

# РЕШЕНИЕ

№ 1471

гр. София, 09.03.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав**, в публично заседание на 20.01.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Камелия Стоянова**

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **3236** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № P22002219001014-091-001/26.08.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № 276/20.02.2020 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт, с който е установен допълнително ДДС в общ размер на 52 837, 29 лв. заедно със съответните лихви в размер на 31 344, 67 лв., произтичащи от отказано право на данъчен кредит за данъчни периоди м. 05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 07.2016 г. и м. 11.2016 г. в размер на 22 931, 04 лв. и доначислен за м. 11.2015 г. ДДС в размер 29 906, 205 лв., установен корпоративен данък за 2015 г. и за 2016 г. общо в размер на 15 482, 87 лв. заедно с лихвите за забава в общ размер на 3693, 32 лв.

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

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

Със заповед за възлагане на ревизия № P-22002219001014-020-001/15.02.2019 г., изменена със заповед № P-22002219001014-020-002/16.05.2019 г., издадени от М. Й.

С., 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 м. 11.2015 г., м. 05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 07.2016 г. и м. 11.2016 г. и за корпоративен данък за данъчни периоди 2015 г. и 2016 г. На ревизираното лице, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедите за възлагане на ревизия. Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, във връзка с решение № 151/24.01.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., с което е отменен частично ревизионен акт № Р-22002219001014-091-001/26.08.2019 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия за процесните периоди.

Изготвен е ревизионен доклад № Р-22002219001014-092-001/04.07.2019 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. С ревизионния акт за данъчни периоди м. 05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 07.2016 г. и м. 11.2016 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 22 931, 94 лв. по 5 фактури, издадени от ЕТ „К. 72 – П. К. с предмет на доставката строителни услуги. За м. 11.2015 г. на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС е доначислен данък в размер на 29 906, 25 лв. върху определена по реда на чл. 122 от ДОПК данъчна основа за недеklarирана от дружеството продажба на моторно превозно средство – лек автомобил марка Мерцедес, рег. [рег.номер на МПС] . По ЗКПО за 2015 г. и за 2016 г. са извършени корекции на декларираните от дружеството счетоводни резултати с неотчетените приходи от продажба на моторно превозно средство, непризнати данъчни амортизации на продадения актив и отчетените като разходи за външни услуги суми по фактурите, издадени от [фирма], определени от ревизиращите органи като водещи до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. 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. На основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещни проверки. Доколкото при ревизията са установени обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно данни за укрити приходи, на лицето е било връчено уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, че данъчната основа за определяне на задълженията за ДДС за м. 11.2015 г. и за корпоративен данък за 2015 г. ще се определи по реда по чл. 122 от ДОПК. С протокол № 1606938/07.05.2019 г. са приобщени доказателствата, събрани в хода на предишната ревизия.

В хода на ревизията е установено, че за данъчни периоди м. 05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 07.2016 г. и м. 11.2016 г. дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] - № 500/25.05.2016 г. с посочен предмет на доставката СМР по договор от 14.04.2016 г., № 297/01.06.2016 г. с предмет на доставката извършено СМР по протокол № 2, № 501/03.06.2016 г. с предмет на доставката извършено СМР по договор от 14.04.2016 г., № 820/20.07.2016 г. с предмет на доставката извършено СМР по образец 19, № 505/22.11.2016 г. с предмет на

доставката извършено СМР. Установено е, че фактурите са издадени въз основа на сключен на 14.04.2016 г. договор за рехабилитация на железния път, изкуствените съоръжения, съоръженията и устройствата на системата за електроснабдяване от жп инфраструктурата в участъка на гара С. – гара Клисура, като договорените работи са описани в приложение № 1 към договора. За доказване на реалността на доставките от дружеството са представени копия на фактурите, протоколи за извършени СМР на обект рехабилитация на железния път и съоръженията от жп инфраструктурата в участъка гара С. – гара Клисура, банкови извлечения за извършени плащания. По отношение на посочения като доставчик [фирма] е била извършена ревизия по ЗДДС за периодите от м. 01.2015 г. до м. 12.2016 г., като при ревизията е била установено, че основната дейност на едноличния търговец е търговия с хранителни и нехранителни стоки, търговецът не разполага с кадрови и технически потенция за извършване на СМР, не са представени договори с подизпълнители, няма закупени и осчетоводени строителни материали за извършване на СМР, не са осчетоводени разходи за тяхното изпълнение.

С възражението срещу ревизионния доклад жалбоподателят е представил договори от 10.03.2016 г. и 15.04.2016 г., сключени с предходен доставчик – [фирма] за наем на строителна техника – комбиниран багер, верижен багер, камион – самосвал 2 броя, ведомост за граждански договори за м. 12.2016 г. Съгласно дадените от доставчика обяснения услугите по издадените на жалбоподателя през 2015 г. фактури не са били правилно осчетоводени от счетоводителя на едноличния търговец. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма] и на посочения като предходен доставчик [фирма]. С протокол за извършена насрещна проверка № П-16001319040606-141-001/26.06.2019 г. е документирана извършената насрещна проверка на [фирма]. От предприятието на едноличния търговец не са представени доказателства, от които се установява реалното извършване на услугите, включително направени разходи за осъществяването им. С протокол № П-22002319038447-141-001/18.06.2019 г. е документирана извършената насрещна проверка на [фирма]. От това дружество са представени копия на сключените с едноличния търговец договори за наем на строителна техника от 10.03.2016 г. и 15.04.2016 г., фактури за покупка на строителна техника, свидетелства за регистрация на два товарни автомобила самосвал марка Волво и К.. Предмет на първия договор е временно и възмездно ползване на строителна техника – комбиниран багер, самосвал Волво с рег. [рег.номер на МПС] , самосвал К. с рег. [рег.номер на МПС] , срокът на договора е от 15.03.2016 г. до 15.12.2016 г. Размерът на договорения наем е 100 лв. за всяка машина, наемът се заплаща в случай, че машините са били използвани от наемателя, което се доказва от наемодателя с представяне на работна карта, каквато не е била представена. Договорът от 15.04.2016 г. е с предмет временно и възмездно ползване на комбиниран багер, верижен багер и 2 броя камион самосвал за цена от 100 лв. месечно. Установено е, че не са издавани фактури за наем и не са получени плащания от едноличния търговец по договорите.

