

# РЕШЕНИЕ

№ 343

гр. София, 19.01.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав**, в публично заседание на 14.10.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Камелия Стоянова**

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **12612** 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-22002218007450-091-001/20.06.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № 1548/12.09.2019 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 23 770, 60 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Оспорват се и направените от органите по приходите заключения за недоказан международен транспорт с получател „К. М“ О., Руска Федерация. Претендират се разноски, представляващи внесена държавна такса за образуване на съдебното производство, внесен депозит за изготвена съдебно-счетоводна експертиза и възнаграждение за юрисконсулт.

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-22002218007450-020-001/05.12.2018 г.,

изменена със заповед № Р-22002218007450-020-002/07.03.2019 г., заповед № Р-22002218007450-020-003/05.04.2019 г. и заповед № Р-22002218007450-020-004/03.05.2019 г., издадени от В. В., началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията му по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 31.01.2018 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. Изготвен е ревизионен доклад № Р-22002218007450-092-001/27.05.2019 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. Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК във връзка с решение № 1789/19.11.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., с което е отменен ревизионен акт № Р-22220215008561-091-001/03.08.2016 г. и преписката е върната на органа по приходите с указания за извършване на нова ревизия. С ревизионния акт на търговското дружество са определени допълнителни задължения за ДДС в размер на 23 770, 60 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 257, 29 лв.

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 са били връчени искания за представяне на доказателства и писмени обяснения № Р-22002218007450-040-001/28.01.2019 г., № Р-22002218007450-040-002/23.04.2019 г. В изпълнение на указанията, дадени с решение № 46/10.01.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., на основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], както и на предходни доставчици [фирма], [фирма], [фирма]. С протоколи № Р-22002218007450-П.-002/10.05.2019 г. и № Р-22002218007450-П.-001/10.05.2019 г. са приобщени доказателствата от извършени ревизионни производства на [фирма], приключили с ревизионен акт № Р-22221918001014-091-001/13.08.2018 г. и ревизионен акт № Р-22-00218006429-091-001/08.05.2019 г. Съгласно установяванията в ревизионния акт, през процесния период основната дейност на дружеството е международен транспорт и дейност като застрахователен агент, като дружеството декларира, че дейността му се извършва в нает офис, находящ се в [населено място], [жк], [улица] наета обособена част от автобаза „М.“, [населено място], кв. В., където се осъществява техническата поддръжка и е използвана за паркинг на наетите товарни моторни превозно средства и пътни превозни средства.

За ревизирания период дружеството разполага с 10 назначени лица на трудови договори. Дружеството няма деклариран собствени обекти и не притежава собствени транспортни средства, а е наело такива от [фирма], дружеството не притежава дълготрайни материални активи, няма заведени инвентар, оборудване, офис и компютърна техника. Към 31.01.2018 г. дружеството отчита налични краткотрайни активи по сметка 302 материали, дебитно салдо в размер на 1128, 79 лв., аналитични партии гориво сметка 3021 – дебитно салдо в размер на 1128, 79 лв. и 3023 гориво –

дебитно салдо в размер на 4826, 91 лв. Дружеството не е представило доказателства за наличие на възможност за съхранение на горива – собствени или наети съдове и бази. В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 17/15.01.2018 г. с посочен предмет на доставката абонаментна поддръжка на уеб сайт [www.abevil.com](http://www.abevil.com). Към фактурата е приложен и приходен касов ордер № 17/16.02.2018 г. Установява се, че фактурата е издадена на основание сключен на 04.12.2017 г. договор между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] като изпълнител, с посочен предмет периодична поддръжка интернет на сайт [www.abevil.com](http://www.abevil.com). [фирма] е посочил, че подизпълнител на услугата е [фирма] (дружество, регистрирано по ЗДДС на 10.10.2017 г.). Представени са договор за поддръжка и системно обновяване на интернет сайт от 04.12.2017 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, фактура № 619/15.01.2018 г., издадена от [фирма] на стойност 490 лв. без начислен ДДС, разходен касов ордер № 45/15.01.2018 г., протокол № 619/15.01.2018 г. за предаване на услугата по абонаментна поддръжка на уеб сайт.

При извършената насрещна проверка на [фирма], това дружество е потвърдило за издадената към [фирма] фактура, представило е протокол за подадена декларация № 1 и № 6, приложение б към декларация б, разчетно-платежна ведомост за начислени и платени заплати на персонала, трудов договор № 3/21.10.2013 г., допълнително споразумение към договора и справка за прието уведомление по чл. 62 на лицето А. Ч., договор от 04.12.2017 г. Установено е, че фактура № 619/15.01.2018 г., издадена от [фирма] е с предмет абонаментна поддръжка на уеб сайт [www.abevil.com](http://www.abevil.com), като в представения констативен протокол № 619/15.01.2018 г. са описани дейности – абонаментна поддръжка на посочения сайт, изпълнителят предава, а възложителят приема без възражение извършването на услугата. От представената оборотна ведомост е установено, че по сметка 206 дружеството е отразило налични активи – машини и оборудване на стойност 1389 лв. и начислени амортизации на дълготрайни материални активи в размер на 57, 78 лв. От представената инвентарна книга са установени активи Т. S. 50D-106 с дата на отписване 16.10.2016 г. След анализ на доказателствата, органите по приходите са направили извода, че не са представени изискваните по реда, предвиден в ДОПК обяснения и доказателства относно това какво е включено в услугата „абонаментна поддръжка на уеб сайт“ и в какво конкретно се изразява поддръжката на сайта. Не са били представени и документи, удостоверяващи, че лицето сочено за извършител на услугата притежава необходимата квалификация в областта на информационните технологии. Направили са извода, че за [фирма] не е налице очакван и постигнат резултат по доставката, като от регистрацията си дружеството декларира единствено и само услуги към клиентите си [фирма] и „К. М“ О..

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 15/31.01.2018 г. с посочен предмет на доставката почистване на композиция (комплексно почистване на автомобил СА 9890 НМ/С9867ЕМ). С оглед на установяване на местонахождението на композицията органите по приходите са поискали представянето на доказателства, като е бил представен график до 14.01.2018 г., не са били представени доказателства, че превозното средство след осъществяване на курса до Република Румъния се е завърнало в страната, което да потвърди възможността за почистването му на 15.01.2018 г. на територията на страната. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на посоченото от

[фирма] като подизпълнител на услугата дружество [фирма], като е установено издаването на фактура № 3/31.01.2018 г. Представен е и договор за почистващи услуги от 08.01.2018 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] като изпълнител за комплексно почистване на Т. композиции и лекотоварни автомобили в автопарк на [фирма], фактура № 3/31.01.2018 г. с предмет месечно почистване на тежкотоварни автомобили (комплексно почистване на влекач 15 броя, почистване на ремарке 15 броя, пране на тапицария – 15 броя с данъчна основа 4575 лв., като към фактурата са представени 11 броя заявки от [фирма], в които са посочени регистрационните номера на моторните превозни средства, на които следва да се извърши почистването. Не са представени доказателства и информация за датите на изготвяне и изпращане на заявките към [фирма], не е представен приемо-предавателен протокол за предаване на процесната композиция, подписан между [фирма] и [фирма]. От друга страна, [фирма] е декларирал, че процесната услуга – почистване на Т. композиции, е извършена от подизпълнител [фирма], като е представен договор за извършване на услуги (почистване) от 10.01.2018 г. между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител за абонаментно почистване на хале № 3 и прилежащи външни части, находящо се в [населено място], кв. В. и за абонаментно почистване на Т. композиции на адрес автобаза „М.“, фактура № 1/31.01.2018 г., издадена от [фирма] с предмет абонаментно почистване съгласно заявка и график. Фактурата е без начислен ДДС поради обстоятелството, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС от 16.05.2016 г.

Представен е и протокол № 10/31.01.2018 г. за предаване на абонаментно почистване на хале и на 15 броя Т. композиции, съгласно договор и заявка. В протокола не са посочени регистрационните номера на Т. композициите, както и не са представени протоколи на датата на почистване на Т. композициите, поради което органите по приходите са направили извода, че не може да се докаже, че процесната композиция е била почиствана на 15.01.2018 г. Представена е месечна заявка с прогнозен график за почистване, от която е видно, че композицията е предвидено да се почисти на 15.01.2018 г., но липсва дата, на която е била подадена заявката. Била е извършена насрещна проверка и на [фирма], като е установено, че в оборотната ведомост за м. 01.2018 г. [фирма] е посочило налични активи – машини и оборудване по сметка 206 на стойност 10 106, 70 лв., включително водоструйка, пароструйка, прахосмукачка, уред за почистване на стъкла.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 21/12.01.2018 г. с посочен предмет на доставката поправка на брезент – прошиване и пролепване на С9867ЕМ, с начислен ДДС в размер на 113 лв. Извършена е насрещна проверка на [фирма], като дружеството е представило договор за изработка от 18.10.2017 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител с посочен предмет изработване – ушиване на Т. покривало от брезент за ремарке на влекач с рег. [рег.номер на МПС], заявка от [фирма] за извършване на услуга поправка и прошиване на брезент на МПС с рег. [рег.номер на МПС], на която е отбелязана дата 15.01.2018 г., приемо-предавателен протокол от 15.01.2018 г. за предаване на извършена услуга – прошиване и подлепване на брезенти, хронологичен регистър на сметки 411 в кореспонденция със сметки 703, 453/2 и 501, по които е осчетоводена фактурата, оборотна ведомост, от която е видно, че дружеството няма заведени дълготрайни материални активи и персонал, договор за извършване на шивашки услуги от 04.10.2017 г., сключен между

[фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител с посочен предмет шивашки услуги – ушиване и поправка на работно облекло и Т. покривала по предварителна заявка, на договорени цени, посочени в оферта, оферта № 30/04.10.2017 г. от [фирма], в която на позиция 12 е посочена цена за изработка на 1 брой Т. покривало в размер на 480 лв., фактура № 10/31.01.2018 г., издадена от [фирма] с посочен предмет шивашки услуги съгласно протокол на стойност 5968 лв., като на фактурата е отбелязано плащане в брой и е представен разходен касов ордер № 6/31.01.2018 г.

