

# ОПРЕДЕЛЕНИЕ

№ 2624

Варна, 27.09.2023 г.

Административният съд - Варна – X състав, в закрито заседание в състав:

**СЪДИЯ:** МАРИЯНА ШИРВАНЯН

като разгледа докладваното от съдията административно дело № 191 / 2023 г. на Административен съд - Варна, за да се произнесе, взе предвид следното:

Предвид направеното искане от процесуалния представител на жалбоподателя за отправяне на преюдициални въпроси до Съда на Европейския съюз и спецификата на спора, налагаща преценка на националното законодателство относно данъка върху добавената стойност (ДДС) в светлината на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ( ОВ L347, 2006г., стр.1; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), съдът,

**ОПРЕДЕЛИ:**

Поставя следните въпроси на Съда на Европейския съюз:

1. Допустима ли е съгласно Член 63, Член 167, Член 168, буква а, Член 178, буква а, Член 218, Член 219, Член 220, Член 226 и Член 228 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, практика на органа по приходите по приложението на националната уредба и по-конкретно на чл.71, ал.1 от Закона за данък добавена стойност (ЗДДС) вр. чл.25, ал.1 от ЗДДС вр. чл.102, ал.4, чл.114, чл.116 и 117 от ЗДДС вр. чл.125 ЗДДС и чл.126 ЗДДС, при която на получателя по доставка облагаема с ДДС е отказано правото да ползва данък добавена стойност, както за периода на извършване на доставката, така и в периода на декларирането ѝ, на съображения, че издадената му от доставчика фактура не включва ДДС и, че на по-късен етап (в хода на извършената ревизия на доставчика) е издаден документ, който не отговаря на изискванията за съдържанието на фактура (издаден е Протокол и в него за доставчик и получател по Протокола е посочен издателят на протокола), като в съдържанието му е посочена издадената на получателя фактура и е начислен върху посочената в нея данъчна

основа ДДС, което е внесено, като едва след това получателят по доставката е декларирал право на приспадане на данък добавена стойност („право на ползване на данъчен кредит“ съгласно ЗДДС) въз основа на Протокола, съставен от доставчика и прави ли такава практика практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на данък добавена стойност от страна на данъчно задълженото лице?

2. Ако отговорът на първият въпрос е отрицателен, то към кой момент следва да бъде упражнено правото на данъчен кредит - към моментът на издаването на фактурата без включен в нея данък добавена стойност или към моментът на издаването на протокола от доставчика?

3. Допустима ли е съгласно Член 203 вр. Член 178, б.а, и Член 176 от Директивата за ДДС и принципа за неутралност уредба като предвидената в чл.102, ал.4 от ЗДДС и практика на националната приходна администрация, съгласно които доставчикът по доставки облагаеми с ДДС, при условие че не е подал заявление за регистрация по ЗДДС в законоустановения срок от настъпването на задължението му за задължителна регистрация по ЗДДС е единствено задължен за внасяне на ДДС върху доставките, осъществени от него в периода от датата, на която е възникнало задължението му за регистрация до датата, на която е регистриран от органа по приходите и не е предвидена възможност доставчикът, на който е установено задължението за ДДС по реда на чл.102, ал.4 от ЗДДС да издаде коригиращи фактури (или друг документ) на получателите по доставките, за да могат последните да ползват право на приспадане на ДДС?

## **1. Правна уредба**

### **1.1. Правото на съюза**

Разпоредбите на Член 63, Член 167, Член 168, буква а, Член 176, Член 178, буква а, Член 218, Член 219, Член 220, Член 203, Член 226 и Член 228 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

### **1.2. Национална уредба**

**Закон за данък добавена стойност:**

**Чл. 25.** (1) Данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по [чл. 16](#).

(2) (Изм. - ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 1.01.2020 г.) Данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена.

**Чл. 68.** (1) Данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за:

1. получени от него стоки или услуги по облагаема доставка;
2. извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка;
3. осъществен от него внос;
4. изискуемия от него данък като платец по глава осма.

(2) Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

(3) В случаите на правоприемство по [чл. 10](#) правото на приспадане на данъчен кредит възниква:

1. (доп. - ДВ, бр. 102 от 2022 г., в сила от 1.01.2023 г.) на датата на вписване на обстоятелството по [чл. 10](#) в търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел - когато правоприемникът е регистрирано по този закон лице;

2. на датата на регистрацията по [чл. 132, ал. 3](#).

(4) В случаите по [чл. 116, ал. 2](#) правото на приспадане на данъчен кредит възниква на датата, на която е издаден новият данъчен документ.

(5) В случаите по [чл. 131](#) правото на приспадане на данъчен кредит възниква на датата на издаване на документа по [чл. 131, ал. 1, т. 2](#).

(6) (Нова - ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 1.01.2014 г.) Правото на приспадане на данъчен кредит за получена доставка на стоки или услуги, за която е приложен специалният режим за касова отчетност на данък върху добавената стойност, възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

**Чл. 71.** Лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от следните условия:

1. притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на [чл. 114](#) и [115](#), в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател;

2. (изм. - ДВ, бр. 108 от 2006 г., бр. 98 от 2018 г., в сила от 1.01.2019 г., доп., бр. 96 от 2019 г., в сила от 1.01.2020 г.) издало е протокол по [чл. 117](#) или [чл. 163б, ал. 2](#) и е спазило изискванията на [чл. 86](#) - в случаите, когато данъкът е изискуем от получателя като платец по [чл. 82](#) с изключение на ал. 6, т. 1; в случаите по [чл. 161](#) или [163а](#), когато доставчикът е данъчно задължено лице, получателят трябва да притежава и данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на [чл. 114](#) и [115](#), в който е посочено съответното основание за неначисляване на данък;

3. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2010 г., в сила от 1.01.2011 г.) притежава митнически документ за внос, в който лицето е посочено като вносител и данъкът е внесен по реда на [чл. 90, ал. 1](#) - в случаите на внос по [чл. 16](#);

4. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2010 г., в сила от 1.01.2011 г., доп., бр. 98 от 2018 г., в сила от 1.01.2019 г.) притежава митнически документ за внос, в който лицето е посочено като вносител, издало е протокол по [чл. 117](#) и е спазило изискванията на [чл. 86](#) - в случаите по [чл. 57, ал. 1](#) и [4](#);

5. притежава документ, който отговаря на изискванията на [чл. 114](#), издало е протокол по [чл. 117](#) и е спазило изискванията на [чл. 86](#) - в случаите на вътреобщностно придобиване;