По данни от информационния масив на НАП е установено, че едноличният търговец е подал уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда за 5 лица, назначени на длъжности шофьор товарен автомобил, работник строителство, машинист багер, технически ръководител. Органите по приходите са установили, че датата на сключване на договорите е 26.04.2016 г., като те са прекратени на 20.05.2016 г., преди фактуриране на услугите към жалбоподателя с издаване на процесните фактури. Представени са и 2

граждански договора, сключени с П. П. К. и П. Д. К. за извършване на превоз на стоки с моторно превозно средство, собственост на [фирма], за дейността на търговеца, осъществявана в стопанисваните магазини за хранителни стоки. След анализ на събраните доказателства е прието за недоказано извършването на облагаеми доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 22 931, 94 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

За м. 11.2015 г. на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС органите по приходите са доначислили ДДС в размер на 29 906, 25 лв. върху данъчна основа, определена по реда на чл. 122 от ДОПК, в размер на 149 531, 25 лв. за недекларирана от дружеството продажба на моторно превозно средство - лек автомобил Мерцедес ГЛ 63 АМГ, рег. № Са 7574 ХС. В хода на ревизията е установено, че моторното превозно средство е закупено през м. 08.2014 г. за сумата 217 500 лв. и при покупката му е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 43 500 лв. Въз основа на информация, предоставена от СДВР, отдел „Пътна полиция“, във връзка с искане от други контролни органи № Р-22221517008065-032-001/23.02.2018 г. относно процесното моторно превозно средство е установено, че на 19.11.2015 г. е подадено заявление № 154134188462 за прекратяване на регистрация на превозното средство поради напускане на територията на страната. Пред компетентните органи са представени 2 броя табели, свидетелство за регистрация, пълномощно, декларация за изнасяне на автомобила извън страната. Установено е, че на 20.01.2016 г. е подадено заявление № 164134008449 за първоначална регистрация на същото моторно превозно средство от нов собственик [фирма]. Представени са документи за произход на процесното моторно превозно средство от Федерална Република Германия с дата 24.11.2015 г., инвойс фактура, издадена от S. E., Република Франция на стойност 82 600 евро, декларация от Б. Б. Й. – [фирма], че е закупил на 11.01.2016 г. автомобила в Република Франция. Ревизиращите органи са приели, че лекият автомобил не е наличен в патримониума на дружеството, тъй като е продаден и изнесен през м. 11.2015 г. При първата ревизия органите по приходите са приели покупната цена в размер на 217 500 лв. за продажна цена на укритата доставка, като на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС е направено предложение за начисляване на данък в размер на 29 906, 25 лв. за данъчен период м. 11.2015 г. Жалбоподателят е посочил, че процесното моторно превозно средство е продадено за сумата от 12 000 лева без ДДС, но поради технически пропуск не е издадена фактура за продажбата и не е извършено отписване на автомобила като дълготраен актив на дружеството, което е продължило да му начислява амортизации.

Посочено е, че продажната цена е определена съгласно становище от монтьор в автосервиз [фирма] и удостоверение за застрахователна стойност съгласно чл. 33, ал. 4 и във връзка с чл. 46, ал. 2 от Закона за местните данъци и такси, издадено от [фирма]. Декларирано е, че към момента на продажбата превозното средство не е било в движение поради претърпян челен удар, повредена ходова част, блокирал двигател и счупена скоростна кутия. Доказателства за удостоверяване на това събитие не са били представени. Органите по приходите не са съобразили становището от [фирма] с аргумента, че подписалият становището К. К. съгласно справка в информационния масив на НАП за актуалното състояние на всички трудови договори е назначен на работа в дружеството на 11.01.2016 г., т.е. два месеца по-късно. От жалбоподателя, при втората ревизия е представено по електронен път копие на договор на български

език за покупко продажба на моторно превозно средство, сключен с немския гражданин А. Ф., съгласно който процесният автомобил е продаден за сумата от 6000 евро в състоянието, в което се намира в момента на продажбата – след претърпян челен удар, повредена ходова част, блокирал двигател и счупена скоростна кутия, като не са представени доказателства как превозното средство, което не е било в движение е транспортирано до територията на Федерална Република Германия. Органите по приходите са установили наличие на обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК, като жалбоподателят е бил уведомен, че данъчната основа за облагане с ДДС за м. 11.2015 г. и корпоративен данък за 2015 г. ще бъде определена по предвидения в чл. 122 от ДОПК ред. На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС органите по приходите са начислили ДДС в размер на 29 906, 25 лв.