Органите по приходите са установили несъответствие в датата на извършване на поправката – така в протокола е посочена дата 12.01.2018 г., а на подадената заявка от [фирма] към [фирма] е посочена дата, на която да бъде извършено подшиване и подлепване на брезенти – 15.01.2018 г. Органите по приходите са установили липсата на информация относно обстоятелството, какво е наложило през м. 01.2018 г. да се извърши поправка на брезент на покривало, изработено през м. 11.2017 г., липсва информация и за начина на калкулиране на цената на услугата. С протокол № 22002218007450-П73-001/10.05.2019 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на ревизионно производство на [фирма], сред които и декларация от М. С. Б. – управител на [фирма], в която тя посочва, че дружеството не е извършвало дейност от регистрацията му през 2016 г. до момента и не е издавало фактури на клиенти. Органите по приходите са направили извода, че [фирма] е използвало документи с невярно съдържание.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 11/30.11.2018 г. с ДДС в размер на 244 лв., с посочен предмет на доставката ремонтни услуги. В дадените обяснения дружеството е посочило, че ремонтът е извършен с части, които са осигурени от него, представен е констативен протокол и приемо-предавателен протокол за извършения ремонт. Извършена е насрещна проверка на доставчика [фирма], като от дружеството са представени процесната фактура, придружена с приходен касов ордер от 16.02.2018 г., договор за осигуряване на сервизни услуги за служебни автомобили на [фирма] от 01.11.2017 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] като изпълнител, заявка, приемо-предавателен протокол и констативен протокол от 16.01.2018 г., обратна ведомост за м. 01.2018 г., фактура № 681/01.03.2018 г. издадена от [фирма] като подизпълнител с посочен предмет на доставката услуга, договор за сервизни услуги от 18.10.2017 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, калкулация за извършен труд за м. 01.2018 г., констативни протоколи и заявки за изпълнение, включително констативен протокол от 16.01.2018 г. за извършена смяна и/или ремонт на авточасти, предоставени от възложителя на МПС [рег.номер на МПС] и С9867ЕМ, съгласно заявка. Съгласно дадени от [фирма] обяснения, дейността на дружеството е свързана с осигуряване на сервизни и ремонтни услуги по предварителна заявка на товарни автомобили и техническо обслужване, които се извършват от подизпълнител. За целите на ревизионното производство, с протокол № Р-22002218007450-П.-001/10.05.2019 г. са приобщени доказателства от ревизионно производство на [фирма], приключило с ревизионен акт № Р-22002218002649-091-001/08.05.2019 г., като съгласно отразеното в този ревизионен акт управител на [фирма] е Б. Г. Л., като същото е управител и на [фирма] и [фирма], като за ревизионния период [фирма] е било обслужвано счетоводно от [фирма].

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на

[фирма] 18 броя фактури с размер на ДДС 23 266, 60 лв. (№ 84/0201.2018 г., 94/02.01.2018 г., 96/02.01.2018 г., 87/03.01.2018 г., 98/03.01.2018 г., 90/04.01.2018 г., 101/04.01.2018 г., 92/05.01.2018 г., 103/05.01.2018 г., 96/06.01.2018 г., 98/06.01.2018 г., 105/08.01.2018 г., 101/09.01.2018 г., 108/09.01.2018 г., 103/10.01.2018 г., 110/10.01.2018 г., 105/11.01.2018 г., 107/12.01.2018 г., с посочен предмет на доставките части и консумативи МПС). В хода на ревизионното производство [фирма] е представило обяснения, съгласно които закупените от [фирма] резервни части и консумативи се влагат в мотори превозни средства, използвани от дружеството в основната икономическа дейност и се изписват като разход директно в сметка 601. Всички закупени резервни части и консумативи са заявени по повод на възникнала необходимост от техническа поддръжка и ремонт на моторните превозни средства и пътните превозни средства, използвани от дружеството в основната икономическа дейност. Необходимите резервни части и консумативи са заявявани от ръководител транспорт или от управителя на дружеството, като за ревизирания период същите са били закупени от [фирма], като складът на този доставчик се намира в П., [улица]. Частите са били превозвани с товарни автомобили, използвани от [фирма] – Форд Транзит, при превозването им са попълвани пътни листове на Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС] . При предаването им от доставчика са подписвани приемо-предавателни протоколи. След закупуването на материалите същите са превозвани до автобаза „М.“ в кв. В., където са извършвани ремонтите и техническата поддръжка, като консумативите са предавани на шофьорите на моторните превозни средства и ръководителя транспорт с вътрешни приемо-предавателни протоколи и са влягани в товарните автомобили при експлоатацията им.

При извършване на техническа поддръжка и ремонт вложените резервни части са описвани в ремонтни карти, от които е видно в кои моторни превозни средства са вложени, от кого и кога. В хода на насрещната проверка на [фирма], това дружество е дало обяснения, в които е посочило, че се занимава с търговия на едро с автомобилни гуми, части и автокозметика. Дружеството е използвало складово помещение под наем, като е представен договор за наем от 07.08.2017 г. Х. П. Х.. Представени са копия на процесните фактури, придружени със стокови разписки, заявки и приемо-предавателни протоколи, оборотни ведомости, аналитични регистри на счетоводни сметки 401 доставчици, 411 клиенти, 702 приходи от продажба на стоки, 453/2 ДДС продажби, 501 каса в лева, договор за поръчка от 01.11.2017 г., съгласно който доверителят [фирма] възлага на довереника [фирма] да осигурява периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи пи поискване, като довереникът се задължава да изпълнява възложените поръчки о свое име и за сметка на доверителя. Представени са и копия на фактури от предходни доставчици – [фирма] и [фирма]. При проверката в информационния масив на НАП е установено, че за данъчен период м. 01.2018 г. [фирма] декларира извършени доставки към клиенти [фирма] и [фирма]

на обща стойност 250 347 лв. За данъчен период м. 01.2018 г. [фирма] декларира получени доставки от [фирма] и [фирма] на обща стойност 250 301 лв. Установено е, че данните не съответстват на счетоводните записвания в дружеството – по оборотна ведомост [фирма] отчита в сметка 304 стоки начално салдо – 0.00 лв., дебитен оборот 243 611 лв. и кредитен оборот 239 611 лв.

Органите по приходите са установили несъответствия с влягането на процесните части в моторните превозни средства. Била е извършена съпоставка с представената информация и доказателства относно местонахождението на автомобилите през процесния период, като са били установени несъответствия, описани на стр. 44 – 45 от ревизионния доклад. Съгласно представения график за движение на автомобилите за периода е установено, че част от моторните превозни средства, посочени във вътрешно приемателните протоколи за предадени/получени консумативи, са се намирали извън територията на страната. В същото време, в отчетността на ревизираното лице липсват/няма данни за командироване на съответните лица, няма и данни за ползвани сервизни услуги във Федерална Република Германия за подмяна на гуми или консумативи. Установено е (съобразно дадените обяснения), че част от посочените моторни превозни средства не са били в движение, което не поражда необходимостта от зареждане с консумативи. Във връзка с количеството вложени резервни части, материали и консумативи в моторни превозни средства, експлоатирани от [фирма] и закупени по фактури, издадени от [фирма], в хода на ревизионното производство е била възложена експертиза със задачи да се очертаят границите (минимална и максимална) за възможните количества вложени резервни части, материали и консумативи в моторните превозни средства, експлоатирани от [фирма], за периода от 01.08.2017 г. до 31.01.2018 г., по отношение на получените доставки на резервни части да се установи дали същите са съотносими с използваните от [фирма] автомобили и ремаркета, да се определи видът на ремонтите според вида на вложените резервни части, да се посочи дали са необходими квалифицирани лица, какво време и какво налага подмяната на резервните части.