6. притежава документ по [чл. 131, ал. 1, т. 2](#);

7. притежава документите, определени в [правилника](#) за прилагане на закона - в случаите на правоприемство по [чл. 10](#);

8. (нова - ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 1.01.2014 г.) притежава данъчен документ по т. 1 и документ за извършеното плащане по банков път, включително чрез кредитен превод, директен дебит или наличен паричен превод, извършен чрез доставчик на платежна услуга по смисъла на [Закона за платежните услуги и платежните системи](#), или чрез пощенски паричен превод, извършен чрез лицензиран пощенски оператор за извършване на пощенски парични преводи по смисъла на [Закона за пощенските услуги](#), и протокол по [чл. 151в, ал. 8](#) - за доставки, при които доставчикът прилага глава седемнадесета "а";

9. (нова - ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 1.01.2014 г.) притежава данъчен документ по т. 1 и документ за извършеното плащане по банков път, включително чрез кредитен превод, директен дебит или наличен паричен превод, извършен чрез доставчик на платежна услуга по смисъла на [Закона за платежните услуги и платежните системи](#), или чрез пощенски паричен превод, извършен чрез лицензиран пощенски оператор за извършване на пощенски парични преводи по смисъла на [Закона за пощенските услуги](#), и е издало протокол по [чл. 151г, ал. 8](#) - за доставки, при които доставчикът не прилага глава седемнадесета "а";

10. (нова - ДВ, бр. 98 от 2018 г., в сила от 1.07.2019 г.) притежава митнически документ за внос, в който лицето е посочено като вносител, и е спазило изискванията на [чл. 57, ал. 6](#) - в случаите по [чл. 57, ал. 5](#);

11. (нова - ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 1.01.2020 г.) притежава митнически документ за реекспорт, издало е протокол по [чл. 117](#) и е спазило изискванията на [чл. 86](#) - в случаите по [чл. 82, ал. 6, т. 1](#).

**Чл. 82. (1)** (Изм. - ДВ, бр. 108 от 2006 г.) Данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, с изключение на случаите по ал. 4 и 5.

(2) (Изм. - ДВ, бр. 108 от 2006 г., бр. 106 от 2008 г., в сила от 1.01.2009 г., бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.) Когато доставчикът е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и доставката е с място на изпълнение на територията на страната и е облагаема, данъкът е изискуем от получателя по доставката при:

1. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2010 г., в сила от 1.01.2011 г.) доставка на газ чрез система за природен газ, разположена на територията на

Европейския съюз, или чрез мрежа, свързана с такава система, доставка на електрическа енергия или на топлинна или хладилна енергия чрез топлофикационни или охладителни мрежи - когато получателят е регистрирано по този закон лице;

2. доставка на стоки, които се монтират или инсталират от или за сметка на доставчика - когато получателят е регистрирано по този закон лице и доставчикът е установен на територията на друга държава членка;

3. доставка на услуги - когато получателят е данъчно задължено лице по [чл. 3, ал. 1, 5 и 6](#).

(3) Данъкът е изискуем от придобиващия при тристранна операция, осъществена при условията на [чл. 15](#).

(4) Данъкът е изискуем от получателя - регистрирано по този закон лице, в случаите по [чл. 161](#).

(5) (Нова - ДВ, бр. 108 от 2006 г., доп., бр. 102 от 2022 г., в сила от 1.01.2023 г.) Данъкът е изискуем от получателя - регистрирано по този закон лице, в случаите на [чл. 163а, ал. 2](#) независимо дали доставчикът е данъчно задължено или данъчно незадължено по закона лице. Данъкът е изискуем от доставчика - регистрирано по този закон лице за доставки на стоки и услуги по приложение № 2, част първа, по които получатели са държавата, държавните и местните органи.

(6) (Нова - ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 1.01.2020 г.) За стоки, предназначени за дейности в континенталния шелф и изключителната икономическа зона, за които държавата упражнява суверенни права, юрисдикция и контрол в съответствие с [чл. 42](#) и/или [чл. 47 от Закона за морските пространства, вътрешните водни пътища и пристанищата на Република България](#), данъкът е изискуем:

1. от регистрирано по този закон лице, за което тези стоки са поставени под режим реекспорт и при въвеждането им на територията на страната са били временно складираны или поставени в свободна зона или под митнически режими - митническо складиране, активно усъвършенстване, временен внос с пълно освобождаване от вносни мита, външен транзит;

2. от получателя - регистрирано по този закон лице, когато стоките пристигат директно в континенталния шелф и изключителната икономическа зона от трета страна или територия

или от друга държава членка, когато за стоките не е налице вътреобщностно придобиване.

**Чл. 86. (1)** Регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като:

1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред;

2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по [чл. 125](#) за този данъчен период;

3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

(2) Данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

(3) Не се начислява данък при извършване на освободена доставка, освободено вътреобщностно придобиване, както и при доставка с място на изпълнение извън територията на страната.

(4) Алинея 1, т. 1 и 2 и ал. 2 не се прилагат в случаите по [чл. 131, ал. 1](#).

**Чл. 114. (1)** Фактурата задължително съдържа:

1. наименование на документа;

2. пореден десетразряден номер, съдържащ само арабски цифри, базиран на една или повече серии в зависимост от отчетните нужди на данъчно задълженото лице, който идентифицира фактурата уникално;

3. дата на издаване;

4. име и адрес на доставчика;

5. идентификационен номер по [чл. 94, ал. 2](#) на доставчика, съответно номера по [чл. 84 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс](#) - когато доставчикът е нерегистрирано по този закон лице;

6. (изм. - ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 1.01.2009 г., отм., бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.);

7. име и адрес на получателя по доставката;

8. идентификационен номер по [чл. 94, ал. 2](#) на получателя, съответно номера по [чл. 84 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс](#) - когато получателят е нерегистрирано по този закон лице, идентификационен номер за целите на ДДС - когато получателят е регистриран в друга държава членка, друг номер за идентификация на лицето, когато такъв се изисква съгласно законодателството на държавата, където е установен получателят;

9. количеството и вида на стоката, вида на услугата;

10. датата, на която е възникнало данъчното събитие на доставката, или датата, на която е получено плащането;

11. единичната цена без данъка и данъчната основа на доставката, както и предоставените търговски отстъпки и намаления, ако те не са включени в единичната цена;

12. ставката на данъка, а когато ставката е нулева - основанието за прилагането ѝ, както и основанието за неначисляване на данък;

13. размера на данъка;

14. сумата за плащане, ако тя се различава от сумата на данъчната основа и на данъка;

15. обстоятелствата, които определят стоката като ново превозно средство - при вътреобщностна доставка на нови превозни средства.

