



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9859 3099

Изх. № 20-07-134
Дата, 21.06.2013

ДО
ТД НА НАП.....

ДИРЕКЦИЯ ОДОП
ПРИ ЦУ НА НАП

Относно: ограничаване на правото на приспадане на данъчен кредит в хипотезите на липса на доставка

Настоящото становище се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите и има за цел да даде насоки за съобразяване на административната практика с постановени през 2012 г. и 2013 г. решения на Съда на ЕС по данъчни дела относно условията, при които правото на приспадане на данъчен кредит по доставки с място на изпълнение на територията на страната може да бъде ограничено.

I. Общи положения

При случаите на липса на доставка между лицата, издател и получател по фактури, и евентуалната възможност за отказване правото на данъчен кредит на получателя следва да се имат предвид принципните положения, които могат и следва да се извлекат от практиката на Съда на ЕС, като се държи и сметка за спазване на принципите на неутралност, пропорционалност и правна сигурност, включително защита на добросъвестните задължени лица.

През 2012 г. и 2013 г. са постановени редица нови решения на СЕС, относно условията, при които правото на приспадане на данъчен кредит може да бъде ограничено в случаите на липса на доставка между издателя и получателя по издадени фактури.

От особено значение за административната практика са решенията по следните дела:

Обединени дела C-80/11 и C-142/11 - Mahagében kft & Péter Dávid

C-324/11 - Gábor Tóth

C-285/11 "Боник" ЕООД

C-642/11 "Строй транс" ЕООД

C-643/11 "ЛВК – 56" ЕООД

Тези решения на СЕС имат голямо значение за административната практика по ЗДДС предвид постановените отговори на преюдициални въпроси, отнасящи се до:

- условията, при които правото на приспадане на данъчен кредит може да бъде ограничено, когато поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена;
- правните последици на издаден по отношение на доставчик ревизионен акт, в който дадена доставка не е коригирана от приходната администрация, с оглед правото на приспадане на данъчен кредит за получателя;
- осигуряване на приложението на принципа за неутралността на данъка при отказано право на приспадане на данъчен кредит.

Така съгласно постановеното от СЕС решение по **обединени дела C-80/11 и C-142/11 Mahagében kft & Péter Dávid** разпоредбите на Директивата за ДДС не допускат национална практика, съгласно която:

- данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне на ДДС, дължим или платен от него за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

- данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчно задълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчно задължено 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 данъчно задължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директивата за ДДС процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчно задълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

В този смисъл е и постановеното Решение по **дело C-285/11 “Боник” ЕООД**, съгласно което разпоредбите на Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, обосноваваща правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да се провери от националната запитващата юрисдикция.

По **дело C-324/11 Gábor Tóth** СЕС е постановил, че когато данъчният орган предоставя конкретни улики за наличието на данъчна измама, Директивата за ДДС и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка всички обстоятелства по случая, дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка. При все това в положение като разглежданото в главното производство (услуга, извършена от лице, различно от лицето, фактурирало доставката) правото на приспадане може да бъде отказано само когато данъчният орган установи, въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

Съгласно постановеното от СЕС по дела **C-642/11 “Строй транс” ЕООД и C-643/11 “ЛВК – 56” ЕООД**

- разпоредбите на Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че:
 - правото на данъчен кредит се упражнява, когато същото възниква от облагаеми доставки;
 - данък върху добавената стойност се дължи от начислилото го във фактура лице, независимо от действителното наличие на облагаема сделка;
 - само от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него данък върху добавената стойност, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка;
 - все пак данъчната администрация не трябва да организира ревизиите си по такъв начин, че първо да съставят ревизионен акт на издателя на фактурата и едва след като този акт

стане окончателен, да извършват ревизия на получателят на фактурата, лишавайки го от възможността да извърши корекции.

- принципите на данъчен неутралитет, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение че липсва действително извършена облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния данък върху добавената стойност. Ако все пак поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи въз основа на обективни данни и без да се изисква от получател на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с данък върху добавената стойност, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

Следва да бъде припомнено и посоченото в указание № 24-00-9 от 30.06.2009 г. на изпълнителния директор, че когато е налице действителна доставка между посочените във фактурата лица е недопустимо да се отказва правото на данъчен кредит. В тези случаи на евентуални злоупотреби се противодейства чрез института на солидарната отговорност, предвиден в чл. 177 от ЗДДС.

