверка № 2245-1104383-1/26.05.2011 г. на [фирма] се установява, че е представена декларация от управителя, в която е посочено, че цитираните дълготрайни материални активи се съхраняват в негова база, находяща се в [населено място] и [населено място], област П., наета от [фирма] с договор за наем от 02.06.2008 г. В хода на ревизионното производство по отношение на фактура № 1280/30.11.2010 г. са представени приемо-предавателен протокол от 27.10.2010 г. между [фирма] и [фирма], приемо-предавателен протокол от 30.11.2010 г. между [фирма] и жалбоподателя, в който е посочено, че вещта се оставя на съхранение на [фирма], договор за наем от 06.01.2010 г. между № Р-22002218000872-091-001/07.09.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. [фирма] и [фирма] за открита площ 300 кв.м. в [населено място], договор от 30.11.2010 г. за заем за послужване между ревизираното лице в качеството на заемодател и [фирма] в качеството му на заемател. Правилни са изводите на органите по приходите, че посочените документи не могат да удостоверяват реалната възможност на прекия и на предходния доставчик да разполагат с фактурираните на жалбоподателя дълготрайни материални активи, нито факта на фактическото предаване на същите и последователното прехвърляне на правото на собственост върху [фирма] и ревизираното лице по отношение на процесните вещи. Страните не спорят по отношение на обстоятелството, че през ревизирания период по отношение на дружеството не са установени нарушения на счетоводното законодателство (установявания в тази насока се съдържат в ревизионния доклад, нито в ревизионния акт), не се спори между страните относно обстоятелството, че процесната фактура документира доставка на стока. Спорът между страните е относно обстоятелството кой е действителният доставчик на стоките, доколкото

изводите на органите по приходите са, че дружеството посочено като доставчик в процесната фактура, не е действителният доставчик на стоките. По-конкретно спорът между страните се определя от преценката на обстоятелството дали жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба, дали е знаел, или е трябвало да знае този факт. Преди да формира правните си изводи относно това доколко това обстоятелство е обосновано от органите на приходната администрация, съдът прави извода, че действително от събраните по делото доказателства не се установява техническата и кадрова обезпеченост на дружеството, посочено като доставчик, за реалното осъществяване на доставките по процесната фактура. Действително, като доказателства по спора са представени приемо-предавателни протоколи, но същите не съдържат индивидуализиращи данни за продадената поточна линия, не се посочва мястото, на което е било осъществено предаването, мястото, където ще се съхранява поточната линия. Правилно органите по приходите са съобразили и обстоятелството, че предходният доставчик [фирма] не е представил документи от производител или вносител, техническа документация. Дадени са противоречиви обяснения относно местонахождението на поточната линия, а по отношение на покривната конструкция не е представена информация къде е монтирана и дали същата е използвана за дейността на дружеството. Представеният договор за наем на открита площ от 300 кв.м., намиращ се в [населено място] не отрича така направените изводи, доколкото не са представени доказателства за платени консумативи от наемател, платени наемни вноски, освен това договорът е сключен за 1-годишен срок, считано от 06.01.2010 г., като към датата на претендираната продажба – 30.11.2010 г., както и на втория приемо-предавателен протокол, този договор е изтекъл, като няма представени доказателства за удължаването му. Правилни са изводите на органите по приходите, че представеният договор за заем за послужване от 30.11.2010 г., сключен между заемодателя [фирма] и заемателя [фирма], който е и предходен доставчик на поточната линия, не доказва, че към момента на продажбата на актива от „П. Р. А К. 2000“, същият фактически се е намирал в [населено място]. Съобразно клаузите на договора, ревизираното дружество, след като е закупило поточната линия, чийто предходен доставчик е [фирма], е предоставило същата на последното да я ползва, срещу задължението му да извърши основен ремонт и дая съхранява. Не са представени доказателства, от които да са установява, че жалбоподателят е въвел актива в експлоатация и да я е ползвал във връзка с извършваната от него икономическа дейност. От събраните по делото доказателства не се установява за периода от покупката на посочените активи до м. 09.2011 г. (датата на deregистрацията му по ЗДДС), жалбоподателят да е декларирал облагаеми доставки от продажбата на пелети, доколкото и основната дейност на дружеството е отдаване на автомобили под наем. Не се отразява като определящо за правото на приспадане на данъчен кредит и обстоятелството дали доставчикът е начислил ДДС в предвидените за това срокове. Всъщност това е обстоятелство, по което страните не спорят, не

се установява подобен спор да е съществувал между страните както по време на ревизионното производство, така и по време на оспорването на ревизионния акт по административен ред, установявания в тази насока и отказ в тази насока именно на това основание на правото на приспадане на данъчен кредит не се съдържат нито в ревизионния акт, нито в ревизионния доклад, нито в решението на решаващия административен орган. Това е така предвид и обстоятелството, че самият факт на издаване на фактурата, нейното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по нея 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. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесната

фактура. Данъчнозадълженото лице, което иска приспадане на ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените за това условия. То е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от данъчнозадължени лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки и, по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват документи, държани от доставчици на стоки или услуги, от които данъчнозадълженото лице е придобило стоки и услуги, за които е платило ДДС (в този смисъл решение на съда на Европейския съюз от 21 ноември 2018 г. по дело С-664/16). Такива доказателства не са представени от жалбоподателя в хода на ревизионното производство, не са представени в хода на производството пред тази съдебна инстанция. Подлежи на разглеждане и въпроса доколко обстоятелството, че не се установява наличието на техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките е достатъчно по същността си, за да обоснове изводи за отказа за правото на приспадане на данъчен кредит. Според постоянната съдебна практика правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, използвани за целите на техните облагаеми доставки, представлява основен принцип на общата система на ДДС. Както Съдът многократно е постановявал, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, когато материалните и процесуалните изисквания или предпоставки, които обуславят това право, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, С-80/11 и С-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., А., С-329/18, ЕU:С:2019:831, т. 27 и от 16 октомври 2019 г., G.). Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, С-80/11 и С-142/11, т. 39, както и от 19 октомври 2017 г.). Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи доставки на определени услуги е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи на себестойността (решения от 6 юли 2006 г., К. и R. R., С-439/04 и С-440/04, т. 49 и от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, С-80/11 и С-142/11, т. 40 и определение от 10 ноември 2016 г. по дело С-446/2015). Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество. 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. Що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане, които се приравняват на формални изисквания или предпоставки, член 178, буква а) от Директивата за ДДС предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и 238—240 (решение от 12 април 2018 г., В. —Indústria de R., C-8/2017). Освен това съгласно член 273, първа алинея от Директива 2006/112 държавите членки могат да наложат други задължения, наред с предвидените в тази директива, ако считат това за необходимо с оглед на правилното събиране на ДДС и предотвратяването на данъчните измами. Мерките, приети от държавите членки, не трябва обаче да излизат извън необходимото за постигането на такива цели. Поради това те не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралитета на ДДС (решение от 19 октомври 2017 г., Р. С.). В това отношение следва да се припомни, че материалноправните изисквания, които обуславят упражняването на правото на приспадане, са изпълнени само ако доставката на стоки или услуги, за която се отнасят фактурите, е действително извършена. Съдът вече се е произнесъл, че проверката за наличието на облагаема доставка трябва да се осъществи в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, като се извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по конкретния случай (този смисъл решения от 6 декември 2012 г., Б., C-285/11, т. 31 и 32, и от 31 януари 2013 г., Строй транс C-642/11, т. 45). Въпреки това обстоятелството, че съответните услуги не са били доставени от издателя на фактурите или неговия подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимия персонал и материали не е достатъчно, за да се приеме, че не е налице доставка на разглежданите стоки и да се изключи правото на приспадане, което претендира жаалбоподателят, тъй като това може да се дължи както на прикриване с измамна цел на доставчиците, така и на просто използване на други подизпълнители (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Tóth, C-324/11). Следователно процесните доставки на стоки представляват доставки на стоки, въпреки че въпросните услуги са доставени от издателя на фактурите и не е установено лицето, от което в действителност тези стоки са били придобити, ако отговарят на обективните критерии, на които се основава това понятие и ако не представляват измама с ДДС (в този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., D. R., C-494/12, т. 20—22, както и по аналогия решение от 17 октомври 2019 г., U., C-653/18). С оглед на това следва да се

припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 и Съдът многократно се е произнасял, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (в този смисъл решения от 6 юли 2006 г., К. и R. R., C-439/04 и C-440/04, т. 54 и 55 и от 16 октомври 2019 г.). Ако това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва измама, то случаят ще е същият и когато данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, която е част от измама с ДДС (в този смисъл решения от 6 юли 2006 г., К. и R. R., C-439/04 и C-440/04, т. 56, от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 46 и от 6 октомври 2019 г.). Когато самото данъчнозадължено лице не е извършител на измама с ДДС, може да му се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги (в този смисъл решение от 16 октомври 2019 г., G.). В този смисъл по отношение на степента на дължима грижа, изисквана от данъчнозадължено лице, което желае да упражни правото си на приспадане, Съдът вече многократно е постановявал, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички мерки, които могат разумно да се искат от него, за да се увери, че осъществяваната от него доставка не го води до участие в данъчна измама. Мерките, които в конкретния случай е разумно за тази цел да се изискат от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от стопански субект нагоре по веригата, се определят главно с оглед на обстоятелствата по конкретния случай (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 54 и 59 и от C-101/2016). Без съмнение, когато са налице данни за евентуални нарушения или измама, добрият търговец би могъл, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност (решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, Данъчната администрация обаче не може да налага на данъчнозадълженото лице да извършва комплексни и задълбочени проверки по отношение на своя доставчик, като с това на практика посочената администрация прехвърля собствените си контролни задължения върху данъчнозадълженото лице (решение от 19 октомври 2017 г., P. S., C-101/16, т. 51). По-специално Съдът вече е постановил, че данъчната администрация не