(2) (Отм. - ДВ, бр. 95 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г.).

(3) (Изм. - ДВ, бр. 94 от 2010 г., в сила от 1.01.2011 г.) Когато регистрирано лице - посредник в тристранна операция, документира извършена доставка на стоки до придобиващия в тристранната операция, като основание за неначисляване на данък във фактурата се посочва "[чл. 141 2006/112/ЕО](#)".

(4) (Изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) Когато данъкът е изискуем от получателя, във фактурата не се посочват



размерът на данъка и данъчната ставка. В този случай във фактурата се вписва "обратно начисляване", както и основанията за това.

(5) Сумите по фактурата могат да бъдат посочени в която и да е валута, при условие че данъчната основа и размерът на данъка се посочат в български лева при спазване изискванията на [чл. 26, ал. 6](#).

(6) (Изм. - ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 1.01.2009 г., бр. 100 от 2010 г., в сила от 1.07.2011 г., бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) Всяко данъчно задължено лице по избран от него начин осигурява от момента на издаването им до края на периода на съхранението им автентичността на произхода, целостта на съдържанието и четливостта на фактурите и известията към фактурите, издадени от него или от негово име, както и на получените от него фактури и известия към фактури, независимо от това дали са на хартиен носител, или в електронна форма.

(7) (Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) Фактурата може да не съдържа реквизитите по ал. 1, т. 12, 14 и 15, когато сумата на данъчната основа и данъкът не превишават 100 евро или тяхната равностойност в левове, с изключение на документиране на доставките с място на изпълнение на територията на друга държава членка, на вътреобщностни доставки и на дистанционни продажби на стоки.

(8) (Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) В случаите по [чл. 111а, ал. 3](#) издадената от данъчно задълженото лице - доставчик, фактура може да не съдържа реквизитите по ал. 1, т. 12 и 13.

(9) (Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) Документирането на доставките с електронни фактури и електронни известия към фактури се извършва, при условие че това документиране се приема от получателя с писмено или мълчаливо съгласие.

(10) (Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) 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.

(11) (Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) Освен чрез контрола на стопанската дейност по ал. 10 автентичността на произхода, целостта на съдържанието и четливостта на електронна фактура и електронно известие към фактура се осигуряват чрез следните примерни технологии:

1. (изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) квалифициран електронен подпис по смисъла на [Регламент \(ЕС\) № 910/2014](#) на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на [Директива 1999/93/ЕО](#) (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.) и [Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги](#), или

2. електронен обмен на данни.

(12) (Нова - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 1.07.2021 г.) Данъчно задължено лице, регистрирано за прилагане на режим за дистанционни продажби на стоки, внасяни от трети страни или територии, посочва идентификационния номер за този режим само в митническата декларация за внос по [чл. 57а](#).

**Чл. 102.** (1) Когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налице.

(2) В акта по ал. 1 се посочват основанията и датата, на която е възникнало задължението за регистрация.

(3) (Доп. - ДВ, бр. 99 от 2011 г., в сила от 1.01.2012 г.) За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя:

1. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите;

2. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за

регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация.

(4) (Нова - ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г., изм., бр. 58 от 2022 г., в сила от първо число на месеца, следващ месеца на влизането в сила на решение на Съвета на Европейския съюз за предоставяне на разрешение на Република България да въведе специална мярка за дерогация от [чл. 287 от Директива 2006/112/ЕО](#) на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, но не преди 1.01.2023 г.) За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по [чл. 96, ал. 1](#), изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 100 000 лв., от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. За облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Лицето дължи данък и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, и за облагаемите вътреобщностни придобивания, осъществени през този период.

(5) (Предишна ал. 4, доп. - ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.) Задълженията по ал. 3 и 4 се определят с ревизионен акт по реда на [Данъчно-осигурителния процесуален кодекс](#).

Чл. 116. (1) Поправки и добавки във фактурите и известията към тях не се разрешават. Погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови.

(2) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които не е начислен данък, въпреки че е следвало да бъде начислен.

(3) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен.

(4) Когато погрешно съставени документи или поправени документи са отразени в отчетните регистри на доставчика или получателя, за анулирането се съставя и протокол - за всяка от страните, който съдържа:

1. основанията за анулирането;

2. номера и датата на документа, който се анулира;
3. номера и датата на издадения нов документ;
4. подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните.

(5) Всички екземпляри на анулираните документи се съхраняват при издателя, а отчитането им от доставчика и получателя се извършва по ред, определен с правилника за прилагане на закона.

(6) (Нова - ДВ, бр. 14 от 2022 г., в сила от 18.02.2022 г.) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които за доставката е приложена грешна ставка на данъка.

(7) (Нова - ДВ, бр. 14 от 2022 г., в сила от 18.02.2022 г., изм., бр. 102 от 2022 г., в сила от 1.01.2023 г.) Корекция на фактури и известия при наличие на влязъл в сила акт, издаден от орган по приходите, се извършва по ал. 1 - 6, когато установеното задължение с акта е внесено в държавния бюджет по сметка на компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите или прихванато от орган по приходите.

**Чл. 117. (1) Протокол се издава задължително:**

1. (изм. - ДВ, бр. 108 от 2006 г., бр. 96 от 2019 г., в сила от 1.01.2020 г.) в случаите по [чл. 82, ал. 2, 3, 4, 5 и 6](#) и [чл. 84](#) - от регистрираното лице - получател по доставката;

2. в случаите по [чл. 57](#) - от регистрираното лице - вносител;

3. в случаите на доставки по [чл. 6, ал. 3, чл. 7, ал. 4, чл. 9, ал. 3, чл. 142, ал. 1](#) и [чл. 144, ал. 4](#) - от регистрираното лице - доставчик;

4. (нова - ДВ, бр. 108 от 2006 г., изм. и доп., бр. 102 от 2022 г., в сила от 1.01.2023 г.) в случаите по [чл. 161](#) и [163а, ал. 2](#) - от регистрираното лице - получател по доставката;

5. (нова - ДВ, бр. 88 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г.) в случаите по [чл. 6, ал. 4, т. 4](#) - от регистрирано лице, предоставило безвъзмездно хранителни стоки.