От така посочените принципни положения могат да се направят няколко общи извода, въз основа на които следва да се извършва конкретната преценка във всеки отделен случай:

Поначало правото на данъчен кредит се упражнява, когато същото възниква от действителни облагаеми доставки. Възможни са различни хипотези, при които липсва действителна облагаема доставка. Все пак, когато недействителността на доставка произтича само от действията на доставчика (лицето, издател на фактурата) или негови предходни доставчици, не може да се ограничава правото на данъчен кредит на получател, ако не бъде доказано въз основа на обективни данни, че получателят по така издадена фактура е знаел или е бил длъжен да знае, че сделката е част от злоупотреба.

Липсата на доставка следва да се извежда само и единствено от преките отношения между лицата посочени като издател и получател по издадените фактури. Всякакви аргументи, извеждани от действия на предходни доставчици, са само и единствено косвени, подкрепящи тезата, и от тях не могат да се правят самостоятелни изводи.

За разлика от липсата на доставка, злоупотребата с ДДС може да произтича от всякакви други предходни и следващи доставки и нейното наличие не следва да се ограничава само до отношенията между лицата, посочени като издател и получател в издадените фактури.

Следователно разграничението между случаите, в които се изследва наличието на злоупотреба с ДДС, когато липсва действителна доставка между посочените във фактурата лица, следва да се направи въз основа на действията на получател. Когато липсата на доставка произтича от неговите собствени действия и същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, не е необходимо да се установява и допълнителен елемент на злоупотреба с ДДС. И обратно – когато недействителността на доставката произтича от действията на доставчика или негови предходни доставчици, а не от действията на получател, е необходимо да бъдат установени и допълнителни обстоятелства, а именно наличие на злоупотреба с ДДС и знание или задължение за знание за злоупотреба у получател по издадената фактура.

Между другото до същия извод достига и Върховният административен съд, съгласно практиката на който доказателства за наличие на ДДС злоупотреба са необходими само в случай, че изводът за липса на доставка се основава единствено на установени нередности във връзка с доставката при пряк или предшествващи доставчици. В този смисъл например е решение на ВАС № 2781 от 26.02.2013 г. по адм. дело № 7503 от 2012 г.

Посоченото разграничение освен това води до прилагането на принципите на пропорционалност, правна сигурност (защитени правни очаквания) и до защита на добросъвестните данъчно задължени лица.

Следва да бъде спазен и принципът на неутралност, като се даде практически приложима възможност на данъчно задължените лица да анулират издадените от тях фактури преди издаването на ревизионните актове.

Предвид горното, очевидно е, че се налага нов подход относно събирането и преценката на доказателствата в ревизионните производства по ЗДДС, разграничаване и различно данъчно третиране на различните случаи, при които при преценка на събраните доказателства може да се направи обоснован извод за липса на доставка между лицата, посочени като доставчик и получател по фактурата.

II. Липса на доставка

Трайната практика на СЕС изисква поначало да е осъществена действителна облагаема доставка и да е издадена фактура за нея, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя.

Практиката на СЕС (т. 30 от решение по дело C-642/ 11) в това отношение е: “Вярно е наистина, че в съответствие с членове 167 и 63 от Директива 2006/112 правото на приспадане на начислен ДДС по принцип е свързано с действителното извършване на облагаема сделка (вж. Решение António Jorge, C-536/03, - точки 24 и 25) и упражняването на това право не обхваща ДДС, който се дължи по силата на член 203 от същата директива само защото е начислен във фактурата (вж. по-специално Решение по дело Genius, C-342/87, точки 13 и 19 и Решение по дело Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, т. 23).”, както и решения по дело C-642/11 “Строй транс” ЕООД – т. 30, и дело C-643/11 “ЛВК – 56” ЕООД – т. 34.

Предвид горното задължителна материалноправна предпоставка за възникване правото на данъчен кредит е наличието на действително извършена облагаема доставка на стока и/или услуга към лицето, посочено в данъчния документ като получател на доставката.

Изискването за наличие на облагаема доставка като предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит на чл. 167 и чл. 63 от Директивата за ДДС е транспонирано с разпоредбите на чл. 25, чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съответно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС регламентира, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.

Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.

Съгласно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

За да се приеме, че е налице доставка, следва да се установи, че правото на собственост върху фактурираната доставка на стока е прехвърлено, съответно услугата е действително извършена. За преценка дали собствеността или вещното право върху същата е прехвърлена или дали услугата е извършена, следва да се изхожда от предмета на договорената между страните престация. В зависимост от конкретно договорената престация кръгът от факти, които следва да се докажат относно действителността на доставката във всеки случай е различен.