В изготвената от вещото лице експертна оценка, количеството на вложените резервни части, консумативи и козметични средства в стопанисваните от [фирма] моторни превозни средства и пътни превозни средства за периодите от 01.08.2017 г. до 31.01.2018 г., са определени на база на разходни норми по каталог, указания на производители и практически опит. В заключението е посочено например, че съгласно издадените от [фирма] фактури, [фирма] следва да е закупил и вложил 77 гуми, като за разглежданите моторни превозни средства за сезон могат да се вложат до 24 броя. Отбелязано е също така, че закупените резервни части следва да са монтирани в специализирани сервизи (каквито в случая липсват), като за част от ремонтните дейности се изисква и наличието а квалифициран персонал, при необходимо техническо време за

изпълнение до над 10 дни. В заключението си експертът е посочил (след направен оглед на 11.11.2018 г., че в автобаза „М.“ (тесен гараж, без кран), би било изключително трудно, дори невъзможно извършването на ремонт на двигател, съединителна глава, кормилна кутия, пневматична възглавница и др., като според експерта такива ремонти могат да се извършат от един майстор и един помощник, като времето за ремонта, особено на двигателя не може да се извърши за един или два дни, както е посочено в ремонтните карти. Освен това е необходима и специализирана техника за извършване на ремонтите. Експертът е направил заключението, че количествата на доставените подобрители и консумативи надвишават в пъти установените за ползване в практиката.

При анализ на събраните доказателства органите по приходите на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС са отказали правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма], в размер на 23 770, 60 лв., по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Органите по приходите са направили и констатацията, че в хода на ревизията всички контакти с ревизираното дружество, преките и предходните доставчици са осъществени по електронен път, от сходни IP адреси, като от това обстоятелство са направили извода, че е налице презумпция за знание и ревизираното лице не е възможно да не предполага, че участва в привидна доставка с цел злоупотреба с ДДС и произтичащите от това благоприятни правни последици за него, в случая упражнено право на приспадане на данъчен кредит.

С ревизионния акт не са определени допълнителни данъчни задължения на [фирма], във връзка с извършен международен транспорт, осъществен по заявки от „К. М“ О., но органите по приходите са направили констатации относно недоказан международен транспорт по заявки на „К. М“ О.. От събраните по делото доказателства се установява, че за ревизирания период дружеството е декларирало извършване на международен транспорт по чл. 30 от ЗДДС, като получател на услугите е посочено [фирма], Руската Федерация, като е представен договор за спедиторски и транспортни услуги от 03.01.2017 г. Съгласно представените в хода на ревизионното производство документи, за дейността си дружеството използва следните (наети) моторни превозни средства – Форд Транзит с реги. [рег.номер на МПС] , товарен автомобил Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС] , товарен влекач Д., модел ФТ ХФ, рег. [рег.номер на МПС] , товарен влекач Д., модел ХФ 460 ФТ, рег. [рег.номер на МПС] , товарен влекач Д., модел 95 ХФ 430, рег. [рег.номер на МПС] , ремарке за товарен автомобил К., модел СДП27, рег. [рег.номер на МПС] . От дружеството е представена справка за извършените и фактурирани през периода превози, съдържаща данни за дестинации и престой, като справката съдържа данни в табличен вид по отношение на товарен влекач Д. с рег. [рег.номер на МПС] – информация за маршрут от 01.01.2018 г. до 31.01.2018 г. с лице водач на товарния автомобил В. П. (органите по приходите



са установили, че представения маршрут не е обвързан с издадени от ревизираното лице фактури, липсва и не е представена информация относно регистрационните номера на ремаркета, участвали в композиция с наетия влекач, като информация за това не е налична и в представените при извършената документална проверка международни товарителници.

По отношение на товарен влекач Д., рег. [рег.номер на МПС] - информация за маршрут от 29.11.2017 г. до 29.12.2017 г. с лице водач на товарния автомобил К. П., след тази дата Х. Д. (органите по приходите са установили, че представения маршрут не е обвързан с издадени от ревизираното лице фактури, липсва и не е представена информация относно регистрационните номера на ремаркета, участвали в композиция с наетия влекач, като информация за това не е налична и в представените при извършената документална проверка международни товарителници. По отношение на влекач Д. с рег. [рег.номер на МПС] и ремарке с рег. [рег.номер на МПС] – информация за маршрути за периода от 19.12.2017 г. до 23.12.2017 г. и от 02.01.2018 г. до 14.01.2018 г. – обвързани с 6 броя фактури, издадени през ревизирания период към клиент „К. М“ О., като не е представена информация за лице, водач на композицията. Представени са копия на пътни листове за Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС], представени са копия на международни товарителници за извършен международен транспорт през м. 01.2018 г., фактуриран през м. 03.2018 г. на МПС Форд Транзит с рег. [рег.номер на МПС], заповеди за командировки не са представени.

В хода на ревизионното производство са представени договор за наем на моторно превозно средство от 03.01.2018 г., сключен със [фирма] за наем на товарен влекач Д. с рег. [рег.номер на МПС], като от представеното свидетелство за регистрация се установява, че собственик на превозното средство е [фирма], а ползвател [фирма], договор за наем на моторно превозно средство от 03.01.2018 г., сключен със [фирма] за наем на ремарке на товарен автомобил К. с рег. [рег.номер на МПС], от представеното свидетелство за регистрация се установява, че собственик на моторното превозно средство е [фирма], договор за наем на моторно превозно средство от 03.01.2018 г., сключен със [фирма] за наем на товарен влекач марка Д. с рег. [рег.номер на МПС], като от представеното свидетелство за регистрация се установява, че собственик на моторното превозно средство е [фирма], договор за наем на моторно превозно средство от 03.01.2018 г., сключен със [фирма] за наем на товарен влекач марка Д. с рег. [рег.номер на МПС], като от представеното свидетелство за регистрация се установява, че собственик на моторното превозно средство е [фирма], а ползвател [фирма], договор за наем на моторно превозно средство от 20.01.2017 г., сключен с Л. Т. Н. за наем на товарен автомобил марка форд, модел Транзит с рег. [рег.номер на МПС], като от представеното свидетелство за регистрация се установява, че собственик на моторното превозно средство е Л. Т. Н., договор за наем на моторно превозно средство от 16.01.2017 г., сключен със [фирма] за наем на

товарен автомобил марка Фиат, модел Дукато с рег. [рег.номер на МПС] , като от представеното свидетелство за регистрация се установява, че собственик на моторното превозно средство е [фирма], представен е договор за абонаментно техническо обслужване от 03.01.2018 г., сключен между [фирма] възложител и [фирма] изпълнител.

В хода на ревизионното производство по отношение на наетите моторни превозни средства от наемодатели Л. Т. Н. и [фирма], е установено, че тези моторни превозни средства не са тяхна собственост към датата на сключване на договорите за наем. В хода на ревизионното производство е установено също така, че за ремарке за товарен автомобил К., рег. № 9867 ЕМ няма сключена валидна гражданска отговорност за ревизирания период. В хода на ревизионното производство е установено, че курсовете на транспортните средства са обвързани със следните фактури, издадени от [фирма] към „К. М“ О. – фактура № 7/05.01.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ), № 72/09.1.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ), № 73/12.01.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ), № 74/15.01.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ), № 75/17.01.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ), № 76/21.01.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ). Органите по приходите са направили извода, че е налице противоречива информация относно наличието на международни товарителници за извършен международен транспорт през м. 01.2018 г., фактуриран през м. 03.2018 г. на моторно превозно средство Форд Транзит с рег. [рег.номер на МПС] и пътни листове на Форд Транзит СА 7885 ХВ, тъй като в този период не се е движил. На 25 април 2019 г. е било извършено посещение на адреса на седалището на дружеството, като е бил извършен преглед на първични документи и анализ на международните товарителници, като е установена липса на четливи, а в някои случаи и липса на оригинални международни товарителници, като за част от превозите са били представени международни товарителници екземпляр 2, който би следвало да се предаде на получателя на стоката, открити са и допуснати нелогични грешки – като разменени място на товарене и разтоварване, в товарителниците не са вписани точните адреси на товарене и разтоварване на стоките и датите на получаването им, липсват данни за шофьори, извършили превоза.

В хода на ревизията не са били представени исканите обяснения и доказателства относно организацията на дейността, кой изготвя международните товарителници, как международните шофьори, които се твърди, че не се прибират до страната след всеки курс, ги получават, как са информирани за място, точен адрес на товарене и разтоварване, предаване на товари. След анализ на доказателствата органите по приходите са направили извода, че в отчетността на дружеството не са налични заповеди за командировка на шофьорите, липсват и не са представени първични счетоводни документи и осчетоводявания във връзка с предоставяне на аванси за предстоящи курсове, както и отчети за изразходвани парични средства след осъществяването им. Не са представени хронологии на счетоводни сметки,

където са намерили отражение разходи във връзка с курсове в страната и в чужбина, не са представени документи за платени пътни, винетни, фериботни, паркинг такси и други разходи във връзка с курсове на транспортните средства за извършени услуги към „К. М“ О., както и документи за зареждане на гориво извън територията на Република България. При преглед на първичните документи органите по приходите са установили, че дружеството не разполага с фактури или друг вид документи за заредено гориво в чужбина на транспортните средства, като от счетоводните фактури за горива, издадени от български доставчици – [фирма] е видно, че същите са на малки стойности и съответно за малки количества заредено гориво.