(2) Протоколът по ал. 1 задължително съдържа:

1. номер и дата;
2. (доп. - ДВ, бр. 108 от 2006 г.) името и идентификационния номер по [чл. 94, ал. 2](#) на лицето по ал. 1;
3. количеството и вида на стоката или вида на услугата;
4. датата на възникване на данъчното събитие по доставката;
5. данъчната основа;
6. ставката на данъка;
7. (доп. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.) основанийето за начисляване или неначисляване на данъка от лицето по ал. 1;
8. размерът на данъка;
9. (нова - ДВ, бр. 98 от 2013 г., в сила от 1.01.2014 г. - изм., бр. 104 от 2013 г., в сила от 1.12.2013 г.) идентификационен номер на доставчика за целите на ДДС, под който номер е осъществена доставката, когато доставчикът е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, и номер и дата на фактурата - когато такава е издадена до датата на издаване на протокола;
10. (нова - ДВ, бр. 98 от 2013 г., в сила от 1.01.2014 г. - изм., бр. 104 от 2013 г., в сила от 1.12.2013 г.) идентификационен номер по [чл. 84 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс](#) на доставчика на стоки по приложение № 2, част втора, и номер и дата на фактурата.

(3) (Изм. - ДВ, бр. 108 от 2007 г., доп., бр. 88 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г.) Протоколът се издава не по-късно от 15 дни от датата, на която данъкът е станал изискуем. В случаите на безвъзмездно предоставяне на хранителни стоки по [чл. 6, ал. 4, т. 4](#) протоколът се издава не по-късно от 5 дни от датата, на която са предоставени хранителните стоки.

(4) При изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издаден протокол, лицето издава нов протокол, който задължително съдържа:

1. номерът и датата на първоначалния протокол, издаден за доставката;
2. основанийето за издаване на новия протокол;

3. увеличението/намалението на данъчната основа;

4. увеличението/намалението на данъка.

(5) (Изм. - ДВ, бр. 108 от 2007 г.) Протоколът по ал. 4 се издава не по-късно от 15 дни от датата, на която е възникнало съответното обстоятелство по ал. 4.

**Чл. 125. (1)** (Изм. - ДВ, бр. 105 от 2014 г., в сила от 1.01.2015 г., бр. 14 от 2022 г., в сила от 18.02.2022 г.) За всеки данъчен период регистрираното по [чл. 96](#), [97](#), [97а](#), [99](#) и [чл. 100, ал. 1](#) и [2](#) лице подава справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по [чл. 124](#).

(2) (Изм. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г., доп., бр. 96 от 2019 г., в сила от 1.01.2020 г.) Регистрираното лице, което е извършило за данъчния период вътреобщностни доставки, доставки като посредник в тристранна операция или доставки на услуги по [чл. 21, ал. 2](#) с място на изпълнение на територията на друга държава членка, заедно със справка-декларацията по ал. 1 подава и VIES-декларация за тези доставки за съответния данъчен период. Регистрираното лице, което прехвърля стоки, представляващи част от неговите стопански активи, от територията на страната до територията на друга държава членка под режим на складиране на стоки до поискване, заедно със справка-декларацията по ал. 1 подава и VIES-декларация за данъчния период на изпращането или транспортирането на стоките под този режим и за данъчните периоди на настъпване на промяна през 12-месечния период от пристигането или завършването на превоза, включително при замяна на лицето по [чл. 15а, ал. 2, т. 3](#).

(3) Заедно със справка-декларацията по ал. 1 регистрираното лице подава и отчетните регистри по [чл. 124](#) за съответния данъчен период.

(4) Справка-декларация по ал. 1 се подава и когато не следва да се внася или възстановява данък, както и в случаите, когато регистрираното лице не е извършило или получило доставки или придобивания или не е осъществило внос за този данъчен период.

(5) Декларациите по ал. 1 и 2 и отчетните регистри по ал. 3 се подават до 14-о число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят.

(6) (Изм. - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г., отм., бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.).

(7) (Изм. - ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.) Декларациите по ал. 1 и 2 и отчетните регистри по ал. 3 се подават по електронен път при условията и по реда на [Данъчно-осигурителния процесуален кодекс](#) освен в случаите на ал. 13 и [чл. 126, ал. 4, 7 и 8](#).

(8) Справка-декларацията по ал. 1 и декларацията по ал. 2 се подават по образец, определен с [правилника](#) за прилагане на закона.

(9) (Нова - ДВ, бр. 108 от 2006 г., изм., бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г., бр. 98 от 2018 г., в сила от 1.01.2019 г.) Регистърът по [чл. 124, ал. 7](#) се подава по електронен път при условията и по реда на [Данъчно-осигурителния процесуален кодекс](#) до 14-о число на месеца, следващ календарното тримесечие, за което се отнася.

(10) (Нова - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.) В случаите по [чл. 111, ал. 2, т. 5](#) регистрираното лице подава една справка-декларация за данъчния период, включваща доставките, извършени от лицето до датата на дерегистрацията, включително доставките, извършени след датата на последващата регистрация.

(11) (Нова - ДВ, бр. 94 от 2010 г., в сила от 1.01.2011 г., отм., бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.).

(12) (Нова - ДВ, бр. 99 от 2011 г., в сила от 1.01.2012 г., отм., бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.).

(13) (Нова - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г.) При смърт на физическо лице или на физическо лице - едноличен търговец, декларациите по ал. 1 и 2 и отчетните регистри по ал. 3 за последния данъчен период по [чл. 87, ал. 4](#) се подават от наследниците или заветниците в срок 2 месеца от приемане на наследството, но не по-късно от 14-о число включително на месеца, следващ 6-ия месец от датата на смъртта на наследодателя. Допълнително узнати обстоятелства се декларират, като в едномесечен срок от узнаването наследниците подадат нови декларации по ал. 1 и 2 и отчетни регистри по ал. 3. Подадена декларация от един наследник ползва и другите наследници.

(14) (Нова - ДВ, бр. 14 от 2022 г., в сила от 18.02.2022 г.) Лицето по ал. 1, когато е регистрирано по [чл. 154, 156 и 157а](#), подава

справка-декларацията и по [чл. 159, ал. 4](#) и/или [чл. 159а, ал. 2](#). Данъчно задължено лице, регистрирано само по [чл. 154](#) и [156](#), подава единствено справка-декларацията по [чл. 159, ал. 4](#).

Чл. 126. (1) Допуснати грешки в подадени декларации по [чл. 125, ал. 1 и 2](#) вследствие на неотразени или неправилно отразени документи в отчетните регистри по [чл. 124](#) се коригират по реда на ал. 2 и 3.

(2) Грешките, установени до изтичането на срока за подаване на справка-декларацията, се поправят, като лицето извърши необходимите корекции и подаде отново декларациите по [чл. 125, ал. 1 и 2](#) и отчетните регистри по [чл. 124](#).