За 2015 г. въз основа на констатациите за укрит приход от продажба на посоченото по-горе моторно превозно средство, органите по приходите са преобразували финансовия резултат на жалбоподателя по реда на чл. 78 от ЗКПО в посока увеличение със сумата на неотчетения приход в размер на 149 531, 25 лв. и в посока намаление с балансовата стойност на продадения актив – 149 531, 25 лв. Не е призната за данъчни цели начислената за м. 12.2015 г. данъчна амортизация на актива след датата на продажбата му в размер на 4531, 25 лв. В резултат на това е доначислен корпоративен данък в размер на 453, 12 лв. със съответните лихви за забава. За 2016 г. при съобразяване на направените констатации за липса на реална доставка по фактурите, издадени от [фирма] е направен извода, че са налице предпоставките на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, налице е отклонение от данъчно облагане, изразяващо се в начисляването на възнаграждение или обезщетения за услуги, без същите да са реално осъществени. На основание чл. 16, ал. 1, ал. 2, т. 4, във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО, органите по приходите не са признали за данъчни цели отчетените разходи за външни услуги общо в размер на 114 655, 24 лв. За същия период не са признати начислените данъчни амортизации за продадения актив – лек автомобил Мерцедес, ГЛ 63 АМГ, продаден през 2014 г., възлизащи на сумата от 54 375 лв.

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

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 частично основателна.

Жалбоподателят обжалва ревизионния акт, с който е установен допълнително ДДС в общ размер на 52 837, 29 лв. заедно със съответните лихви в размер на 31 344, 67 лв., произтичащи от отказано право на данъчен кредит за данъчни периоди м. 05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 07.2016 г. и м. 11.2016 г. в размер на 22 931, 04 лв. и доначислен за м. 11.2015 г. ДДС в размер 29 906, 205 лв., установен корпоративен данък за 2015 г. и за 2016 г. общо в размер на 15 482, 87 лв. заедно с лихвите за забава в общ размер на 3693, 32 лв. .

От събраните по делото доказателства се установява, че за данъчни периоди м.

05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 07.2016 г. и м. 11.2016 г. дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] - № 500/25.05.2016 г. с посочен предмет на доставката СМР по договор от 14.04.2016 г., № 297/01.06.2016 г. с предмет на доставката извършено СМР по протокол № 2, № 501/03.06.2016 г. с предмет на доставката извършено СМР по договор от 14.04.2016 г., № 820/20.07.2016 г. с предмет на доставката извършено СМР по образец 19, № 505/22.11.2016 г. с предмет на доставката извършено СМР. Установява се, че фактурите са издадени въз основа на сключен на 14.04.2016 г. договор за рехабилитация на железния път, изкуствените съоръжения, съоръженията и устройствата на системата за електроснабдяване от жп инфраструктурата в участъка на гара С. – гара Клисуре, като договорените работи са описани в приложение № 1 към договора. За доказване на реалността на доставките от дружеството са представени копия на фактурите, протоколи за извършени СМР на обект рехабилитация на железния път и съоръженията от жп инфраструктурата в участъка гара С. – гара Клисуре, банкови извлечения за извършени плащания. По отношение на посочения като доставчик [фирма] е била извършена ревизия по ЗДДС за периодите от м. 01.2015 г. до м. 12.2016 г., като при ревизията е била установено, че основната дейност на едноличния търговец е търговия с хранителни и нехранителни стоки, търговецът не разполага с кадрови и технически потенциа за извършване на СМР, не са представени договори с подизпълнители, няма закупени и осчетоводени строителни материали за извършване на СМР, не са осчетоводени разходи за тяхното изпълнение. С възражението срещу ревизионния доклад жалбоподателят е представил договори от 10.03.2016 г. и 15.04.2016 г., сключени с предходен доставчик – [фирма] за наем на строителна техника – комбиниран багер, верижен багер, камион – самосвал 2 броя, ведомост за граждански договори за м. 12.2016 г. Съгласно дадените от доставчика обяснения услугите по издадените на жалбоподателя през 2015 г. фактури не са били правилно осчетоводени от счетоводителя на едноличния търговец.

В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма] и на посочения като предходен доставчик [фирма]. С протокол за извършена насрещна проверка № П-16001319040606-141-001/26.06.2019 г. е документирана извършената насрещна проверка на [фирма]. От предприятието на едноличния търговец не са представени доказателства, от които се установява реалното извършване на услугите, включително направени разходи за осъществяването им. С протокол № П-22002319038447-141-001/18.06.2019 г. е документирана извършената насрещна проверка на [фирма]. От това дружество са представени копия на сключените с едноличния търговец договори за наем на строителна техника от 10.03.2016 г. и 15.04.2016 г., фактури за покупка на строителна техника, свидетелства за регистрация на два товарни автомобила самосвал марка Волво и К.. Предмет на първия договор е временно и възмездно ползване на

строителна техника – комбиниран багер, самосвал Волво с рег. [рег.номер на МПС] , самосвал К. с рег. [рег.номер на МПС] , срокът на договора е от 15.03.2016 г. до 15.12.2016 г. Размерът на договорения наем е 100 лв. за всяка машина, наемът се заплаща в случай, че машините са били използвани от наемателя, което се доказва от наемодателя с представяне на работна карта, каквато не е била представена. Договорът от 15.04.2016 г. е с предмет временно и възмездно ползване на комбиниран багер, верижен багер и 2 броя камион самосвал за цена от 100 лв. месечно. Установено е, че не са издавани фактури за наем и не са получени плащания от едноличния търговец по договорите. По данни от информационния масив на НАП е установено, че едноличният търговец е подал уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда за 5 лица, назначени на длъжности шофьор товарен автомобил, работник строителство, машинист багер, технически ръководител. Установява се, че датата на сключване на договорите е 26.04.2016 г., като те са прекратени на 20.05.2016 г., преди фактуриране на услугите към жалбоподателя с издаване на процесните фактури. От събраните по делото доказателства не се установява реалното извършване на услугите, посочена в процесните фактури.