Съгласно дадените обяснения от ревизираното лице горивата и таксите във връзка с направените курсове по заявки от „К. М“ О. са за тяхна сметка, и се отчитат от тях, в [фирма] не се отчитат и осчетоводяват такива разходи, във връзка с направените за тях курсове. Относно плащането на по фактурите, които са издадени от [фирма] на „К. М“ О., дружеството посочва, че плащанията са в брой. Органите по приходите са установили, че са осчетоводени приходни касови ордери за получени плащания, но относно [фирма] за периода на ревизията при извършена проверка в информационния масив на Националната агенция за приходите – справка от данни от Z отчети на фискалното устройство за периода от 01.01.2018 г. – 31.01.2018 г. няма отчетени обороти, като по този начин е направен извода, че представените приходни касови ордери да създадени за нуждите на ревизионното производство и не отразяват реални взаимоотношения между двете дружества. Органите по приходите са приели, че транспортът не е бил осъществен, не може да се установи, че ревизираното лице е извършвало облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС, като е определена нулева данъчна основа по всички издадени фактури през ревизираните периоди, определен е начисления данък по всички издадени фактури като начислен неправомерно, без основание, и при липса на доставка. Прието е, че съгласно изискванията на ЗДДС, чл. 85, данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС и независимо, че няма безспорни доказателства за наличие на доставка, данъкът е дължим по силата на чл. 85 от ЗДДС.

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

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 основателна.

Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на допълнително

установените задължения за ДДС, в размер на 23 770, 60 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Оспорват се и направените от органите по приходите заключения за недоказан международен транспорт с получател „К. М“ О., Руска Федерация.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 17/15.01.2018 г. с посочен предмет на доставката абонаментна поддръжка на уеб сайт [www.abevil.com](http://www.abevil.com). Към фактурата е приложен и приходен касов ордер № 17/16.02.2018 г. Установява се, че фактурата е издадена на основание сключен на 04.12.2017 г. договор между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] като изпълнител, с посочен предмет периодична поддръжка интернет на сайт [www.abevil.com](http://www.abevil.com). [фирма] е посочил, че подизпълнител на услугата е [фирма] (дружество, deregистрирано по ЗДДС на 10.10.2017 г.). Представени са договор за поддръжка и системно обновяване на интернет сайт от 04.12.2017 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, фактура № 619/15.01.2018 г., издадена от [фирма] на стойност 490 лв. без начислен ДДС, разходен касов ордер № 45/15.01.2018 г., протокол № 619/15.01.2018 г. за предаване а услугата по абонаментна поддръжка на уеб сайт. При извършената насрещна проверка на [фирма], това дружество е потвърдило за издадената към [фирма] фактура, представило е протокол за подадена декларация № 1 и № 6, приложение 6 към декларация 6, разчетно-платежна ведомост за начислени и платени заплати на персонала, трудов договор № 3/21.10.2013 г., допълнително споразумение към договора и справка за прието уведомление по чл. 62 на лицето А. Ч., договор от 04.12.2017 г. Установено е, че фактура № 619/15.01.2018 г., издадена от [фирма] е с предмет абонаментна поддръжка на уеб сайт [www.abevil.com](http://www.abevil.com), като в представения констативен протокол № 619/15.01.2018 г. са описани дейности – абонаментна поддръжка на посочения сайт, изпълнителят предава, а възложителят приема без възражение извършването на услугата. Няма спор между страните (това се установява и от съдържанието на ревизионния доклад, стр. 15) че [фирма] е отразило процесната фактура през данъчния период на издаването ѝ.

Това, което определя предмета на спора е относно наличието на реалност на доставката по процесната фактура, 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 процесната фактура, относно обстоятелството дали именно лицето, издател на процесната фактура в полза на жалбоподателя е доставило на същия услугите, фактурирани с тази фактура. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение 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.

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

услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесната 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. 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 се доказва реалността на доставките по процесната фактура, от събраните по делото доказателства. Налице е издадена фактура, същата съдържа необходимите реквизити, представени са доказателства за предходни доставчици, дори органите по приходите не са формирали изводи за липсата на техническа обезпеченост за извършване на доставката. Изводите си органите по приходите са обосновавали единствено с обстоятелството, че не са представени изисканите по реда, предвиден в ДОПК доказателства относно това какво е било включено в услугата, както и че не са представени документи, че соченото лице, извършило услугата притежава необходимата квалификация в областта на информационните технологии.

От събраните по делото доказателства се установява, че процесната фактура е била издадена на основание сключен на 04.12.2017 г. договор за поддръжка и системно обновяване на интернет сайт между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. В т. 2 от договора е посочено изрично какво включва поддръжката на посочения сайт, а именно следене на правилната работа на сайта, осигуряване на добра интернет свързаност с целия свят, осигуряване на подходящо дисково пространство за разположение на всички файлове и бази данни, следене за всякакви възникнали потенциални проблеми с работата на уеб сайта, както и готовност за бързото им отстраняване, периодично правене на резервни копия на сайта, подновяване на компонентите при нужда или по искане на възложителя и тяхното адекватно интегриране, корекции по дизайна или функционалността на уеб сайта при нужда, или по искане на възложителя, следене и подмяна на определени секции от кода на сайта при обновяване. Дори и да се приеме обстоятелството на недоказана кадрова обезпеченост за извършване на доставката, то само наличието на това обстоятелство, без доказано и твърдяно обстоятелство от органите по приходите на данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове

отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. Според постоянната съдебна практика правото на данъчнозадължените лица да приспадат 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 на Европейския съюз 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, C-80/11 и C-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., A., C-329/18, EU:C: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, C-80/11 и C-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., K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, т. 49 и от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 40 и определение от 10 ноември 2016 г. по дело C-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 на Европейския съюз 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). 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., *Maňagében и Dávid*, C-80/11 и C-142/11, т. 54 и 59 и от C-101/2016). Без съмнение, когато са налице данни за евентуални нарушения или измама, добрият търговец би могъл, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност (решение от 21 юни 2012 г., *Maňagében 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., C-8/17, т. 39 и от 16 октомври 2019 г., G. A. N., C-189/18, т. 36). В процесния случай тази съдебна инстанция няма как да извърши подобна проверка, тъй като органите по приходите несъмнено не са установили наличието на такива обективни данни. В този смисъл, ако поради извършени от издателя на фактурата или от други оператори нагоре по веригата данъчни измами или нарушения данъчната администрация сметне, че реално не е извършена сделката, която е отразена във фактурата и с която се обосновава правото на приспадане, за да може да откаже да признае въпросното право, тя трябва да установи — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., Signum A. S., C-446/15, непубликувано).

Тъй като правото на Съюза не предвижда правила относно реда и условията за събиране на доказателства в областта на измамите с ДДС, тези обективни данни трябва да бъдат установени от данъчната администрация в съответствие с правилата за доказване, предвидени в националното право. Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза (във този смисъл решения от 17 декември 2015 г., W., C-419/14, т. 65 и от 16 октомври 2019 г., G. A.). В процесния случай органите не са установили — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., Signum A. S., C-446/15, непубликувано). Всъщност в ревизионния акт не се съдържат дори твърдения за осъществена данъчна измама, не се съдържат обективните данни, въз основа на които органите по приходите са можели изобщо да формират изводи за наличието на данъчна измама. Не се съдържат установявания, от които дори тази съдебна инстанция би могла да направи обоснован извод, че сделката е част от данъчна измама и че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама. При съобразяването на тези обстоятелства, ревизионният акт в частта, с което е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурата, издадена от [фирма], в размер на 106 лв., следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 15/31.01.2018 г. с посочен предмет на доставката почистване на композиция (комплексно почистване на автомобил СА 9890 НМ/С9867ЕМ. С оглед на установяване на местонахождението на композицията органите по приходите са поискали представянето на доказателства, като е бил представен график до 14.01.2018 г., не са били представени доказателства, че превозното средство след осъществяване на курса до Република Румъния се е завърнало в страната, което да потвърди

възможността за почистването му на 15.01.2018 г. на територията на страната. От събраните по делото доказателства несъмнено се установява наличието на предходен доставчик - [фирма], който е издал фактура № 3/31.01.2018 г. (представена като доказателство по спора). Представен е и договор за почистващи услуги от 08.01.2018 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] като изпълнител за комплексно почистване на Т. композиции и лекотоварни автомобили в автопарк на [фирма], фактура № 3/31.01.2018 г. с предмет месечно почистване на тежкотоварни автомобили (комплексно почистване на влекач 15 броя, почистване на ремарке 15 броя, пране на тапицерия – 15 броя с данъчна основа 4575 лв., като към фактурата са представени 11 броя заявки от [фирма], в които са посочени регистрационните номера на моторните превозни средства, на които следва да се извърши почистването.