(3) Извън случаите по ал. 2 грешките се поправят, като:

1. лицето извърши необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена, и включи неотразения документ в съответния отчетен регистър за същия данъчен период - при неотразени в отчетните регистри по [чл. 124](#) документи;

2. лицето писмено уведоми компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период - при неправилно отразени в отчетните регистри документи.

## **2. Съдебна практика на Съда на ЕС**

Решение от 21 юни 2012 година, Mahagben kft и Dvid, C80/11 и C142/11, ECLI:EU:C:2012:373

Решение от 6 февруари 2014 година, SC Fatorie SRL, C424/12, ECLI:EU:C:2014:50

Решение от 15 септември 2016 година, Senatex GmbH, C518/14, ECLI:EU:C:2016:691

Решение от 15 септември 2016 година, Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Tursticos SA, C516/14, ECLI:EU:C:2016:690

Решение от 12 април 2018 година, Biosafe – Industria de Reciclagens SA, C8/17, ECLI:EU:C:2018:249

Решение от 8 декември 2022 година, P GmbH, C378/21, ECLI:EU:C:2022:968



Решение от 15 септември 2022 година, УАВ „НА.ЕН.“, С227/21, ECLI:EU:C:2022:687

Решение от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454

### **3. Фактите по спора:**

Предмет на проверка в производството пред Административен съд Варна е РА № Р - 03000322001265-091-001/25.08.2022г. издаден от орган по приходите при ТД на НАП Варна.

Ревизионното производство е с обхват по вид на задължението и период: Данък върху добавената стойност за период от 01.12.2021г. до 31.12.2021г.

При издаване на РА № Р - 03000322001265-091-001/25.08.2022г., органът по приходите при ТД на НАП Варна е направил констатации за допуснати нарушения от дружеството при прилагането на разпоредбите на ЗДДС и на тези констатации на ревизираното лице е отказано право на приспадане на данък добавена стойност в размер на 752 303.05лв.

В хода на ревизията от органите по приходите е установено, че:

1. „СЕМ Ремонт“ ЕООД е данъчнозадължено лице по смисъла на чл. 3 от ЗДДС за извършваната от него дейност - строителство на подземни и надземни релсови пътища.

2. „Гидростой-Русия“ ООД е дружество, регистрирано в Руската Федерация с държавен регистрационен номер ОГРН 1153926027420, съгласно държавния регистър на ЮЛ, като то е регистрирано и по ЗДДС на основание акт за регистрация по ЗДДС № 220422003609992/10.12.2020 г.

„Гидрострой-Русия“ ООД извършва дейност по предоставяне на кораби с технически екипаж за изпълнение на драгажни дейности по хидротехнически проекти.

3. „СЕМ Ремонт“ ЕООД и „Гидростой-Русия“ ООД не са свързани лица.

4. На 04.08.2020г. „Гидрострой-Русия“ ООД е сключило договор № GS-09/2020 от 04.08.2020г. за извършване на драгажни работи на акваторията на пристанище Варна, Канал 1 и Канал 2 със „СЕМ

Ремонт“ ЕООД. Съгласно този договор „Гидрострой-Русия“ ООД е доставчик на услугата, а „СЕМ Ремонт“ ЕООД е получател.

5. „Гидрострой-Русия“ ООД е издало на „СЕМ Ремонт“ ЕООД следните фактури относно извършените дейности по договора:

№1010/31.10.2020г. с предмет „плащане за драгажни работи в пристанище Варна, извършени от драга Kenford-Канал №2 и Канал №1, България по договор за драгажни работи № GS-09/2020 от 04.08.2020г.“ и стойност в размер на 1320542.97лв.

№1017/15.11.2020г. с предмет „плащане за драгажни работи в пристанище Варна, извършени от драги Glanford, Milford, Seaford и Kenford-Канал №2 и Канал №1, България по договор за драгажни работи № GS-09/2020 от 04.08.2020г.“ и стойност в размер на 2440972.26лв.

В двете фактури не е включен начислен върху стойността на услугата ДДС.

6. Преди датите на изпълнение на доставките и издаване на фактурите на „СЕМ Ремонт“ ЕООД, „Гидрострой-Русия“ ООД вече е достигнал оборот изискващ задължителна регистрация по ЗДДС.

7. Към момента на издаване на фактурите към „СЕМ Ремонт“ ЕООД, „Гидрострой-Русия“ ООД не е изпълнил своето задължение за регистрация по ЗДДС.

8. От „СЕМ Ремонт“ ЕООД са представени Актове за завършени и приети драгажни дейности/изкопни работи.

9. Констатирано е, че получените услуги от „Гидрострой-Русия“ ООД, за които са издадени фактури №1010/31.10.2020г. и №1017/15.11.2020г. на „СЕМ Ремонт“ ЕООД са предмет на последваща реализация с получател ДЗЗД ЕС БИЛД (образувано като обединение на „СЕМ Ремонт“ ЕООД и „ЕИС Строителна компания“ АД).

Продажбата на услугата е извършена на основата на Договор от 25.10.2019г. между „СЕМ Ремонт“ ЕООД и ДЗЗД ЕС БИЛД. Във връзка с доставката по този договор, която освен драгажните работи по договора между „Гидрострой-Русия“ ООД и „СЕМ Ремонт“ ЕООД включва и допълнително разходи за материали, „СЕМ Ремонт“ ЕООД издава на ДЗЗД ЕС БИЛД фактури с начислен в тях ДДС.

„СЕМ Ремонт“ ЕООД декларира своевременно извършените към ДЗЗД ЕС БИЛД облагаеми доставки.

10. „Гидрострой-Русия“ ООД е реализирало облагаем оборот за регистрация по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС на 09.12.2019 г. в размер на 4 975 631, 52 лв., поради което е следвало да заяви регистрация по ЗДДС и заявлението му за регистрация да бъде подадено в срока по чл. 96, ал. 1 ЗДДС, а именно - до 16.12.2019 г. Дружеството подава заявлението за регистрация в 26.11.2020г. Актът му за регистрация е издаден на 10.12.2020г. и му е връчен на 11.12.2020г.