Изводите си настоящата съдебна инстанция съобразява с обстоятелството, че редовното счетоводно отразяване на фактурите не представлява доказателство за реалност на доставката по същите (всъщност ревизионният акт не съдържа констатации на органите по приходите в тази насока, които са послужили за отказа на правото на приспадане на данъчен кредит). Не се отразява като определящо за правото на приспадане на данъчен кредит и обстоятелството дали доставчикът е начислил ДДС в предвидените за това срокове (изводите на органите по приходите не са обосновани с това обстоятелство), както и не се обосновани с обстоятелството каква е последващата реализация на услугите по процесните фактури, дали същите са използвани за последващи облагаеми доставки, както и с обстоятелството дали е било извършено плащане по процесните фактури. Всъщност това е обстоятелство, по което страните не спорят, не се установява подобен спор да е съществувал между страните както по време на ревизионното производство, така и по време на оспорването на ревизионния акт по административен ред, установявания в тази насока и отказ в тази насока именно на това основание на правото на приспадане на данъчен кредит не се съдържат нито в ревизионния акт, нито в ревизионния доклад, нито в решението на решаващия административен орган. Това, което определя предмета на спора е относно наличието на реалност на доставката по процесните фактури, като отговорът на този въпрос следва да бъде даден след анализ на събраните по делото доказателства и приложимите правни разпоредби. Това е така предвид и обстоятелството, че самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби,

регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит.

Спорът между страните с оглед и на основанието, на което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е по отношение на обстоятелството на реалност на доставките, които са обективирани в процесните фактури, относно обстоятелството дали именно лицето, издател на процесните фактури в полза на жалбоподателя е доставило на същия услугите, фактурирани с тези фактури. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240.

От своя страна, съгласно чл. 168, б. а) доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или



услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка, както се посочи и по-горе, самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. При една реално осъществена стопанска операция, данъчно задължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне. Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството. В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предпоставя ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне.

От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. Действително, процесните фактури са издадени, същите са представени като доказателство по спора, това е и обстоятелство, по което страните не спорят. Дори евентуално да може да бъде направен извода, че са налице формалните предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит, то не се установява наличието на материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото решение, за признаване правото на приспадане на данъчен кредит съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка се прави и извода, че от събраните по делото доказателства не може да се установи, че именно търговецът, посочен като доставчик на услугите по процесните фактури е извършил посочените доставки на услуги. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение спорен по делото е въпросът за реалното получаване на фактурираните доставки на услуги от жалбоподателя именно от посочения едноличен търговец, а от събраните по делото доказателства несъмнено се установява обстоятелството, че това не е така. От тези доказателства не може да се направи преценката кога са били извършени услугите, за да може да се направи реалната преценка дали същите са били действително извършени. Реалността на доставките по процесните фактури би следвало да бъде преценявана с оглед на обстоятелството, че реалното

извършване на услугите предполага наличието на доказателства за това, а именно наличието на подготвени трудови договори и длъжностни характеристики, осъществено деклариране пред НАП на сключените и прекратени трудови договори, наличието на изготвени ежемесечни и годишни декларации за внесените осигуровки, регистрацията в инспекцията по труда, наличието на изготвени трудови досиета, изготвени справки за стаж и осигурителни доходи, наличие на пътни листове за извършване на транспорта. Действително, отказът за право на приспадане на данъчен кредит не би могъл да бъде основан с липсата на представена информация от страна на предходен доставчик.

Обстоятелствата, в процесния спор, обаче не се основават на подобни изводи. Както се посочи в мотивите на това съдебно решение, обстоятелствата се основават на непредставяне на доказателства за реалност на доставките по фактурите от самия получател на услугите. Несъмнено е, че като получател на услугите той следва да разполага с доказателства, че е получил процесните услуги. Доказателства в тази насока не са представени. Данъчнозадълженото лице, което иска приспадане на ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените за това условия. То е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от данъчнозадължени лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки и, по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват документи, държани от доставчици на стоки или услуги, от които данъчнозадълженото лице е придобило стоки и услуги, за които е платило ДДС (в този смисъл решение на съда на Европейския съюз от 21 ноември 2018 г. по дело С-664/16). Такива доказателства не са представени от жалбоподателя в хода на ревизионното производство, не са представени в хода на производството пред тази съдебна инстанция. Вярно е също така обстоятелството, че мястото на изпълнение на услугата може да се уговори в различни документи, различни от договора, но в процесния случай подобни документи не са представени. Обстоятелствата по отношение на това, къде са били извършени посочените услуги са важни относно определянето на това дали е налице реалност на доставката и са съществени също така при проверката от страна на органите по приходите дали доставките на процесните услуги са били действително извършени. Следователно така представените доказателства документират само формалното възникване на правоотношения между жалбоподателя и търговските дружества, посочени като негови доставчици, като само от същите не могат да се направят неоспорими изводи за реалност на извършените доставки. В процесния случай чрез представените по спора фактури се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиращи с издаването на фактурите.

В тази връзка настоящата съдебна инстанция посочва и решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело С-78/12, т. 38, в която изрично се

посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. От събраните по делото доказателства се установява, че органите по приходите са предприели всички възможни процесуални средства, както и че са събрали всички относими доказателства относно установяване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Други процесуални средства, различни от осъществените и предприети от органите по приходите, всъщност не съществуват и не са предвидени в ДОПК. В тази връзка и настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Действително, това са обстоятелства, които представляват някаква индиция за реалност на доставката, но същите не могат да бъдат единственото доказателство за реалност на доставките по процесните фактури. Като доказателства по спора са представени процесните фактури. В хода на ревизионното производство органите по приходите са предприели и осъществили всички процесуални действия, дадени им като възможност от ДОПК, а доказването на реалността на доставките принадлежи на жалбоподателя. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение според постоянната съдебна практика основният принцип на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (решения от 12 юли 2012 г., ЕМС-България транспорт О., [C-284/11](#), т. [62](#), S. и О., C-183/14, т. [58](#)).