Така например при договорена доставка на родово определени вещи, прехвърляне на собственост върху същите се извършва чрез предаването им (ако не е уговорено да се извършва чрез отделяне на същите).

Следва да се има предвид, че наличието или липсата на доставка е обективен факт, подлежащ на доказване, че са възможни различни хипотези и че в някои случаи, дори при обективна липса на действителна доставка, правото на данъчен кредит няма да може да бъде отказано.

Във връзка с установяването на действителността на доставките по представените фактури следва да се има предвид и следното:

Тъй като фактурите следва да отразяват действителни доставки, трябва да бъдат осигурени тяхната автентичност, цялост и четливост. От всяко данъчно задължено лице зависи да гарантира, че информацията в издадена фактура отразява точно действителна доставка. Съгласно ал. 10 на чл. 114 от ЗДДС гарантирането на автентичността на произхода, целостта на съдържанието и четливостта на фактурата или известието към фактурата се осигурява от данъчно задълженото лице чрез всякакъв контрол на стопанската дейност, който създава надеждна одитна следа между фактурата или известието към фактурата и доставката на стоки

или услуги. Контролът върху стопанската дейност е процедура или технология, която се прилага и поддържа в предприятието и създава уверение относно правилното, навременно и точно отчитане на стопанската дейност като цяло и отделните стопански операции в частност. Този контрол дава възможност за проследяване на всички елементи на стопанската операция в тяхната взаимовръзка. Изборът на процедура за контрол на стопанската дейност е изцяло на данъчно задълженото лице. Надеждната одитна следа е налице, когато връзката между отделните документи и осчетоводени операции е лесно и бързо установима и осигурява намиране на търсената връзка между издадена фактура и извършена доставка. В този смисъл е и тълкуването, направено в обяснителните бележки, издадени от Главна дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ относно правилата за фактуриране по ДДС, които макар и да не са законово обвързващи, дават яснота относно насоката за тълкуване на изискванията относно документалното осигуряване на контролът върху стопанската дейност от стопанските субекти.

Макар и нововъведено като норма в ЗДДС, като изискване към документирането на стопанските операции, заложените в ал. 10 на чл. 114 от ЗДДС правила са били валидни и преди влизане в сила на цитираната норма, по силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, съгласно който документална обоснованост на стопанските операции е налице само когато фактурата като първичен счетоводен документ отразява вярно действително осъществена такава операция. В този смисъл е и съдебната практика, срв. напр. решения на ВАС № 13760 от 02.11.2012 г. по адм. д. № 2984/ 2012; № 14404 от 16.11.2012 г. по адм. д. № 2668/ 2012; № 15794 от 11.12.2012 г. по адм. д. № 3385/2012 г.

Предвид изложеното, чрез контрол върху стопанската дейност и надеждна одитна следа, задължените лица следва да осигурят безспорната връзка между издадена фактура и извършена доставка.

III. Данъчно третиране при различните хипотези на липса на облагаема доставка и/или данъчна злоупотреба.

При анализа на възможните случаи може да се приеме най-общо, че са налице три хипотези:

1. Стоката или услугата, фактурирана като предмет на доставката, за която се претендира приспадане на данъчен кредит, изобщо липсва или иначе казано липсва предмет на доставката и е налице т.нар. абсолютна симулация. Създадена е една правна привидност, зад която не стои нищо. В този случай е фактурирана доставка, която не е извършвана въобще, а не само между страните, сочени като доставчик и получател по фактурата.

Съгласно практиката на ВАС наличието само на фактури не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките. Ако доставките са извършени, то както доставчикът, така и получателят трябва да притежават доказателства за това изпълнение. За изпълнението винаги трябва да се представят от лицата достатъчно убедителни доказателства (Решение № 2208 от 15.02.2013 г. по адм. дело № 14260/ 2012 г.).

Изводът за наличие или липса на доставка следва да бъде направен въз основа на обща преценка на всички относими факти и обстоятелства и въз основа на събраните доказателства, разгледани в тяхната съвкупност, като се спазват правилата за доказателствената тежест. В този смисъл е и т. 32 от Решение на СЕС по дело C-285/ 11 “Боник” ЕООД.