11. След проверка във връзка с регистрация по ДДС е изготвена покана до „Гидрострой-Русия“ ООД с изх. № 53-00-3174/11.12.2020 г., с която изрично му е указано, че за извършените облагаеми доставки за периода от 30.12.2019 г. до 11.12.2020 г. следва да начисли ДДС, като издаде данъчен документ по силата на чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

12. В хода на ревизията на „Гидрострой-Русия“ ООД, се установява, че извършените облагаеми доставки за периода от 09.12.2019г. до датата на фактичката регистрация на дружеството по реда на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС - 11.12.2020г. са в общ размер на 24 611 141, 15 лв. Констатирано е, че облагаемият оборот на дружеството, за който последното дължи ДДС е в размер на 24 611 141, 15 лв.. От тази сума е приспадналата сума от 50 000лв., представляваща прагът за регистрация по чл.96, ал.1 от ЗДДС, като върху сумата получена като разлика между двете е начислен в хода на ревизията ДДС в размер на 4922228.23лв., от който след приспадане на внесения ДДС по доставки към „ЕИС - Строителна компания“ АД, осъществени в периода м.12.2020г. - м. 05.2021г. е установен дължим данък в размер на 4 443 110, 42 лв.

13. С писмо от 12.07.2021г. „Гидрострой-Русия“ ООД е уведомил ревизиращия екип за издаването на Протокол № 1/29.06.2021г. по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС с начислен дължим ДДС в размер на 4 443 110,41 лв.

14. Видно от съдържанието на издадения от „Гидрострой-Русия“ ООД Протокол № 1/29.06.2021г., в него:

- като организация доставчик и организация получател е вписан „Гидрострой-Русия“ ООД;

- е посочено, че датата на издаването му и на данъчното събитие съвпадат и са 29.06.2021г.;

- като наименование на стоката е вписано „начисляване на Данъчен кредит по фактура“ и са описани 18 фактури, между които под №№17 и 18 фактурите издадени на „СЕМ Ремонт“ ЕООД, с посочени съответно данъчни основи и начислен ДДС за фактура № 1010/31.10.2020г. - 1 320 542.97лв. и 264 108.59лв. и за фактура № 1017/15.11.2020г. - 2 440 972.26лв. и 488 194.45лв.

15.Констатира се, че ДДС е начислен върху данъчната основа посочена във фактурите.

16.Органите по приходите установили, че „ЕИС-Строителна компания“ АД е акредитиран представител на „Гидрострой - Русия“ ООД и като такъв дружеството е определило своя сметка във валута „лева“ към „Райфайзенбанк“ АД, която да бъде използвана за плащане на данъчните задължения на „Гидрострой - Русия“ ООД към НАП.

17.Констатирано е и, че между „ЕИС-Строителна компания“ АД и „СЕМ Ремонт“ ЕООД е сключен договор за заем от 13.07.2021 г. за сумата от 752 303, 05 лв. Констатирано е, че тази сума е идентична по размер със сумата, за която е отказано право на ползване на данъчен кредит в процесния РА.

18.С писмо от 13.07.2021 г. „ЕИС-Строителна компания“ АД уведомява „СЕМ Ремонт“ ЕООД, че посочената сума ще бъде използвана за плащане на дължимия данък ДДС, начислен с Протокол № 1/29.06.2021 г. по 2 -та броя фактури, издадени на „СЕМ Ремонт“ ЕООД.

19.На 13.07.2021 г. „ЕИС-Строителна компания“ АД нарежда превод от своята сметка в „Пощенска банка“ АД към сметка в „Райфайзенбанк“ АД сумата от 752 303,05 лв. с цел да бъде платен дължимия ДДС, начислен по Протокол № 1/29.06.2021г. по доставките към „СЕМ Ремонт“ ЕООД.

20.„СЕМ Ремонт“ ЕООД е отразило за д.п.м.12.2021г. право на приспадане на ДДС в размер на 753390.12лв. по Протокол № 1/29.06.2021г. с издател „Гидрострой-Русия“ ООД.

В обобщение се констатира, че е безспорно между страните и се установява от събраните доказателства, че „СЕМ Ремонт“ ЕООД е отразило в дневника си за покупките и в СД за ДДС по ЗДДС през данъчен период м.12.2021г. като доставка с право на данъчен кредит протокол № 1/29.06.2021 г., издаден от „Гидрострой - Русия“ ООД, в който са описани 2-та броя фактури с обща данъчна основа 3 761

515, 23 лв., издадени на „СЕМ Ремонт“ ЕООД при изпълнението на сключен между страните договор с предмет „Проектиране и удълбочаване на Канал 1 и Канал 2, Пристанище Варна - инженеринг“ GS-09/2020/04.08.2020 г.

Безспорно е, че доставките по договора са осъществени, и че към момента на изпълнението им са издадени от доставчика фактури с дати 31.10.2020г. и 15.11.2020г., в които е посочена само данъчната основа и не е включен ДДС, както и че ДДС е начислен от доставчика в протокол от 29.06.2021г. (при вписването в същият на доставчик и получател по доставките - едно и също лице, а именно „Хидрострой - Русия“ ООД) в хода на извършваната му ревизия и, че допълнително начисленият ДДС по доставките е внесен от доставчика, както и че на основата на този протокол издаден от доставчика „СЕМ Ремонт“ ЕООД е включило в СД и Дневника си за покупки за период, последващ както периода на извършването на доставките, така и периода на издаването на протокола, доставките с право на ползване на данъчен кредит по тях.

Органите по приходите са посочили, че при тези факти по отношение на „СЕМ Ремонт“ ЕООД към датата на издаване на Протокол № 1/29.06.2021 г. не е налице настъпило данъчно събитие и данъкът не е бил изискуем. Направили са извод, че „СЕМ Ремонт“ ЕООД не изпълнява условията по чл. 71 от ЗДДС, тъй като не притежава фактура с начислен ДДС, а само протокол, който урежда единствено разчетите между „Хидрострой - Русия“ ООД и НАП относно задължения по ЗДДС на регистрираното със закъснение по ЗДДС дружество („Хидрострой - Русия“ ООД), поради което не се явява годен документ, удостоверяващ наличието на право на данъчен кредит.

На основание чл. 25, ал. 1 и ал. 4 от ЗДДС, вр. с чл. 71, ал. 1 от същия закон органът по приходите е приел, че за „СЕМ Ремонт“ ЕООД не са налице поставените в закона изисквания за приспадане на данъчен кредит в размер на 752 303, 05 лв., включен в дневника за покупки и СД за ДДС за данъчен период 01.12.2021 г. - 31.12.2021г.