Би могло обаче да не бъде така, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалните изисквания, какъвто е и процесия случай (решения от 12 юли 2012 г., ЕМС-България транспорт О., [C-284/11](#), т. [71](#) и от 11 декември 2014 г., I. L. I., [C-590/13](#), т. [39](#)). В това отношение следва да се уточни, че материалните изисквания за правото на приспадане са тези относно самото основание и обхвата на това право, предвидени в глава 1 от дял X от Директивата за ДДС, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“, докато формалните изисквания за посоченото право са относно условията и контрола върху упражняването му, както и относно правилното функциониране на системата на ДДС, като например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране (в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., I. L. I., [C-590/13](#), т. [41](#) и [42](#)). Така за целите на прилагането на ДДС и на контрола върху него от страна на данъчната администрация в дял XI от Директивата за ДДС са изброени някои задължения за данъчнозадължените лица, които дължат този данък. По-специално освен задължението за плащане на ДДС по членове 193 и 206 от тази директива, член 242 от нея съдържа задължение за водене на отчетност, член 244 от същата

директива предвижда задължение за съхранение на всички фактури и членове 250 и 252 от същата директива задължават да се представя справка-декларация в определен срок. Тази съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги (решение от 8 юни 2000 г. по дело В., С-400/98, точка 36, решение от 29 април 2004 г. по дело Т. В.-Н., С-152/02, точка 31 и решение от 26 май 2005 г. по дело António J., С-536/03, точка 24), и че поради това в тази директива посоченото право по принцип е свързано с действителното извършване на разглежданата доставка на стоки или услуги (решение по дело António J., точка 25 и решение от 31 януари 2013 г. по дело ЛВК-56, С-643/11, точка 34).

Следователно юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС и от друга страна възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е възникването на данъчното събитие. Съобразно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС данъчно събитие е доставката на услуги, извършена от данъчнозадължени лица по този закон, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а според чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена (чл. 25, ал. 2 от ЗДДС), като съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли. Субективното право на получателя по доставката да приспадне заплатения от него на доставчика ДДС като данъчен кредит не може да възникне, ако не е доказано по несъмнен начин, че фактурираните стоки са доставени и фактурираните услуги са реално осъществени. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква на основание чл. 69 и чл. 71 от ЗДДС, само когато доставката, по която това право се претендира, е реално извършена. Съотнесени към събраните по делото доказателства, тези изводи, обосновават извода за недоказана реалност на доставките по процесните фактури. Относно обстоятелството, че следва да е доказана реалността на доставките по процесните фактури настоящата съдебна инстанция съобразява и определение на Съда на Европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело С-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил

посочения в нея данък върху добавената стойност.

В процесния случай чрез представените по спора фактури се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиращи издаването на фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. В процесния случай, с определението за насрочване на съдебното производство съдът е указал на страните разпределението на доказателствената тежест, но от страна на жалбоподателя не са представени доказателства, които биха могли да обосноват дори евентуален извод за реалността на доставките по процесните фактури. При съобразяване на тези обстоятелства, изводите на органите по приходите относно липсата на материално правните предпоставки за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по тези фактури, се споделят от тази съдебна инстанция. В тази връзка съдът съобразява мотивите, съдържащи се в решение на съда на Европейския съюз от 27 юни 2018 г. по съединени дела C-459/2017 и C-460/2017 г. Съгласно посоченото решение член 17, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Такъв е случаят по силата на член 10, параграф 2 от тази Директива, когато доставката на стоката или на услугите е извършена. От това следва, че в системата на ДДС правото на приспадане е свързано с действителното извършване на доставката на разглежданите стоки или услуги. Обратно, когато действителното извършване на доставката на стоки или услуги липсва, не може да възникне право на приспадане.

В мотивите на посоченото решение изрично се приема, че добросъвестността или недобросъвестността на данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, е без въздействие върху въпроса дали доставката е извършена, по смисъла на член 10, параграф 2 от Шеста директива. Действително, съобразно целта на тази директива, която е да се установи обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки, понятието „доставка на стоки“ по член 5, параграф 1 от посочената директива е обективно по характер и трябва да се тълкува независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва ревизии, за да установява намерението на данъчнозадълженото лице или за да вземе предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (в този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., D. R., [C-494/12](#), т. [19](#) и [21](#)). В този контекст трябва да се припомни, че този, който иска приспадането на ДДС, трябва да докаже, че отговаря на условията, за да се ползва от него (решение от 26 септември 1996 г., E., [C-230/94](#), т. [24](#)). От това следва, че съществуването на право на приспадане на ДДС е обусловено от действителното извършване на съответните сделки. В нито принципите на правна сигурност и на равно третиране, нито съдебната практика, произтичаща

от решенията от 31 януари 2013 г., Строй транс ([C-642/11](#)) и ЛВК ([C-643/11](#)), могат да доведат до различен извод. По-нататък, що се отнася до принципа на данъчен неутралитет, който е израз на общия принцип на равно третиране, той изисква да не се третират по различен начин по отношение на ДДС икономическите оператори, които извършват същите сделки, освен ако диференциацията не е обективно оправдана (в този смисъл решение от 31 януари 2013 г., ЛВК, [C-643/11](#), т. 55).