От друга страна, [фирма] е декларирал, че процесната услуга – почистване на Т. композиции, е извършена от подизпълнител [фирма], като е представен договор за извършване на услуги (почистване) от 10.01.2018 г. между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител за абонаментно почистване на хале № 3 и прилежащи външни части, находящо се в [населено място], кв. В. и за абонаментно почистване на Т. композиции на адрес автобаза „М.“, фактура № 1/31.01.2018 г., издадена от [фирма] с предмет абонаментно почистване съгласно заявка и график. Представен е и протокол № 10/31.01.2018 г. за предаване на абонаментно почистване на хале и на 15 броя Т. композиции, съгласно договор и заявка. Представена е месечна заявка с прогнозен график за почистване, от която е видно, че композицията е предвидено да се почисти на 15.01.2018 г., но липсва дата, на която е била подадена заявката. От събраните по делото доказателства се установява, че в оборотната ведомост за м. 01.2018 г. [фирма] е посочило налични активи – машини и оборудване по сметка 206 на стойност 10 106, 70 лв., включително водоструйка, пароструйка, прахосмукачка, уред за почистване на стъкла. Органите по приходите са обосנוвали изводите си за непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит с обстоятелството, че не са представени доказателства, от които може да се направи категоричен извод, че процесната композиция се намира на територията на страната (стр. 19 от ревизионния доклад), липсва касов бон за извършеното плащане по фактура № 1/31.01.2018 г., издадена от [фирма], в представения протокол №[ЕИК]/31.01.2018 г. за предаване на абонаментно почистване на хале – 600 лв. и на 15 броя Т. композиции – не са посочени регистрационните номера на Т. композициите (стр. 21 от ревизионния доклад), липсва дата на представената заявка, придрежена с прогнозен график за почистване, видно от която процесната композиция с рег. [рег.номер на МПС] /С 9867 ЕМ е предвидено да се почисти на 15.01.2018 г. (стр. 21 от ревизионния доклад).

Така формираните изводи на органите по приходите, обосновани по посочения начин, са незаконосъобразни. Дори и при такаа формираните изводи, само

наличието на това обстоятелство, без доказано и твърдяно обстоятелство от органите по приходите на данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. Според постоянната съдебна практика правото на данъчнозадължените лица да приспадат 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, C-80/11 и C-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., A., C-329/18, EU:C: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, C-80/11 и C-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., K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, т. 49 и от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 40 и определение от 10 ноември 2016 г. по дело C-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).

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., C-8/17, т. 39 и от 16 октомври 2019 г., G. A. N., C-189/18, т. 36). В процесния случай тази съдебна инстанция няма как да извърши подобна проверка, тъй като органите по приходите несъмнено не са установили наличието на такива обективни данни. В този смисъл, ако поради извършени от издателя на фактурата или от други оператори нагоре по веригата данъчни измами или нарушения данъчната администрация сметне, че реално не е извършена сделката, която е отразена във фактурата и с която се обосновава правото на приспадане, за да може да откаже да признае въпросното право, тя трябва да установи — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., Signum A. S., C-446/15, непубликувано). Тъй като правото на Съюза не предвижда правила относно реда и условията за събиране на доказателства в областта на измамите с ДДС, тези обективни данни трябва да бъдат установени от данъчната администрация в съответствие с правилата за доказване, предвидени в националното право.

Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза (във този смисъл решения от 17 декември 2015 г., W., C-419/14, т. 65 и от 16 октомври 2019 г., G. A.). В процесния случай органите не са установили — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., Signum A. S., C-446/15, непубликувано). Всъщност в ревизионния акт не се съдържат дори твърдения за осъществена данъчна измама, не се съдържат обективните данни, въз основа на които органите по приходите са можели изобщо да формират изводи за наличието на данъчна измама. Не се съдържат установявания, от които дори тази съдебна инстанция би могла да направи обоснован извод, че сделката е част от данъчна измама и че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама. При съобразяването на тези обстоятелства, ревизионният акт в частта, с което е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурата, издадена от [фирма], в размер на 61 лв., следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 21/12.01.2018 г. с посочен предмет на доставката поправка на брезент – прошиване и пролепване на C9867EM, с начислен ДДС в размер на 113 лв. Извършена е насрещна проверка на [фирма], като дружеството е представило договор за изработка от 18.10.2017 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител с посочен предмет изработване – ушиване на Т. покривало от брезент за ремарке на влекач с рег. [рег.номер на МПС] , заявка от [фирма] за извършване на

услуга поправка и прошиване на брезент на МПС с рег. [рег.номер на МПС] , на която е отбелязана дата 15.01.2018 г., приемо-предавателен протокол от 15.01.2018 г. за предаване на извършена услуга – прошиване и подлепване на брезенти, хронологичен регистър на сметки 411 в кореспонденция със сметки 703, 453/2 и 501, по които е осчетоводена фактурата, оборотна ведомост, от която е видно, че дружеството няма заведени дълготрайни материални активи и персонал, договор за извършване на шивашки услуги от 04.10.2017 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител с посочен предмет шивашки услуги – ушиване и поправка на работно облекло и Т. покривала по предварителна заявка, на договорени цени, посочени в оферта, оферта № 30/04.10.2017 г. от [фирма], в която на позиция 12 е посочена цена за изработка на 1 брой Т. покривало в размер на 480 лв., фактура № 10/31.01.2018 г., издадена от [фирма] с посочен предмет шивашки услуги съгласно протокол на стойност 5968 лв., като на фактурата е отбелязано плащане в брой и е представен разходен касов ордер № 6/31.01.2018 г.

Органите по приходите са установили несъответствие в датата на извършване на поправката – така в протокола е посочена дата 12.01.2018 г., а на подадената заявка от [фирма] към [фирма] е посочена дата, на която да бъде извършено подшиване и подлепване на брезенти – 15.01.2018 г. Органите по приходите са установили липсата на информацията относно обстоятелството, което е наложило през м. 01.2018 г. да се извърши поправка на брезент на покривало, изработено през м. 11.2017 г., липсва информацията и за начина на калкулиране на цената на услугата. С протокол № 22002218007450-П73-001/10.05.2019 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на ревизионно производство на [фирма], сред които и декларацията от М. С. Б. – управител на [фирма], в която тя посочва, че дружеството не е извършвало дейност от регистрацията му през 2016 г. до момента и не е издавало фактури на клиенти. Органите по приходите са направили извода, че [фирма] е използвало документи с невярно съдържание. За да откажат паравото на приспадане на данъчен кредит органите по приходите са обосנוвали изводите си с обстоятелството, че не са представени доказателства относно това какво е наложило през м. 01.2018 г. да се извърши поправка на брезент на покривало, изработено през м. 11.21.2017 г., липсва информацията за начина на калкулиране на цената на услугата, не са посочени гаранциите по договора за изработка, липсват документи относно срока, в който е извършена поправката, липсва информацията относно датата, на която е предадено за ремонт покривалото (стр. 26 от ревизионния доклад). Така формираните изводи от органите по приходите не обосновават връзка нито с формалните, нито с материалноправните предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит.

Дори и при такаа формираните изводи, само наличието на това обстоятелство, без доказано и твърдено обстоятелство от органите по приходите на данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. Според постоянната



съдебна практика правото на данъчнозадължените лица да приспадат 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., *Maħagében* и *Dávid*, C-80/11 и C-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., *A.*, C-329/18, EU:C: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., *Maħagében* и *Dávid*, C-80/11 и C-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., *K.* и *R. R.*, C-439/04 и C-440/04, т. 49 и от 21 юни 2012 г., *Maħagében* и *Dávid*, C-80/11 и C-142/11, т. 40 и определение от 10 ноември 2016 г. по дело C-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., *V. —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., С-285/11, т. 31 и 32, и от 31 януари 2013 г., Строй транс С-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, С-324/11). С оглед на това следва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 и Съдът многократно се е произнасял, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза.

Поради това националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (в този смисъл решения от 6 юли 2006 г., К. и R. R., С-439/04 и С-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., С-439/04 и С-440/04, т. 56, от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, С-80/11 и С-142/11, т. 46 и от 6 октомври 2019 г.). Когато самото данъчнозадължено лице не е извършител на измама с ДДС, може да му се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС,

извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги (в този смисъл решение от 16 октомври 2019 г., G.). В този смисъл по отношение на степента на дължима грижа, изисквана от данъчнозадължено лице, което желае да упражни правото си на приспадане, Съдът вече многократно е постановявал, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички мерки, които могат разумно да се искат от него, за да се увери, че осъществяваната от него доставка не го води до участие в данъчна измама.