В тази хипотеза липсват както доказателства за превоза и предаването на стоката, предмет на доставката според фактурата, така и данни за нейното заприходяване и съхраняване при получателя, за използването ѝ в неговата стопанската дейност или за последващи доставки или трансгранични операции, или представените такива са недостоверни. Въз основа на тези доказателства може да се направи категоричен извод за липса на доставка поради липса на предмет въобще.

Тъй като в тази хипотеза липсата на доставка не се обосновава с действия на доставчика, а и на двете страни по сделката, т.е. и на собствените действия на получателя, както и поради обстоятелството, че не е възможно получателят по така издадена фактура да не знае, че участва в привидна сделка, не е необходимо да се събират и представят доказателства за данъчна

злоупотреба. Следва да се обърне особено внимание, че не е допустимо да се обосновава теза за липса на доставка в условията на абсолютна симулация само с доказателства за нередности при доставчика или предходни доставчици, включително такива за липса на персонал, активи и т.н. Подобни доказателства биха могли само да подкрепят други основни доказателства, с които се установяват нередности при самия получател по така издадени фактури.

В случай, че не бъде анулиран данъчният документ или издадено кредитно известие, (виж раздел V), данъчното третиране следва да бъде отказ на приспадане на данъчния кредит по фактурата на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

2. Налице е предметът на фактурираната доставка, но действителният доставчик не е посоченият във фактурата

Това например са случаите, при които липсват доказателства за реалното получаване на стоката или услугата от лицето, посочено като доставчик във фактурата и в същото време въз основа на преценка на доказателствата се установява, че съответната стока или услуга е налична, използва се в дейността на получателя или със същата е действително извършено последващо разпореждане, износ или друга трансгранична операция.

При тази хипотеза на наличен предмет на доставката има две възможности:

2.1. Посоченият като получател по фактурата е създал стоката или услугата със собствен ресурс

В някои случаи от събраните в ревизионното производство доказателства се установява, че предметът на доставката е създаден от лицето, посочено като получател по фактурата. Например:

- лицето претендира данъчен кредит за получени строителни услуги. От събраните доказателства (транспорт до строителната площадка, инструктаж по безопасност на труда, ведомост, присъствен лист, обяснения на наетите лица, протокол от проверка на ГИТ или ДНСК) е видно, че за съответните строителни дейности лицето е използвало нает от него персонал, или

- лицето претендира данъчен кредит за получени строителни услуги. От събраните доказателства (инструктаж по безопасност на труда, ведомост, присъствен лист, разрешение за въвеждане в експлоатация на сгради) е видно, че за даден период има само един обект, който не е въведен в експлоатация и на който се извършват строителни дейности, работниците на лицето не са в отпуск, а са получавали работни заплати за периода, или

- лицето само е произвело селскостопанската продукция, за която претендира данъчен кредит по фактура, по която е посочен като получател, а от събраните доказателства се установява, че само е закупило торове, посев, наело е селскостопански работници, които е използвало за производството на тази продукция, осигурявало е транспорт на работници до обработваеми площи и е извозвало продукция от същите и други подобни.

В този случай също е фактурирана доставка, която не е извършвана въобще, а не само между страните, сочени като доставчик и получател по фактурата. В случая също става въпрос за пълна липса на доставка (в правен смисъл - абсолютна симулация).

Поради това, данъчното третиране е както посоченото в т. 1 на настоящия раздел. Отново не е необходимо да се доказва знание у "получателя" за участието му в привидна сделка, тъй като лице, което се сочи като получател и претендира данъчен кредит по фактура, по която то самото е създало предмета на доставката, не може да не знае този факт. Освен това липсата на доставка произтича от собствените му действия. Данъчното третиране следва да бъде отказ на приспадане на данъчния кредит по фактурата на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Както е посочено по-горе не е необходимо и установяването на злоупотреба с ДДС.

2.2. Стоката или услугата е доставена от трето лице (относителна субективна симулация). В този случай не е непременно необходимо да бъде доказано кое е третото лице, което е действителният доставчик на стоките и/или услугите.

Показателно за тези случаи е, че отново предметът на доставката е наличен, но не е създаден от получателя по фактурата. Обикновено е достатъчно от събраните в ревизионното производство доказателства да може да се установи, че доставката не е осъществена от посоченото като доставчик по фактурата лице.

За разлика от горните хипотези, в този случай са налице **две възможности** относно действията на получателя:

- липсва действителна доставка и получателят знае, че участва в привидната доставка (в случая се прикрива страната по доставката), или
- липсва действителна доставка, но получателят не знае, че участва в привидната доставка.