Данъчнозадължено лице, на което е отказано право на приспадане поради липсата на облагаема сделка, обаче не се намира в сходно положение с това на данъчнозадължено лице, на което е предоставено право на приспадане поради съществуването на действително извършена облагаема сделка. Изрично в диспозитива на посоченото решение се приема, че член 17 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице — адресат на фактура, правото да приспадне ДДС, посочен във фактурата, е достатъчно администрацията да установи, че сделките, на които съответства тази фактура, не са били действително извършени (с направеното уточнение в това съдебно решение, че Директива 2006/112, влязла в сила на 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива, без обаче да въвежда съществени промени спрямо нея. Тъй като приложимите разпоредби от Шеста директива са по същество идентични на тези от Директива 2006/112, практиката на Съда по последната директива е приложима и към Шеста директива). В процесния случай от събраните по делото доказателства не се установява реалността на доставките, обстоятелство което правилно е установено и от органите по приходите. От събраните по делото доказателства несъмнено се установява, че не се доказва реалността на доставките по процесните фактури, следователно не е налице една от материално правните предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит, което обстоятелство е достатъчно, за да се определи ревизионният акт като законосъобразен. По отношение на правото на приспадане на данъчен кредит, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение следва да са изпълнени определени материално правни изисквания – и те са – наличието на данъчнозадължено лице (условие, което е изпълнено в процесния случай), наличие на доставка (условие, което не е изпълнено в процесния случай) и използване на тази доставка на стока или услуга за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (условие, което не може да се приеме за изпълнено именно с оглед на обстоятелството, че следва да е налице връзка между доставените стоки или услуги и тяхното използване за икономическата дейност на лицето, доколкото такава връзка не се установява да е налице).

Изискването за тази връзка произтича именно от нормата на чл. 168 от директивата за ДДС, съгласно който получените стоки (реално доставените стоки или услуги) следва да се използват за целите на облагаемите сделки на данъчно задълженото лице. Съгласно диспозитива на решение на Съда на Европейския съюз по съединени дела C-80/2011 и C-142/2011 член 167, член

168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материално правни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. Несъмнено е обстоятелството на различна фактическа обстановка при това решение от процесната фактическа обстановка, обстоятелството, което се установява от диспозитива на това решение е несъмненото изпълнение на процесуалните и материално правните предпоставки за правото на приспадане на ДДС, които предпоставки, както се установи, не са изпълнени в производството пред тази съдебна инстанция. Действително, тази съдебна инстанция съобразява и диспозитива на решение на Съда на Европейския съюз от 15 септември 2016 г. по дело С-516/14, съгласно който **член 178, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността националните данъчни органи да откажат правото на приспадане на данъка върху добавената стойност само на основание че данъчнозадълженото лице притежава фактура, която не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от тази директива, при положение че тези органи разполагат с цялата информация, която е необходима, за да проверят дали материалноправните предпоставки за упражняването на това право са изпълнени.**

Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива и от друга, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (в този смисъл решения от 15 септември 2016 г., С., [C-518/14](#), т. 28, Р. С., [C-101/16](#), т. 39). Нито едно от посочените решения не променя направените изводи, тъй като в нито едно от тези решения СЕС не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. В тези решения се обсъжда наличието на установявания за данъчна измама, но в процесния случай приходните органи не са твърдели за такава, а само за липса на доказани реално осъществени

доставки, а само за тяхното документално оформяне. Освен това, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение цитираните решения на Съда на Европейския съюз обосновават различна фактическа обстановка в сравнение с настоящия правен спор и затова те не са относими към него. Затова и не би могло да се приеме, че е извършено нарушение на принципа на неутралност на ДДС с отказа на данъчен кредит съобразно правилата, установени в Директива 2006/112/ЕО, тъй като при недоказване на реално осъществяване на фактурираните стопански операции, а процесния случай е именно такъв, не може законосъобразно да възникне, респективно да се упражни правото на данъчен кредит от получателя по доставките. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква в момента, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Материално правните предпоставки за възникването на това право са изброени в член 168, буква а) от тази директива. Така, за да може съответното лице да се ползва от това право, трябва, от една страна, то да е данъчнозадължено по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да се използват от него за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (решение от 15 септември 2016 г., S., т. 28).

Въпреки това данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (решение от 15 септември 2016 г., В. 06 — I. Imobiliários e Turísticos, C-516/14, т. 46). Следователно данъчнозадълженото лице е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от лицето, посочено като доставчик за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки, по отношение на които то действително е платило ДДС, което обстоятелство не беше доказано в производството пред тази съдебна инстанция.

Въпреки това обстоятелството, че съответните услуги не са били доставени от издателя на фактурите или неговия подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимия персонал и материали не е достатъчно, за да се приеме, че не е налице доставка на разглежданите стоки и да се изключи правото на приспадане, което претендира жаалбоподателят, тъй като това може да се дължи както на прикриване с измамна цел на доставчиците, така и на просто използване на други подизпълнители (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Tóth, C-324/11). С оглед на това следва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 и Съдът многократно се е произнасял, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи,



че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (в този смисъл решения от 6 юли 2006 г., 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 дължимата 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

вносяне 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. Нито едно от решенията на органите по приходите не съдържа дори констатация за наличието на данъчна измама в процесния случай. 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., S. 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 накарняват 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., S. 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. Съгласно т. 44 от мотивите на решение на Съда на Европейския съюз от 4 юни 2020 г. по дело С-430/2019, националната данъчна администрация е тази, която трябва – въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя а фактурата да е извършил проверки, които не са негова задача, да установи, че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от измама с ДДС, като запитващата юрисдикция следва да провери дали администрацията е направила това. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение, тази съдебна инстанция е пречатствана от възможността да направи подобна проверка, доколкото данъчната администрация не е направила дори изводи за наличието на 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 22 931, 04 лв. и лихви в размер на 7406, 49 лв., следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Ревизионният акт се обжалва и по отношение на обстоятелството, че за м. 11.2015 г. на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС органите по приходите са доначислили ДДС в размер на 29 906, 25 лв. и лихви в размер на 24 036, 35 лв. върху данъчна основа, определена по реда на чл. 122 от ДОПК, в размер на 149 531, 25 лв. за недеklarирана от дружеството продажба на моторно превозно средство - лек автомобил Мерцедес ГЛ 63 АМГ, рег. № Са 7574 ХС.