Мерките, които в конкретния случай е разумно за тази цел да се изискат от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от стопански субект нагоре по веригата, се определят главно с оглед на обстоятелствата по конкретния случай (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., *Maňagében и Dávid*, C-80/11 и C-142/11, т. 54 и 59 и от C-101/2016). Без съмнение, когато са налице данни за евентуални нарушения или измама, добрият търговец би могъл, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност (решение от 21 юни 2012 г., *Maňagében и Dávid*, C-80/11 и C-142/11, Данъчната администрация обаче не може да налага на данъчнозадълженото лице да извършва комплексни и задълбочени проверки по отношение на своя доставчик, като с това на практика посочената администрация прехвърля собствените си контролни задължения върху данъчнозадълженото лице (решение от 19 октомври 2017 г., P. C., C-101/16, т. 51). По-специално Съдът вече е постановил, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (решение от 21 юни 2012 г.).

Освен това според постоянната съдебна практика, тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, данъчните органи трябва надлежно да установят обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е извършило измама или знаело, или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама. След това националните юрисдикции следва да проверят дали съответните данъчни органи са установили наличието на такива обективни данни (в този смисъл решения от 12 април 2018 г., B. — *Indústria de R.*, C-8/17, т. 39 и от 16 октомври 2019 г., G. A. H., C-189/18, т. 36). В процесния случай

тази съдебна инстанция няма как да извърши подобна проверка, тъй като органите по приходите несъмнено не са установили наличието на такива обективни данни. В този смисъл, ако поради извършени от издателя на фактурата или от други оператори нагоре по веригата данъчни измами или нарушения данъчната администрация сметне, че реално не е извършена сделката, която е отразена във фактурата и с която се обосновава правото на приспадане, за да може да откаже да признае въпросното право, тя трябва да установи — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., *Signum A. S.*, C-446/15, непубликувано).

Тъй като правото на Съюза не предвижда правила относно реда и условията за събиране на доказателства в областта на измамите с ДДС, тези обективни данни трябва да бъдат установени от данъчната администрация в съответствие с правилата за доказване, предвидени в националното право. Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза (във този смисъл решения от 17 декември 2015 г., *W.*, C-419/14, т. 65 и от 16 октомври 2019 г., *G. A.*). В процесния случай органите не са установили — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., *Signum A. S.*, C-446/15, непубликувано). Всъщност в ревизионния акт не се съдържат дори твърдения за осъществена данъчна измама, не се съдържат обективните данни, въз основа на които органите по приходите са могли изобщо да формират изводи за наличието на данъчна измама. Не се съдържат установявания, от които дори тази съдебна инстанция би могла да направи обоснован извод, че сделката е част от данъчна измама и че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама. При съобразяването на тези обстоятелства, ревизионният акт в частта, с което е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурата, издадена от [фирма], в размер на 113 лв., следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 11/30.11.2018 г. с ДДС в размер на 244 лв., с посочен предмет на доставката ремонтни услуги. В дадените обяснения дружеството е посочило, че ремонтът е извършен с части, които са осигурени от него, представен е констативен протокол и приемо-предавателен протокол за извършения ремонт. Извършена е насрещна проверка на доставчика [фирма], като от дружеството са представени процесната фактура, придружена с приходен касов ордер от 16.02.2018 г., договор за осигуряване на сервизни услуги за служебни автомобили на [фирма] от 01.11.2017 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] като изпълнител, заявка,

приемо-предавателен протокол и констативен протокол от 16.01.2018 г., оборотна ведомост за м. 01.2018 г., фактура № 681/01.03.2018 г. издадена от [фирма] като подизпълнител с посочен предмет на доставката услуга, договор за сервизни услуги от 18.10.2017 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, калкулация за извършен труд за м. 01.2018 г., констативни протоколи и заявки за изпълнение, включително констативен протокол от 16.01.2018 г. за извършена смяна и/или ремонт на авточасти, предоставени от възложителя на МПС [рег.номер на МПС] и С9867ЕМ, съгласно заявка. Съгласно дадени от [фирма] обяснения, дейността на дружеството е свързана с осигуряване на сервизни и ремонтни услуги по предварителна заявка на товарни автомобили и техническо обслужване, които се извършват от подизпълнител.

Органите по приходите са обосנוвали изводите са отказ на правото на приспадане на данъчен кредит с обстоятелството, че дружеството не разполага с дълготрайни материални активи, няма разходи за работни заплати, нает персонал. Така формираните изводи не могат да обосноват законосъобразни изводи за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит. Дори и при така формираните изводи, само наличието на това обстоятелство, без доказано и твърдено обстоятелство от органите по приходите на данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. 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., *Maħagében* 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., *Maħagében* 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., K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, т. 49 и от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 40 и определение от 10 ноември 2016 г. по дело C-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., P. C.). 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).

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. C., C-101/16, т.

51). По-специално Съдът вече е постановил, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (решение от 21 юни 2012 г.).

Освен това според постоянната съдебна практика, тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, данъчните органи трябва надлежно да установят обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е извършило измама или знаело, или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама. След това националните юрисдикции следва да проверят дали съответните данъчни органи са установили наличието на такива обективни данни (в този смисъл решения от 12 април 2018 г., В. — *Indústria de R.*, C-8/17, т. 39 и от 16 октомври 2019 г., G. A. H., C-189/18, т. 36). В процесния случай тази съдебна инстанция няма как да извърши подобна проверка, тъй като органите по приходите несъмнено не са установили наличието на такива обективни данни. В този смисъл, ако поради извършени от издателя на фактурата или от други оператори нагоре по веригата данъчни измами или нарушения данъчната администрация сметне, че реално не е извършена сделката, която е отразена във фактурата и с която се обосновава правото на приспадане, за да може да откаже да признае въпросното право, тя трябва да установи — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., *Signum A. S.*, C-446/15, непубликувано).

Тъй като правото на Съюза не предвижда правила относно реда и условията за събиране на доказателства в областта на измамите с ДДС, тези обективни данни трябва да бъдат установени от данъчната администрация в съответствие с правилата за доказване, предвидени в националното право. Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза (вв този смисъл решения от 17 декември 2015 г., W., C-419/14, т. 65 и от 16 октомври 2019 г., G. A.). В процесния случай органите не са установили — 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). Всъщност в ревизионния акт не се съдържат дори твърдения за осъществена данъчна измама, не се съдържат обективните данни, въз основа на които органите по приходите са можели изобщо да формират изводи за наличието на данъчна измама. Не се съдържат установявания, от които дори тази съдебна инстанция би могла да направи обоснован извод, че сделката е част от данъчна измама и че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама. При съобразяването на тези обстоятелства, ревизионният акт в частта, с което е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурата, издадена от [фирма], в размер на 244 лв., следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] 18 броя фактури с размер на ДДС 23 266, 60 лв. (№ 84/0201.2018 г., 94/02.01.2018 г., 96/02.01.2018 г., 87/03.01.2018 г., 98/03.01.2018 г., 90/04.01.2018 г., 101/04.01.2018 г., 92/05.01.2018 г., 103/05.01.2018 г., 96/06.01.2018 г., 98/06.01.2018 г., 105/08.01.2018 г., 101/09.01.2018 г., 108/09.01.2018 г., 103/10.01.2018 г., 110/10.01.2018 г., 105/11.01.2018 г., 107/12.01.2018 г., с посочен предмет на доставките части и консумативи за МПС). В хода на ревизионното производство [фирма] е представило обяснения, съгласно които закупените от [фирма] резервни части и консумативи се влагат в мотори превозни средства, използвани от дружеството в основната икономическа дейност и се изписват като разход директно в сметка 601. За дейността си (съгласно констатациите, съдържащи се на 45 от ревизионния доклад) дружеството използва следните наети моторни превозни средства – Форд Транзит, с рег. [рег.номер на МПС], товарен автомобил Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС], товарен влекач Д., модел ФТ ХФ, с рег. [рег.номер на МПС], товарен влекач Д., модел ХФ 460 ФТ, рег. [рег.номер на МПС], товарен влекач Д., модел 95 ХФ 430, рег. [рег.номер на МПС], рамерке за товарен автомобил К., модел СДП 27, рег. [рег.номер на МПС]. Като доказателства по спора са представени договори за наем, сключени между [фирма] в качеството му на наемодател и [фирма] в качеството му а наемател, съответно от 03.01.2018 г. От събраните по делото доказателства се установява, че стоките се съхраняват в нает недвижим имот представен е договор за наем на недвижим имот от 07.08.2017 г., като договорът е със срок до 31.01.2018 г., от събраните по делото доказателства се установява плащане по договора за наем (обстоятелство, което е установено и в ревизионния доклад, стр. 39).