Предвид, посочените по-горе общи изводи, правното третиране на тези два случая е различно.

2.2.1. Когато се установи, че лицето-получател по фактурата е знаело или не е възможно да не знае, че участва в привидна доставка (издателят на фактурата не е действителният доставчик на стоката или услугата) следва на същото да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Този извод се налага от това, че недействителността отново произтича от собствените или по-точно казано и от собствените действия на получателя. С изричното или мълчаливо приемане на предмета на доставката от лице, за което знае или не е възможно да не знае, че не е действителният доставчик, получателят сам се поставя в положението на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва в недействителна доставка и поради това не може да бъде защитено от принципа на правна сигурност в неговото проявление на защита на оправданите правни очаквания. Поради това и в тези случаи не е необходимо установяването на злоупотреба с ДДС.

В тази хипотеза сме например, когато е установено, че наличната земеделска продукция е изкупена от представители на получателя по фактурата, а самата фактура е издадена не от лицата, от които е изкупена продукцията, а от друго лице или лица.

При отказа на правото на данъчен кредит, обоснован с привидност на доставката, за която задълженото лице е знаело или е невъзможно да не знае, трябва да се изследват и да се съберат доказателства за два кръга от факти.

От една страна органът по приходите трябва да анализира възможността на доставчика да прехвърли стоката или услугата предмет на сделката. Съответно фокусът на процесуалните действия ще е върху това задължено лице и отношенията му с получателя по фактурата. Органът по приходите с допустимите от ДОПК средства за събиране на доказателства изисква документи, писмени обяснения и проверки на място с оглед установяване на фактическата обстановка. В тази насока е допустимо да се кредитират сведения, че доставчикът няма техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на доставката, не разполага с активи, няма икономическа възможност и история, която да потвърждават, че той действително е осъществил тези сделки. Трябва да се изследват всички относими факти в тази насока, включително и косвени, които могат да показват, че доставчикът не е осъществявал дейност, макар и в нарушение на законодателството, и съответно без да изпълнява задълженията си по повод това, произтичащи от материалното законодателство, включително данъчно и осигурително.

От друга страна органът по приходите следва да събере доказателства, че задълженото лице – получател е знаело или не е възможно да не знае, че доставката е привидна, съответно доставчикът не е лицето, което е посочено в документите. Тук фокусът на процесуалните действия ще е изцяло върху получателя. Вниманието на органа по приходите следва да се съсредоточи първо върху обстоятелствата по конкретната доставка, като се изследва подробно фактическата обстановка – начин, по който е осъществен контакт с доставчика, лицата, които се явявали съдоговорители при осъществяването на сделката на всички етапи, включително

преддоговорни, изпълнение - превоз, предаване и приемане на предмета на доставката, плащане, съпроводителни документи, договори, счетоводни записвания и т.н. Особено важни са доказателствата относно това, че на получателят е било известно, че доставчикът не е разполагал с възможност да осъществи доставките. Извод за знание би могъл да се направи, когато те са свързани лица, имат общ пълномощник, лице което заема длъжност при получателя, работи и при доставчика и други подобни хипотези. Със същото значение са и доказателства, които показват, че получателят е знаел или е невъзможно да не знае, че предметът на доставката се предоставя от друго лице – напр. в съпроводителните документи е посочен друг търговец, плащането се извършва към друго лице, без да има разумна причина за това и др.

Всички събрани доказателства следва да се ценят в тяхната взаимовръзка и зависимост. Съответно доказателствата следва да сочат непротиворечиво към един общ извод. Не е допустимо облагането да стъпва на отделни косвени сведения, без те да се подкрепят от останалите факти, установени в производството. Така например органът по приходите не е допустимо да обоснове привидност на доставка само въз основа на обстоятелството, че получателят е платил на трето лице, а не на доставчика, без към този извод да сочат и останалите доказателства.

2.2.2. Когато се установи, че лицето-получател по фактурата не е знаело, че участва в привидна доставка (издателят на фактурата не е действителният доставчик на стоката или услугата), правото на приспадане на данъчен кредит може да бъде отказано само, ако се установи наличието на ДДС злоупотреба, за която получателят по доставката е знаел или е бил длъжен да знае.