Ревизионният акт е законосъобразен в тази му част. От събраните по делото доказателства се установява, че моторното превозно средство е закупено през м. 08.2014 г. за сумата 217 500 лв. и при покупката му е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 43 500 лв. От събраните по делото доказателства се установява, че на 19.11.2015 г. е подадено заявление № 154134188462 за прекратяване на регистрация на превозното средство поради напускане на територията на страната. Пред компетентните органи са представени 2 броя табели, свидетелство за регистрация, пълномощно, декларация за изнасяне на автомобила извън страната. Установява се, че на 20.01.2016 г. е подадено заявление № 164134008449 за първоначална регистрация на същото моторно превозно средство от нов собственик [фирма]. Представени са документи за произход на процесното моторно превозно средство от Федерална Република Германия с дата 24.11.2015 г., инвойс фактура, издадена от S. E., Република Франция на стойност 82 600 евро, декларация от Б. Б. Й. – [фирма], че е закупил на 11.01.2016 г. автомобила в Република Франция. Правилни са изводите на органите по приходите, че лекият автомобил не е наличен в патримониума на дружеството, тъй като е продаден и изнесен през м. 11.2015 г. Правилно органите по приходите са приели покупната цена в размер на 217 500 лв. за продажна цена на укритата доставка, като на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС

са начислили данък в размер на 29 906, 25 лв. за данъчен период м. 11.2015 г. Жалбоподателят е посочил, че процесното моторно превозно средство е продадено за сумата от 12 000 лева без ДДС, но поради технически пропуск не е издадена фактура за продажбата и не е извършено отписване на автомобила като дълготраен актив на дружеството, което е продължило да му начислява амортизации. Посочено е, че продажната цена е определена съгласно становище от монтьор в автосервиз [фирма] и удостоверение за застрахователна стойност съгласно чл. 33, ал. 4 и във връзка с чл. 46, ал. 2 от Закона за местните данъци и такси, издадено от [фирма].

Декларирано е, че към момента на продажбата превозното средство не е било в движение поради претърпян челен удар, повредена ходова част, блокирал двигател и счупена скоростна кутия. Доказателства за удостоверяване на това събитие не са били представени. Правилно органите по приходите не са съобразили становището от [фирма] с аргумента, че подписалият становището К. Кирилов съгласно справка в информационния масив на НАП за актуалното състояние на всички трудови договори е назначен на работа в дружеството на 11.01.2016 г., т.е. два месеца по-късно. От жалбоподателя, при втората ревизия е представено по електронен път копие на договор на български език за покупко продажба на моторно превозно средство, сключен с немския гражданин А. Ф., съгласно който процесният автомобил е продаден за сумата от 6000 евро в състоянието, в което се намира в момента на продажбата – след претърпян челен удар, повредена ходова част, блокирал двигател и счупена скоростна кутия, като не са представени доказателства как превозното средство, което не е било в движение е транспортирано до територията на Федерална Република Германия. От представените от жалбоподателя копия на документи (малък и голям регистрационен талон) за регистрация на автомобила във Федерална Република Германия на името на А. Ф., не се съдържат данни превозното средство да не е било в движение, като дори в талона е посочена следваща дата на основен преглед – м. март 2017 г. Това обстоятелство, както и обстоятелството, че моторното превозно средство е въведено на територията на Република България един месец по-късно (от [фирма] е подадено на 20.01.2016 г. заявление за първоначална регистрация на същото моторно превозно средство, закупено от Република Франция за сумата от 82 000 евро) правят обективен извода, че на се налице сериозни щети, поручени в резултат на претърпяно пътнотранспортно произшествие. По отношение на представената автотехническа експертиза от 10.11.2015 г., изготвена от инж. А. Ж. със задача да се определи техническото състояние на процесното моторно превозно средство, същата правилно не е била съобразена от органите по приходите при издаването на ревизионния акт и на решението на решаващия административен орган.

Съдът съобразява обстоятелството, че датата на експертизата е 10.11.2015 г., а удостоверенията за регистрация на моторното превозно средство – малък и голям регистрационен талон, издадени от Специализирана служба за движение