Налице е плащане по процесните фактури (обстоятелство, което се установява и от съдържанието на ревизионния доклад (стр. 40 и стр. 41). За извършените плащания са представени приходни касови ордери – 143/21.03.2018 г., 142/27.03.2018 г., 149/21.03.2018 г., 87/21.02.2018 г., 148/22.03.2018 г., 155/22.03.2018 г., 154/22.03.2018 г., 153/28.03.2018 г., 72/20.02.2018 г., 219/19.04.2018 г., 218/19.04.2018 г., 78/20.02.2018 г., 199/25.04.2018 г., 198/25.04.2018 г., 170/20.02.2018 г., 134/2103.2018 г., 166/19.04.2018 г., 167/19.04.2018 г., 173/2304.2018 г., 172/22.04.2018 г., 171/23.04.2018 г.,

85/2102.2018 г. Към всяка една от фактурите е приложена стокова разписка, приходен касов ордер, заявка, приемо-предавателен протокол, като номера на стоковата разписка съответства на номера на заявката (стокова разписка № 84/02.01.2018 г. с приложен ордер № 143/21.03.2018 г., заявка от 26.12.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 02.01.2018 г., стокова разписка № 94/02.01.2018 г. с приложен ордер № 142/27.03.2018 г., заявка от 26.12.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 02.01.2018 г., стокова разписка № 96/02.01.2018 г. с приложен ордер № 149/21.03.2018 г., заявка от 16.12.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 02.01.2018 г., стокова разписка № 87/03.01.2018 г. с приложен ордер № 87/21.02.2018 г., заявка от 27.12.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 03.01.2018 г., стокова разписка № 98/03.01.2018 г. с приложен ордер № 148/22.03.2018 г., заявка от 27.12.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 03.01.2018 г., стокова разписка № 90/04.01.2018 г. с приложен ордер № 155/22.03.2018 г., заявка от 28.12.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 04.01.2018 г., стокова разписка № 101/04.01.2018 г. с приложен ордер № 154/22.03.2018 г., заявка от 28.12.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 04.01.2018 г., стокова разписка № 92/05.01.2018 г. с приложен ордер № 153/28.03.2018 г., заявка от 29.12.2017 г., приемо-предавателен протокол от 05.01.2018 г., стокова разписка № 103/05.01.2018 г. с приложен ордер № 72/20.02.2018 г. и № 219/19.04.2018 г., заявка от 29.12.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 05.01.2018 г., стокова разписка № 96/09.01.2018 г., с приложен ордер № 218/19.04.2018 г. и № 78/20.02.2018 г., заявка от 29.12.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 05.01.2018 г., стокова разписка № 98/06.01.2018 г. с приложен ордер № 199/25.04.2018 г., заявка от 29.12.2017 г. и приемо-предавателен протокол от 05.01.2018 г., стокова разписка № 105/08.01.2018 г., с приложен ордер № 198/25.04.2018 г., № 170/20.02.2018 г., № 134/21.03.2018 г., заявка от 01.01.2018 г., приемо-предавателен протокол от 08.01.2018 г., стокова разписка № 101/09.01.2018 г., с приложен ордер № 166/19.04.2018 г., заявка от 02.01.2018 г. и приемо-предавателен протокол от 09.01.2018 г., стокова разписка № 108/09.01.2018 г. с приложен ордер № 167/19.04.2018 г., заявка от 02.01.2018 г. и приемо-предавателен протокол от 09.01.2018 г., стокова разписка № 103/10.01.2018 г., с приложен ордер № 173/23.04.2018 г., заявка от 03.01.2018 г. и приемо-предавателен протокол от 10.01.2018 г., стокова разписка № 110/10.01.2018 г., с приложен ордер № 172/23.04.2018 г., заявка от 03.01.2018 г. и приемо-предавателен протокол от 10.01.2018 г., стокова разписка № 105/11.01.2018 г., с приложен ордер № 171/23.04.2018 г., заявка от 04.01.2018 г., приемо-предавателен протокол от 11.01.2018 г., стокова разписка № 107/12.01.2018 г., с приложен ордер № 85/21.02.2018 г., заявка от 05.01.2018 г. и приемо-предавателен протокол от 12.01.2018 г.

Всички закупени резервни части и консумативи са заявени по повод на възникнала необходимост от техническа поддръжка и ремонт на моторните превозни средства и пътните превозни средства, използвани от дружеството в

основната икономическа дейност. Необходимите резервни части и консумативи са заявявани от ръководител транспорт или от управителя на дружеството, като за ревизирания период същите са били закупени от [фирма], като складът на този доставчик се намира в П., [улица]. Частите са били превозвани с товарни автомобили, използвани от [фирма] – Форд Транзит, при превозването им са попълвани пътни листове на Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС] . При предаването им от доставчика са подписвани приемо-предавателни протоколи. След закупуването на материалите същите са превозвани до автобаза „М.“ в кв. В., където са извършвани ремонтите и техническата поддръжка, като консумативите са предавани на шофьорите на моторните превозни средства и ръководителя транспорт с вътрешни приемо-предавателни протоколи и са влагани в товарните автомобили при експлоатацията им. При извършване на техническа поддръжка и ремонт вложените резервни части са описвани в ремонтни карти, от които е видно в кои моторни превозни средства са вложени, от кого и кога. В хода на насрещната проверка на [фирма], това дружество е дало обяснения, в които е посочило, че се занимава с търговия на едро с автомобилни гуми, части и автокосметика. Дружеството е използвало складово помещение под наем, като е представен договор за наем от 07.08.2017 г. Х. П. Х..

Представени са копия на процесните фактури, придружени със стокови разписки, заявки и приемо-предавателни протоколи, оборотни ведомости, аналитични регистри на счетоводни сметки 401 доставчици, 411 клиенти, 702 приходи от продажба на стоки, 453/2 ДДС продажби, 501 каса в лева, договор за поръчка от 01.11.2017 г., съгласно който доверителят [фирма] възлага на довереника [фирма] да осигурява периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи пи поискване, като довереникът се задължава да изпълнява възложените поръчки о свое име и за сметка на доверителя. Представени са и копия на фактури от предходни доставчици – [фирма] и [фирма]. От така събраните доказателства се установява обстоятелството на реалност на доставките по процесните фактури. Всъщност органите по приходите обосновават изводите си занедоказана реалност на доставките по процесните фактури с две основни обстоятелства, а именно установили 3 несъответствия с влагането на процесните части в моторните превозни средства (описани на стр. 44 от ревизиония доклад), а именно налице е вътрешно-приемателен протокол от 30.01.2018 г. за предадени от Б. С. и получени консумативи (гуми, добавки и чистители) от В. П., водач на товарен влекач Д., модел ФТ ХТ, рег. [рег.номер на МПС] , докато съгласно представен график на движение на автомобилите за периода, посоченото моторно превозно средство се е намирало във Федерална Република Германия, като не са налице данни за командироване на лицето.

Налице е освен това вътрешно-приемателен протокол от 09.01.2018 г. за предадени от Р. Г. и получени консумативи (гуми, добавки и чистители) от И. Я., водач на Форд Транзит с рег. [рег.номер на МПС] , докато от дадените в

хода на ревизията обяснения това моторно превозно средство не се е движило, което не поражда необходимостта т консумативи за същото. Налице е вътрешно-приемателен протокол от 16.01.2018 г. за предадени от Р. Г. и получени консумативи (добавки, чистители, спрейове) от В. К. С. водач на товарен влекач Д. модел 95 ХФ 430, рег. [рег.номер на МПС] , докато съгласно представени в хоа на ревизията обяснения за цитираното моторно превозно средство представеният график е до 14.01.2018 г. Налице е ремонтна карта на [фирма] от 23.01.2018 г. за вложени от механик В. З. части в моторно превозно средство Форд транзит, с рег. [рег.номер на МПС] , докато съгласно дадените в хода на ревизионното производство обяснения, за процесния период това моторно превозно средство не се е движило. Налице е ремонтна карта на [фирма] от 31.01.2018 г. за вложени от мехаик В. З. части в товарен автомобил Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС] , докато съгласно представен пътен лист 835003 посоченото моторно превозно средство се е намирало на територията на Федерална Република Германия. Органите по приходите са обосновали изводите си за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит и с обстоятелството на възложена експертиза със задачи да се очертаят границите (минимална и максимална) за възможните количества вложени резервни части, материали и консумативи в моторните превозни средства, експлоатирани от [фирма], за периода от 01.08.2017 г. до 31.01.2018 г., по отношение на получените доставки на резервни части да се установи дали същите са съотносими с използваните от [фирма] автомобили и ремаркета, да се определи видът на ремонтите според вида на вложените резервни части, да се посочи дали са необходими квалифицирани лица, какво време и какво налага подмяната на резервните части.

В изготвената от вещото лице експертна оценка, количеството на вложените резервни части, консумативи и козметични средства в стопанисваните от [фирма] моторни превозни средства и пътни превозни средства за периодите от 01.08.2017 г. до 31.01.2018 г.у са определени на база на разходни норми по каталог, указания на производители и практически опит. В заключението е посочено например, че съгласно издадените от [фирма] фактури, [фирма] следва да е закупил и вложил 77 гуми, като за разглежданите моторни превозни средства за сезон могат да се вложат до 24 броя. Отбелязано е също така, че закупените резервни части следва да са монтирани в специализирани сервиси (каквито в случая липсват), като за част от ремонтните дейности се изисква и наличието а квалифициран персонал, при необходимо техническо време за изпълнение до над 10 дни. В заключението си експертът е посочил (след направен оглед на 11.11.2018 г., че в автобаза „М.“ (тесен гараж, без кран), би било изключително трудно, дори невъзможно извършването на ремонт на двигател, съединителна глава, кормилна кутия, пневматична възглавница и др., като според експерта такива ремонти могат да се извършат от един майстор и един помощник, като времето за ремонта, особено на двигателя не може да се извърши за един или два дни, както е посочено в ремонтните карти. Освен това

е необходима и специализирана техника за извършване на ремонтите. Експертът е направил заключението, че количествата на доставените подобрители и консумативи надвишават в пъти установените за ползване в практиката.