Приходната администрация намира, че „СЕМ Ремонт“ ЕООД няма право на приспадане на данък добавена стойност по доставките получени от „Хидрострой - Русия“ ООД, тъй като данъкът по тези доставки е начислен в хода на ревизионното производство на „Хидрострой - Русия“ ООД в хипотезата на чл.102, ал.4 от ЗДДС и едва след установяването им в ревизионния доклад доставчикът е

издал протокола и данъка е внесен в бюджета. Освен това тълкуват разпоредбата на чл.102, ал.4 от ЗДДС, като съобразяват и решение №8 от 30 юни 2020г. постановено от Конституционния съд на Република България по конституционно дело № 14/2019г., като разпоредба трансформираща правилата за дължимост на данък добавена стойност и възлагаща задължението за внасянето в бюджета на установения в рамките на производството по чл.102 от ЗДДС само и единствено на доставчика по сделката, без последният да има право да коригира издадените от него преди регистрацията му по ЗДДС, след като е достигнал прага за задължителна регистрация, фактури.

#### **4. Становища на страните:**

##### **4.1. Становище на „СЕМ Ремонт“ ЕООД:**

Оспорва РА и счита, че за дружеството е възникнало право на приспадане на данък добавена стойност с декларирането на протокол 1 издаден от доставчика му, на съображения, че: 1.) доставчикът е регистрирано за целите на ЗДДС лице, 2.) данъкът е начислен с протокол 1/29.06.2021г., 3.) получателят „СЕМ Ремонт“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС лице; 4.) доставките са облагаеми и с място на изпълнение - територията на Република България, 5.) доставките са реално изпълнени, 6.) получателят по доставката „СЕМ Ремонт“ ЕООД ползва резултата от получените услуги в търговската си дейност, т.е. за извършване на последващи облагаеми доставки, 7.) дължимият ДДС е деклариран и надлежно внесен в бюджета от доставчика - „Хидрострой“

Няма възражения или предложения за промяна на формулирания въпрос и възражения или предложения за допълване на националната и европейската нормативна база.

##### **4.2. Становище на Директора на Дирекция ОДОП Варна при ЦУ на НАП:**

Счита, че след като данъчното събитие по смисъла на чл.25, ал.2 и ал.4 от ЗДДС по услугата извършена от руското дружество „Хидрострой - Русия“ ООД е настъпило с приемането на извършената и фактурирана работа (драгажни услуги) с двустранно подписани между страните Актове за извършена работа на 31.10.2020г. и на 15.11.2020г. и издадените за тези доставки фактурите с №1010/31.10.2020г. и № 1017/15.11.2020г. са без начислен ДДС, тъй като доставчикът „Хидрострой - Русия“ ООД към датата на издаване

на фактурите не е бил регистрирано по ЗДДС лице, поради което не следва от правна страна да се приема, че са изпълнени материалноправните изисквания на чл.68, ал.1 и ал.2 вр. чл.25, ал.1 и ал.4, вр. чл.82, ал.1 и чл.86, ал.1 от ЗДДС за възникването на правото на приспадане на данък добавена стойност за получателя по доставките. Счита, че цитираните разпоредби от вътрешното право съответстват на нормите на Директива 2006/112/ЕО.

Посочва, че „СЕМ Ремонт“ ЕООД не е упражнило право на приспадане на данък добавена стойност по фактурите с №№ 1010/31.10.2020г. и 1017/15.11.2020г. издадени от „Хидрострой - Русия“ ООД, нито по коригиращи ги фактури. Правото на приспадане на данък добавена стойност е упражнено по Протокол № 0000000001/29.06.2021г. издаден от дружеството доставчик „Хидрострой - Русия“ ООД с посочен получател същото дружество „Хидрострой - Русия“ ООД в изпълнение на негови задължения за внасяне на ДДС, установени с РД № Р-2221521001125-092-001/22.06.2021г. издаден от органи по приходите на ТД на НАП - София, след извършена ревизия на „Хидрострой - Русия“ ООД и установен дължим ДДС на основание чл.102,ал.4 от ЗДДС за данъчен период м.10.2020г. в размер за внасяне 1081394.39лв. и за данъчен период м.11.2020г. в размер на 1 070 770.58лв. , включващ дължимият начислен върху стойността на фактурите с №№ 1010/31.10.2020г. и 1017/15.11.2020г. издадени от „Хидрострой - Русия“ ООД данък.

Предвид факта, че дружеството доставчик не е издало коригираща фактура, а с издадения от него протокол доставчикът си е начислил целият размер на данъка, тъй като същият е установен от органа по приходите с РД, намира че доставчикът не би издал протокола ако не му е извършена ревизия. Сочи и, че протокола не създава задължение за плащане на ДДС за получателя на услугите, т.к видно от съдържанието на протокола „СЕМ Ремонт“ ЕООД не е вписан като получател на услугите. Сочи, че протоколът е отделен, различен от фактурата документ, с който доставчикът си „самоначислява“ данъка за периода и се задължава да го внесе, отразявайки го в справка - декларация. Посоченият конкретен протокол не може нито по смисъла на директивата, нито по смисъла на ЗДДС да се счита за фактура, като не съдържа нито необходимите за това реквизити, нито основание, по силата на което данъкът да е дължим от получателя, напротив - съгласно посоченото основание данъкът е дължим от издателя на протокола.

Направен е извод, че договорът за заем е подписан за да обоснове извършено от третото лице, „ЕИС - Строителна компания“ АД плащане на задълженията към НАП на доставчика „Хидрострой - Русия“ ООД и този договор е фиктивно съставен между „ЕИС - Строителна компания“ АД и „СЕМ Ремонт“ ЕООД. Изводът е направен, предвид липсата на уговорка между „СЕМ Ремонт“ ЕООД и „Хидрострой - Русия“ ООД за заплащане на ДДС върху осъществената доставка и такова не е извършвано. Окончателното плащане по доставките било през 2020г.

Посочено е, че приходната администрация счита, че разпоредбите на чл.71, т.1 от ЗДДС обвързват приспадането на данъчен кредит (право на приспадане на данък добавена стойност) за получена облагаема доставка с издадена от доставчика фактура за доставката с посочен на отделен ред данък, а такава не е издадена. Прави извод, че не може да се приеме, че легитимни правни очаквания са създадени от връчената от органите по приходите на дружеството доставчик покана за самоначисляване на данъка, тъй като такава последица (създаване на предпоставка за ползване на право на данъчен кредит) от издаване на протокола, не е посочена в поканата.

Цитира решение № 13292 от 27.10.2020г., в което се разглежда извършването на данъчна измама и решение № 8 от 30.06.2020г. на Конституционния съд на Р България, в което е разгледан въпросът за противоконституционност на разпоредбата на чл.102, ал.4 от ЗДДС и е прието, че същата не е противоконституционна, като е отхвърлено искането на Висшия адвокатски съвет за установяване на противоконституционността ѝ.