по пътищата, окръг П., Федерална Република Германия са с дата 24.11.2015 г. и които като официални документи се ползват с материална доказателствена сила, докато представената експертиза е частен документ, който се ползва единствено с формална доказателствена сила. По този начин изготвената експертиза е в противоречие с представените посочени официални документи, тъй като съгласно експертизата към 10.11.2015 г. моторното превозно средство е било силно повредено, а на 24.11.2015 г. са издадени удосотверения, които оборват твърдението за сериозна повреда на моторното превозно средство. Следователно, от събраните по делото доказателства по несъмнен начин се установява обстоятелството, че доставката на процесното моторно превозно средство е била укритата, тя не е била декларирана. Жалбоподателят не е издал данъчен документ и не е декларирал извършената продажба, като включително е продължил да начислява амортизации за актив, който не се използва в дейността на дружеството и както правилно се посочва в решението на решаващия административен орган е следвало да бъде отписан от счетоводния и данъчния амортизационен план. Правилно органите по приходите са установили наличие на обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК, като жалбоподателят е бил уведомен, че данъчната основа за облагане с ДДС за м. 11.2015 г. и корпоративен данък за 2015 г. ще бъде определена по предвидения в чл. 122 от ДОПК ред. На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС правилно органите по приходите са начислили ДДС в размер на 29 906, 25 лв. и лихви в размер на 24 036, 35 лв. върху данъчна основа, определена по реда на чл. 122 от ДОПК, в размер на 149 531, 25 лв. за недеklarирана от дружеството продажба на моторно превозно средство - лек автомобил Мерцедес ГЛ 63 АМГ, рег. № Са 7574 ХС.

При съобразяването на законосъобразност на ревизионния акт в тази му част, правилно органите по приходите въз основа на констатациите за укрит приход от продажбата на процесното моторно превозно средство са преобразували финансовия резултат на жалбоподателя по реда на чл. 78 от ЗКПО в посока увеличение със сумата на неотчетения приход в размер на 149 531, 25 лв. и в посока нааление с балансовата стойност на продадения актив – 149 531, 25 лв., като правилно не е призната за данъчни цели начислената за м. 12.2015 г. данъчна амортизация на актива след датата на продажбата му в размер на 4531, 25 лв. При съобразяване на тези обстоятелства, правилно за 2015 г. е доначислен корпоративен данък в размер на 453, 12 лв. и лихви в размер на 152, 70 лв. При съобразяване на тези обстоятелство, правилно за 2016 г. органите по приходите не са признали начислените данъчни амортизации за продадения актив – лек автомобил Мерцедес ГЛ 63 АМГ, продаден през 2014 г., възлизаща на сумата от 54 375 лв. Правилно органите по приходите са приели като неоснователно възражението на жалбоподателя, че отчетените от дружеството разходи за амортизации за 2015 г. и за 2016 г. незаконосъобразно не са признати за данъчни цели, тъй като дружеството само било извършило корекции с подаването на 01.08.2018 г. на коригиращи годишни декларации по

ЗКПО за 2015 г., за 2016 г. и за 2017 г. Действително подаването на тези декларации не поражда правни последици, същите са подадени след изтичане на установения законов срок за подаването им. Съгласно чл. 104, ал. 3 от ДОПК, подадената след изтичането на срока по ал. 1 декларация за промени се смята за неподадена и не поражда правни последици за целите на данъчното облагане.

Както правилно е посочил в решението си решаващият административен орган, така направените изводи не се отричат от §50 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на Закона за акцизите и данъчните складове, съгласно която разпоредба, при откриване през 2017 г. на счетоводни или други грешки и при отразяване на коригиращи събития по смисъла на приложимите счетоводни стандарти, свързани с 2016 г., данъчнозадълженото лице може еднократно в срок до 30 септември 2017 г. да коригира данъчния финансов резултат и данъчното задължение чрез подаване на нова декларация за 2016 г., доколкото коригиращите декларации са били подадени едва през м. 08.2018 г., когато с ревизионния доклад са установени основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат за спорните периоди и са направени предложения за установяване на задължения. Доколкото, обаче с това съдебно решение се отменя ревизионния акт в частта му, с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], в размер на 22 931, 04 лв. и лихви в размер на 7406, 49 лв., и доколкото за 2016 г. на основание на направените констатации от органите по приходите за липса на реална доставка на услуга по фактурите, издадени от [фирма], същите не са признали за данъчни цели отчетените разходи за външни услуги общо в размер на 114 655, 24 лв., ревизионният акт следва да бъде изменен в частта му на установените задължения по ЗКПО за 2016 г. При съобразяване на това обстоятелство, се определя полагащ се корпоративен данък за 2016 г. в размер на 299 063 лв., при съобразяване на внесени авансови вноски в размер на 120 000 лв., на внесен корпоративен данък в размер на 175 442, 12 лв., оставят за довносяне 3564, 22 лв., които не са внесени. По този начин ревизионният акт следва да бъде изменен в частта му на установените задължения по ЗКПО за 2016 г. като вместо определеният за довносяне данък в размер на 15 029, 75 лв. следва да се определи данък за довносяне в размер на 3564, 22 лв. и лихви в размер на 835 лв.

Искане за присъждане на разноски е направено от ответника, поради което на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да му се присъди юрисконсултско възнаграждение съобразно отхвърлената част на жалбата в размер на 1580, 05 лв.

Искане за присъждане на разноски от страна на жалбоподателя не е направено, поради което не му се дължат разноски.

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

## РЕШИ

**ОТМЕНЯ** ревизионен акт № P22002219001014-091-001/26.08.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., в частта му, с с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], в размер на 22 931, 04 лв. и лихви в размер на 7406, 49 лв., за данъчни периоди м. 05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 07.2016 г. и м. 11.2016 г.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № P22002219001014-091-001/26.08.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., в частта му, с която са определени задължения за данък по ЗКПО за 2015 г., като е доначислен корпоративен данък в размер на 453, 12 лв. и лихви в размер на 152, 70 лв., като неоснователна.

**ИЗМЕНЯ** ревизионен акт № P22002219001014-091-001/26.08.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., в частта му, с която на [фирма] за 2016 г. е определен корпоративен данък по ЗКПО в размер на 15 029, 75 лв. и лихви в размер на 3540, 62 лв., като определя данък за довносяне в размер на 3564, 22 лв. и лихви в размер на 835 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1580, 05 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**