Особеното в този случай е, че липсата на доставка се обосновава само с действията на доставчика, а не на получателя, като всъщност това е именно случаят, обсъден многократно в практиката на СЕС, при който се изисква да се докаже наличието на злоупотреба, за която получателят е знаел или е бил длъжен да знае. Тъй като обосноваването на липсата на доставка е не чрез собствените действия на получателя по фактурата, а чрез действията на неговия доставчик или друг предходен доставчик, получателят по фактурата може да се позове на собствената си добросъвестност и защитени правни очаквания по отношение липсата на доставка. За да се преодолее тази защита, органите по приходите следва да установят и наличието на ДДС злоупотреба, както и знание или задължение за знание у получателя по доставката.

Отново следва да се обърне внимание, че липсата на доставка се установява в отношенията между издателят и получателят по фактурата, докато наличието на ДДС злоупотреба далеч не е ограничено в тези отношения. ДДС злоупотребата би могла да бъде навсякъде във веригата от предходни или последващи доставки (срв. в този смисъл решение на Съда на ЕС по обединени дела C- 354/03, C-355/03 и C-484/03 Optigen, т.51, 52 и 55).

По отношение наличието на ДДС злоупотреба следва да има предвид посоченото в раздел IV по-долу.

Що се отнася до знанието или задължението за знание за злоупотребата, следва да се имат предвид и общите постановки, посочени по отношение общата хипотеза на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС в указание № 24-00-9 от 30.06.2009г., т. I.5 на Изпълнителния директор при изследването на обстоятелството, дали получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че сделката, в която участва, е част от ДДС злоупотреба. Следва да се има предвид все пак, че знанието не може да се презюмира и в този смисъл прилагане по аналогия на чл. 177, ал. 3, т. 2 от ЗДДС е недопустимо.

Съдът на ЕС многократно е припомнял, че безспорно борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 на Съвета и че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза, поради което националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право се претендира с измамна цел или с цел

злоупотреба. Все пак съдът посочва, че съгласно трайно установената съдебна практика режимът на правото на приспадане, предвиден в Директивата, не допуска данъчнозадължено лице, което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след тази на данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС, да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане.

Освен това Съдът посочва, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчно задълженото 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 данъчно задължено 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.

В този аспект са и решенията на СЕС по дела C-324/11 - Gábor Tóth, C-285/11 “Боник” ЕООД, C-642/11 “Строй транс” ЕООД, C-643/11 “ЛБК – 56” ЕООД.

Все пак обаче, съгласно решения по дело C-271/06 Nettosupermarkt и обединени дела C-439/04 и C-440/04 Recolta държавите членки имат право да изискват от данъчно задължените лица да вземат всички разумни мерки в рамките на собствените си възможности, за да се уверят, че не участват в ДДС злоупотреби. В този смисъл посочените по-горе в решенията на Съда обстоятелства, които не може да се очаква получателят да изследва и знае, очевидно излизат извън рамките на разумните усилия, но това съвсем не означава, че последният въобще не следва да полага усилия.

Като допълнителни насоки в тази връзка при събирането на доказателства могат да се изследват обстоятелства с оглед установяване на несъответствия и диспропорции – както от гледна точка на нормалната икономическа логика, така и с оглед сравнителен анализ, съпоставящ сделката с обичайната практика на самото задължено лице, но и с установените търговски порядки в съответния отрасъл. Анализът не следва да се ограничава само до ревизирания период и конкретната сделка. Трябва да се изследват в цялост отношенията доставчик-получател в цялата им продължителност и съответно промените в тях. При установяването на въпроса дали получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че е налице данъчна злоупотреба трябва да се прецени и статусът на самото задължено лице в неговата времева динамика - дали то традиционно получава стоки или услуги от доставчици, които могат да се квалифицират като липсващи търговци (например при отстраняването на даден липсващ търговец на негово място последователно като доставчик се появява друг липсващ търговец), предходни производства спрямо него, в които е установявано това обстоятелство, има ли нарушения на данъчното и осигурително законодателство, лоялно ли е в правоотношенията си с други административни институции в Република България.

Следва да се вземе предвид и възможността на търговеца да получи публични и лесно достъпни данни относно статуса на доставчика – напр. относно това, че лицето има големи данъчни задължения, че е издирвано от органите по приходите за връчване на съобщения по реда на чл. 32 от ДОПК, данни от публичните му финансови отчети, материали в масмедияте, които насочват към това, че доставчикът е нелоялен в отношенията си с бюджета и други подобни.

3. Действителна доставка между посочените във фактурата доставчик и получател и установени нередности при прекия или предходни доставчици

Само за пълнота на изложението следва да се посочи, че е напълно възможно да е налице действителна доставка между посочените във фактурата доставчик и получател и да са установени нередности при прекия или предходни доставчици.