Посочените обстоятелства, обаче (както установените несъответствия) не могат да направят обосновани изводите за отказ на право на приспадане на данъчен кредит. Дори и при така формираните изводи, само наличието на това обстоятелство, без доказано и твърдено обстоятелство от органите по приходите на данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. 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*, C-80/11 и C-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., *A.*, C-329/18, EU:C: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*, C-80/11 и C-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., *K. и R. R.*, C-439/04 и C-440/04, т. 49 и от 21 юни 2012 г., *Mahagében и Dávid*, C-80/11 и C-142/11, т. 40 и определение от 10 ноември 2016 г. по дело C-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). 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.*, C-8/17, т. 39 и от 16 октомври 2019 г., G. A. Н., C-189/18, т. 36). В процесния случай тази съдебна инстанция няма как да извърши подобна проверка, тъй като органите по приходите несъмнено не са установили наличието на такива обективни данни. В този смисъл, ако поради извършени от издателя на фактурата или от други оператори нагоре по веригата данъчни измами или нарушения данъчната администрация сметне, че реално не е извършена сделката, която е отразена във фактурата и с която се обосновава правото на приспадане, за да може да откаже да признае въпросното право, тя трябва да установи — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., *Signum A. S.*, C-446/15, непубликувано). Тъй като правото на Съюза не предвижда правила относно реда и условията за събиране на доказателства в областта на измамите с ДДС, тези обективни данни трябва да бъдат установени от данъчната администрация в съответствие с правилата за доказване, предвидени в националното право.

Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза (вв този смисъл решения от 17 декември 2015 г., W., C-419/14, т. 65 и от 16 октомври 2019 г., G. A.). В процесния случай органите не са установили — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., *Signum A. S.*, C-446/15, непубликувано). Всъщност в ревизионния акт не се съдържат дори твърдения за осъществена данъчна измама, не се съдържат обективните данни, въз основа на които органите по приходите са могли изобщо да формират изводи за наличието на данъчна измама. Не се съдържат установявания, от които дори тази съдебна инстанция би могла да направи обоснован извод, че сделката е част от данъчна измама и че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама. При съобразяването на тези обстоятелства, ревизионният акт в частта, с което е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], в размер на 23 266, 60 лв. следва да бъде отменен като незаконосъобразен.



С ревизионния акт не са определени допълнителни данъчни задължения на [фирма], във връзка с извършен международен транспорт, осъществен по заявки от „К. М“ О., но органите по приходите са направили констатации относно недоказан международен транспорт по заявки на „К. М“ О.. Изводите на органите по приходите са законосъобразни и са съответни на събраните по делото доказателства. От събраните по делото доказателства се установява, че за ревизионния период дружеството е декларирало извършване на международен транспорт по чл. 30 от ЗДДС, като получател на услугите е посочено [фирма], Руската Федерация, като е представен договор за спедиторски и транспортни услуги от 03.01.2017 г. Съгласно представените в хода на ревизионното производство документи, за дейността си дружеството използва следните (наети) моторни превозни средства – Форд Транзит с реги. [рег.номер на МПС] , товарен автомобил Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС] , товарен влекач Д., модел ФТ ХФ, рег. [рег.номер на МПС] , товарен влекач Д., модел ХФ 460 ФТ, рег. [рег.номер на МПС] , товарен влекач Д., модел 95 ХФ 430, рег. [рег.номер на МПС] , ремарке за товарен автомобил К., модел СДП27, рег. [рег.номер на МПС] . Представени са 6 броя фактури, издадени през ревизионния период към клиент „К. М“ О., като не е представена информация за лице, водач на композицията. Представени са копия на пътни листове за Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС] , представени са копия на международни товарителници за извършен международен транспорт през м. 01.2018 г., фактуриран през м. 03.2018 г. на МПС Форд Транзит с рег. [рег.номер на МПС] .

От събраните по делото доказателства се установява, че курсовете на транспортните средства са обвързани със следните фактури, издадени от [фирма] към „К. М“ О. – фактура № 7/05.01.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ), № 72/09.1.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ), № 73/12.01.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ), № 74/15.01.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ), № 75/17.01.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ), № 76/21.01.2018 г. (МПС с рег. [рег.номер на МПС] ). От събраните по делото доказателства тази съдебна инстанция не може да направи обоснован извод за осъществяване на транспорта от [фирма]. Действително в хода на ревизионното производство не са били представени исканите обяснения и доказателства относно организацията на дейността, кой изготвя международните товарителници, как международните шофьори, които се твърди, че не се прибират до страната след всеки курс, ги получават, как са информирани за място, точен адрес на товарене и разтоварване, предаване на товари. В хода на ревизионното производство, а и в производството пред тази съдебна инстанция не са представени заповеди за командировка на шофьорите, липсват и не са представени първични счетоводни документи и осчетоводявания във връзка с предоставяне на аванси за предстоящи курсове, както и отчети за изразходвани парични средства след осъществяването им. Не са представени хронологии на счетоводни сметки, където са намерили

отражение разходи във връзка с курсове в страната и в чужбина, не са представени документи за платени пътни, винетни, фериботни, паркинг такси и други разходи във връзка с курсове на транспортните средства за извършени услуги към „К. М“ О., както и документи за зареждане на гориво извън територията на Република България.

Не са представени фактури или друг вид документи за заредено гориво в чужбина на транспортните средства, като от счетоводните фактури за горива, издадени от български доставчици – [фирма] е видно, че същите са на малки стойности и съответно за малки количества заредено гориво. Съгласно дадените обяснения от ревизираното лице горивата и таксите във връзка с направените курсове по заявки от „К. М“ О. са за тяхна сметка, и се отчитат от тях, в [фирма] не се отчитат и осчетоводяват такива разходи, във връзка с направените за тях курсове. Самото наличие на представени международни товарителници не обосновава различен извод, доколкото съгласно чл. 4, изречение първо от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки товарителницата служи за установяване на договора за превоз. 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. При съобразяване на тези обстоятелства, правилно органите по приходите са приели, че транспортът не е бил осъществен, не може да се установи, че ревизираното лице е извършвало облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС, като е определена нулева данъчна основа по всички издадени фактури през ревизираните периоди, определен е начисления данък по всички издадени фактури като начислен неправомерно, без основание, и при липса на доставка.

Съгласно изискванията на ЗДДС, чл. 85, данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС и независимо, че няма безспорни доказателства за наличие на доставка, данъкът е дължим по силата на чл. 85 от ЗДДС.

При съобразяването на тези обстоятелства следва извода за незаконосъобразност на ревизионния акт в частта му на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 23 770, 60 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Законосъобразни са направените от органите по приходите заключения за недоказан международен транспорт с получател „К. М“ О., Руска Федерация..

Искане за присъждане на разноски е направено от жалбоподателя, което с оглед на изхода на спора, е основателно. На жалбоподателя следва да се присъдят разноските, представляващи внесена държавна такса в размер на 50 лв. за образуване на съдебното производство, внесен депозит за изготвяне на

съдебно-счетоводна експертиза в размер на 600 лв. и възнаграждение за юрисконсулт в размер на 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 1250, 84 лв.

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

## **РЕШИ**

**ОТМЕНЯ** ревизионен акт № Р-22002218007450-091-001/20.06.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № 1548/12.09.2019 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 23 770, 60 лв. по фактури, издадени от [фирма] (№ 84/0201.2018 г., 94/02.01.2018 г., 96/02.01.2018 г., 87/03.01.2018 г., 98/03.01.2018 г., 90/04.01.2018 г., 101/04.01.2018 г., 92/05.01.2018 г., 103/05.01.2018 г., 96/06.01.2018 г., 98/06.01.2018 г., 105/08.01.2018 г., 101/09.01.2018 г., 108/09.01.2018 г., 103/10.01.2018 г., 110/10.01.2018 г., 105/11.01.2018 г., 107/12.01.2018 г., с начислен ДДС ДДС 23 266, 60 лв.), [фирма] (фактура № 21/12.01.2018 г., с начислен ДДС в размер на 113 лв.), [фирма] (фактура № 17/15.01.2018 г. с начислен ДДС в размер на 106 лв.), [фирма] (фактура № 11/30.11.2018 г. с начислен ДДС в размер на 244 лв.) и [фирма] (фактура № 15/31.01.2018 г., с начислен ДДС в размер на 61 лв.).

**ОСЪЖДА** Националната агенция за приходите да заплати в полза на [фирма] направените по делото разности в размер на 1900, 84 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**