може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (решение от 21 юни 2012 г.). Освен това според постоянната съдебна практика, тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, данъчните органи трябва надлежно да установят обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е извършило измама или знаело, или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама. След това националните юрисдикции следва да проверят дали съответните данъчни органи са установили наличието на такива обективни данни (в този смисъл решения от 12 април 2018 г., В. — *Indústria de R.*, С-8/17, т. 39 и от 16 октомври 2019 г., *G. A. H.*, С-189/18, т. 36). В този смисъл, ако поради извършени от издателя на фактурата или от други оператори нагоре по веригата данъчни измами или нарушения данъчната администрация сметне, че реално не е извършена сделката, която е отразена във фактурата и с която се обосновава правото на приспадане, за да може да откаже да признае въпросното право, тя трябва да установи — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., *Signum A. S.*, С-446/15, непубликувано). Тъй като правото на Съюза не предвижда правила относно реда и условията за събиране на доказателства в областта на измамите с ДДС, тези обективни данни трябва да бъдат установени от данъчната администрация в съответствие с правилата за доказване, предвидени в националното право. Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза (в този смисъл решения от 17 декември 2015 г., *W.*, С-419/14, т. 65 и от 16 октомври 2019 г., *G. A.*). В процесния случай органите по приходите са приели, че е налице заобикаляне на закона и на данъчното облагане. Снабдяването с необходимата информация за доставчика не надхвърля разумната грижа, която следва да бъде положена от добросъвестния търговец, като бездействието на ревизираното лице е част от субективния елемент на злоупотреба с право и презумира знанието му за това. Въпросът, който подлежи на изследване е дали органите по приходите въз основа на обективни данни са установили обстоятелството, че този получател (жалбоподателят в това съдебно производство) е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да

провери. Настоящата съдебна инстанция прави извода, че органите по приходите въз основа на обективни данни са установили обстоятелството, че жалбоподателят в тази съдебна инстанция е трябвало да знае, че сделките, по които е страна са част от измама с ДДС. Жалбоподателят като страна по тези сделки е следвало, полагайки грижата на добър търговец да извърши съответните проверки в достъпните регистри, от които да установи, че компанията, с която договаря е регистрирана в много кратък период, предхождащ сключването на договорите, да установи обстоятелството относно техния предмет на дейност. Няма писмени доказателства, от които да може да се установи как страните по договора са влезли в контакт, по какъв начин именно това търговско дружество, издател на процесната фактура, са бил избран за доставчик. Няма писмени доказателства относно това какви са били изискванията на жалбоподателя (възложител по процесния договор) във връзка с изпълнението на договора. Няма писмени доказателства, или доказателства за проведени разговори между страните по договора относно начина на формиране на цената, което прави възможен извода за липсата от страна на жалбоподателя на направена оценка на риска, който би възникнал при неизпълнението на договора. Установява се, че жалбоподателят не е предприел всички тези разумни мерки, които по никакъв начин не биха могли да бъдат определени като непропорционални. Разумно и, не в противоречие с добрата търговска практика е, жалбоподателят да е направил проучване, по отношение на компанията, с която договаря доставката на определени стоки, разумно и не непропорционално е изискването да посети офиса на компанията, която избира за свой доставчик, разумното е да проследи историята на създаването на съответната компания. При сключването на договори на голяма стойност, каквито несъмнено е процесния такъв, жалбоподателят е следвало да се увери, че дружеството, посочено като негов доставчик има съответния опит в доставянето на процесните стоки. И това е обстоятелство, което несъмнено би било проверено от всеки добър търговец, и обстоятелство, което несъмнено не изисква усилия, които надвишават разумните такива. Дружеството не е предприело минималните стъпки, за да защити икономическите си интереси, и по този начин максимално да минимизира риска за участието си в данъчна изама. Не може да се приеме, че жалбоподателят е направил всички необходимо, за да се увери, че сделките, по които е страна не са част от измама с ДДС. При това положение следва да се приеме, че жалбоподателят губи правото си на приспадане на ДДС, но не като наказание за негова небрежност, а именно защото не са постигнати обективните критерии за правото на приспадане. 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, не се установява обстоятелството процесните стоки да са използвани от жалбоподателя за нуждите на икономическата му дейност. При съобразяването на тези обстоятелства следва извода за законосъобразност на ревизионния акт в обжалваната му част. При съобразяването на мотивите, съдържащи се в решение № 15688/17.12.2020 г., ревизионният акт следва извода, че давността за посочените задължения е изтекла към момента на издаване на ревизионния акт. В тази връзка, при съобразяване на посочените мотиви, съдът следва да приложи нормата на чл. 160, ал. 4, изречение второ от ДОПК. Съгласно чл. 160, ал. 4, изречение второ от ДОПК, когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство, и е уважено възражение за изтекла давност, съдът се произнася по основанията и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

Искане за присъждане на разноски е направено от ответника, поради което на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да му се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 4461, 51 лв.

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

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

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] (с предишно наименование [фирма]) срещу ревизионен акт № Р-22002218000872-091-001/07.09.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., в частта му, в която е потвърден с решение № 1966/17.12.2018 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 193 650, 83 лв. по фактура № 1280/30.11.2010 г., издадена от [фирма], като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4466, 51 лв.

РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22002218000872-091-001/07.09.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. не подлежи на принудително изпълнение.

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