В случаите, при които има действително извършена доставка между доставчик и получател по фактурата, и констатирани нередности по веригата от доставчици данъчният

кредит не следва да бъде отказван. На евентуални злоупотреби се противодейства чрез прилагане на чл. 177 от ЗДДС.

IV. Характеристики на злоупотребата с ДДС

Когато при установена липса на доставка е необходимо да се установи и наличие на ДДС злоупотреба (т. III, 2.2.2) следва да се има предвид:

Основните характеристики на злоупотребата с ДДС са въведени като законови предпоставки за реализиране на отговорността при данъчни злоупотреби по чл. 177 от ЗДДС, като същите са:

- наличие на невнесен ДДС по веригата от облагаеми доставки;
- предварително знание или предполагагане от получателя по доставката, че този данък няма да бъде внесен.

1. Наличие на невнесен ДДС

Във връзка с първата предпоставка – наличието на невнесен данък по веригата от облагаеми доставки, това следва да се счита доказано както в случаите, посочени в т. 3.1. на Раздел I от указание изх. № 24-00-9/30.06.2009 г. относно приложението в практиката на разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС (невнесен данък по Справка-декларация, по издаден ревизионен акт или акт по чл. 106 от ДОПК) така и в случаите, когато доставчикът не е подал справка-декларация или ако в дневника за продажби съответната фактура за доставката не е включена или е включена с по-малка стойност. Възможни са и други случаи, при които невнесеният данък би могъл да се счита констатиран, без да е необходимо непременно установяването му в ревизионно производство.

2. Предварително знание или предполагагане от получателя по доставката, че този данък няма да бъде внесен

2.1. Момент, към който знанието, че данъкът няма да бъде внесен, е правно релевантно

Правно релевантно е знанието или задължението за знание от страна на получателя, че данъкът няма да бъде внесен, към момент не по-късно от данъчното събитие на доставка, по която самият той е получател. Узнаването или предполагагането на намерението да не се внесе данъка в по-късен момент е без правно значение, тъй като към датата на данъчното събитие възникват законовите последици на същото и последващото узнаване от страна на получателя на обстоятелството, че данъкът няма да бъде внесен, не може да обуслови отговорност.

2.2. Лица, чието знание за данъчната злоупотреба е правно релевантно

Относно лицата, чието знание за данъчната злоупотреба е правно релевантно и може да ангажира отговорността на получателя при евентуален отказ от право на приспадане на данъчен кредит, във всеки отделен случай това може да е различен кръг лица. По правило това би следвало да е лице с достатъчно отговорна позиция в предприятието, като не е необходимо непременно да е управителят. Отговорността при по-големите предприятия може да се ангажира и при знание от страна на счетоводител, началник склад и търговски директор например, а при по-малките - с няколко души персонал - от което и да е лице от персонала. В този смисъл всеки отделен случай се изследва конкретно, като се вземат предвид обстоятелства като: кое лице се занимава с поръчките, договарянето, изпълнението на договореното, приемане на доставеното, проверка на качеството и пр.

V. Спазване на принципа за неутралност на данъка. Възможност за корекция

В същото време следва да се има предвид, че един от основните принципи на общата система на ДДС е принципът на данъчния неутралитет. Принципът на данъчния неутралитет в областта на правото на данъчен кредит изисква заплатеният от едно данъчно задължено лице ДДС по повод на закупените от него стоки и услуги да може да бъде приспадан напълно от данъка, който е изискуем от това лице по повод на доставените от него стоки или услуги на крайния потребител. По този начин се избягва риска от многократното облагане на една

доставка на базата на предходните стадии по търговската верига. Правото на данъчен кредит има като ефект фактическото необлагане с данък на междинните етапи по търговската верига, като тежестта от данъка в крайна сметка се поема от крайния потребител. Този принцип означава, че данъчната тежест на данъка върху добавената стойност следва да се понесе от крайния потребител на стоките и услугите и съответно не следва търговецът да я понася. Съответно е недопустимо двойното данъчно облагане.

Съгласно **Решение на СЕС по дело C-454 /98 - Schmeink & Cofreth Ag & Co Kg**:

- Когато издателят на фактурата навреме и напълно е отстранил риска от загуба на данъчни приходи, принципът за неутралност на ДДС изисква неправомерно фактурираният данък да може да бъде коригиран, без тази корекция да зависи от условието издателят на въпросната фактура да е действал добросъвестно.

- Държавите членки сами трябва да определят процедурата, по която може да се коригира неправомерно фактурирания данък върху добавената стойност, при положение, че тази корекция не зависи от правото на преценка по усмотрение на данъчната администрация.

Предвид горното следва да се приеме, че при фактурирана облагаема доставка, която не е действително извършена, за спазване на принципа на неутралността на лицата следва да бъде предоставена възможността да коригират неправомерно фактурирания данък върху добавената стойност, което може да се извърши по реда на чл. 116 от ЗДДС, като се състави протокол. Анулирането на документ след данъчния период, в който е издаден, следва да се отрази в дневника за покупките с обратен знак, съответно в справка-декларацията. Дори ако корекцията на неправомерно фактурирания данък е извършена с издаване на кредитно известие, същата следва да се приеме, предвид отстраняване на риска от данъчни загуби.

В този смисъл в началото на ревизионното производство на ревизираното лице следва да се обърне внимание писмено от органите по приходите, че има възможност в хода на производството да извърши корекции на издадените от него фактури и ако такива корекции бъдат направени, те ще бъдат взети предвид при издаване на ревизионния акт. Същото се отнася до фактурите, по които ревизираното лице е получател – когато от ревизираните лица се изискват доказателства за реалността на доставката, следва да им бъде пояснено, че могат да представят кредитни известия, съответно протоколи за анулиране на фактурата. Ако такива фактури бъдат анулирани, съответно се издадат кредитни известия до приключване на ревизионното производство, съответно административното обжалване, това следва да бъде взето предвид от органа по приходите, съответно решаващия орган. За периода на неправомерно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по така коригираните фактури до периода на анулирането им следва да бъде начислена лихва. Следва, в тези случаи, да се вземе предвид и извършена корекция в периоди, попадащи извън обхвата на съответното ревизионно производство.

В случай, че лицето не представи доказателства за извършена корекция, както и в случай, че е налице издаден ревизионен акт за съответния данъчен период на лицето, издало фактурата следва да се приеме, че принципът на данъчен неутралитет допуска да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит на получателя по фактурата, съобразно посочените по-горе хипотези.

VI. Правни последици на издаден по отношение на доставчик ревизионен акт, в който дадена доставка не е коригирана от приходната администрация, с оглед правото на приспадане на данъчен кредит за получателя

В този аспект е произнасянето на СЕС по дело C-643/11 “ЛВК - 56” ООД като релевантни към темата са т. 39-41 от същото. Съгласно решението на СЕС:

- когато издателят на фактура не се позовава на някоя от хипотезите, допускащи корекция на неправомерно начислен ДДС, в рамките на данъчна ревизия данъчната администрация не е длъжна да прави проверка дали начисленият и деклариран ДДС съответства на действително извършени от издателя на фактурата облагаеми сделки;

- след като обаче подобно задължение за проверка липсва, само от факта, че в съставен на издателя на фактура ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на

декларирания от него ДДС, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурите съответстват на действително извършени облагаеми сделки;

- правото на Съюза все пак не изключва възможността компетентната администрация да провери дали фактурираните от данъчнозадължено лице сделки действително са извършени, и с оглед на декларираното от него евентуално да установи наличието на данъчно задължение. Резултатът от такава проверка, както и декларирането и плащането на начислен ДДС от издателя на фактурата са обстоятелства, които националният съд следва да вземе предвид при преценката относно наличието на облагаема сделка, предоставящо в конкретния случай право на приспадане на получателя на фактурата.

- нормите на Директивата както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение че липсва действително извършена облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния ДДС.

Чрез предвиденото в предходния раздел се премахва възможността администрацията последователно да лишава данъчно задължените лица от защитата, дадена им от Общностното право чрез възможността да отстраняват риска от злоупотреби. Или както е посочено в т. 49 на решение на СЕС по дело C-643/11 – “ЛВК - 56” ЕООД данъчните органи не трябва да правят неосъществимо използването на посочената възможност чрез системно организиране на ревизиите си по такъв начин, че първо да съставят ревизионен акт на издателя на фактурата и едва след като този акт евентуално вече е станал окончателен, да извършват ревизия на получателя на фактурата. Освен това посочената възможност не може да се изключи единствено поради факта че към момента на корекцията издателят на фактурата вече не е регистрирано по ДДС лице. В тези случаи следва да се счита допустимо издателят на фактурата да издаде кредитно известие.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**



— /БОЙКО АТАНАСОВ/