Намира, че в случая не е налице необходимост от тълкуване на Съюзното право.

Сочи, че въпросите (които за пълнота на изложението са цитирани в цялост), на които решаващият състав на съда следва да даде отговори са:

1.Противоречи ли на принципите и на правото на ЕО и на законите на Република България практика на националната приходна администрация и съдилищата, съгласно която се приема, че в случай като настоящия, за получателя по доставка не възниква право на данъчен кредит, тъй като доставчикът не е спазил задължението да подаде заявление да се регистрира в законоустановения срок по ЗДДС, издал е на получателя фактури



без начислен данък, и в по-късен етап след издаване на Акта за регистрация по ЗДДС и установяването на задълженията за периода с акт на приходната администрация, е начислил и внесъл дължимия данък, като е издал протокол, в който е включил всички фактури за доставки за периодите, за които е установено че дължи данък и същият е вписал себе си като доставчик и получател.

2. При положителен отговор на горния въпрос, от кой момент възниква правото на данъчен кредит за получателя: от момента, в който е възникнало данъчното събитие по правилата на чл.25 от ЗДДС или от момента, в който с акт на приходната администрация на доставчика или с протокол е начислен дължимия данък на основание чл.102, ал.4 от ЗДДС, поради късната регистрация по ЗДДС?

#### **5. Мотиви за отправяне на преюдициалните въпроси:**

Спорът в производството пред Административен съд Варна е за това: допустими ли са съгласно Директивата за ДДС разпоредби от националното законодателство и практика на националната приходна администрация, като разглежданите в настоящото производство, съгласно които на получателят по доставката е отказано право на приспадане на данък добавена стойност, при следните условия:

1. осъществяването на доставката не е спорно;

2. за изпълнението на доставката е издадена фактура, в която не е начислен ДДС от доставчика;

3. задължението за данък добавена стойност е установено на доставчика в хода на извършваната му ревизия с правно основание специалната разпоредба на ЗДДС - чл.102, ал.4 от ЗДДС (доставчикът на услугата е достигнал оборот за задължителна регистрация по ЗДДС преди осъществяването на доставката и на издаването на фактурата без включен в нея ДДС);

4. доставчикът по услугата е регистриран по ЗДДС по инициатива на орган по приходите след осъществяването на доставката;

5. в хода на извършваната му ревизия, доставчикът е издал протокол, в съдържанието на който е посочил освен, че е доставчик и, че е получател по доставката. Посочил е също издадените на получателя фактури и върху данъчната им основа е начислил ДДС;

6. акредитиран представител на доставчика е внесъл ДДС по доставката в бюджета, с получени заемни средства от получателя по доставката и

7. основанието за ползването на правото на приспадане от получателя по доставката е цитирания протокол, а не издадена от доставчика коригираща фактура?

За правилното решаване на спора е формиран от становищата на страните и въпрос за съответствието на разпоредбата на чл.102, ал.4 от ЗДДС и практиката на приходната администрация с Директивата за ДДС. Цитираната разпоредба (разгледана като съответстваща на Конституцията на Р България в решение №8 от 30 юни 2020г. постановено от Конституционния съд на Република България по конституционно дело № 14/2019г.) е прилагана в следния смисъл: ДДС начислен върху оборота на задълженото да се регистрира по ЗДДС лице, което не се е регистрирало в срок, за периода от датата, на която е достигнало задължителния за регистрация оборот до дата на регистрацията по ЗДДС, остава в негова тежест и не е предвидена възможност да бъдат коригирани фактурите издадени без включен ДДС от това лице на получателите по доставките. Данъкът в хипотезата на чл.102, ал.4 от ЗДДС се установява с ревизионен акт на доставчика и остава само негово задължение.

Преюдициалните въпроси са поставени при отчитането първо на ирелевантността на решение №8 от 30 юни 2020г. постановено от Конституционния съд на Република България по конституционно дело № 14/2019г. към повдигнатия в настоящото дело спор за съответствието на разпоредбите на ЗДДС и приложението им от приходната администрация, не с Конституцията на Република България, а с Директивата за ДДС и второ на разликите между процесния спор и тези разгледани в цитираните решения на СЕС, поради което дадените от СЕС насоки за тълкуване и прилагане на националните норми транспониращи разпоредбите на Директивата за ДДС са частично неотнормирани и това налага отправянето на настоящото преюдициално запитване. Така в решение от 21 юни 2012 година, Mahagben kft и Dvid, C80/11 и C142/11 е разгледан въпроса за извършени закононарушения от доставчика на услугата или неговите доставчици, както и относно изискванията към получателя по доставките при упражняването на правото на приспадане на данъка да се увери, че доставчикът му има качеството на данъчнозадължено лице. В решение от 6 февруари 2014 година, SC Fatorie SRL, C424/12 е анализирана възможност на националната

приходна администрация да лиши от право на приспадане лице, за което приложимият режим е самоначисляване, а то е заплатило ДДС на доставчика на стоката, поради включването му като реквизит във фактурата издадена от доставчика. Съгласно мотивите и диспозитива на решение от 15 септември 2016 година, Senatex GmbH, C518/14, повдигнатият по това дело спор е за коригирането на конкретен реквизит на фактурата, а именно идентификационния номер по ДДС, както и за периода на упражняване на правото на приспадане на данък добавена стойност, предвид извършената корекция на фактурата. В решение от 15 септември 2016 година, Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Tursticos SA, C516/14 е разгледан въпросът за съдържанието на фактурите, по-конкретно за липсата на реквизити в тях, докато настоящият спор е формиран относно друг данъчен документ съставен съгласно ЗДДС, а именно - протокол и не е за липсата на реквизити в него, а е свързан с начина на съставянето му и посочването на едно и също лице - доставчикът по доставките за доставчик и за получател по доставките. В решение от 12 април 2018 година, Biosafe – Industria de Reciclagens SA, C8/17 е дадено тълкуване на разпоредбите относно срока за упражняване на правото на приспадане на ДДС при издадени фактури за корекция на издадените вече фактури, след установяването на допълнително задължение за ДДС на доставчика. Разликата с настоящия казус се състои в документа, който е издаден относно корекцията, съдържанието му и наличието на разпоредбата на чл.102, ал.4 от ЗДДС в националното законодателство. В решение от 8 декември 2022 година, P GmbH, C378/21 е разгледан въпроса за последиците за издателите на фактури от изчисляването на ДДС върху неправилна ставка. В решение от 15 септември 2022 година, UAB „NA.EN.“, C227/21, е разгледана практика на приходната администрация по отказ на правото за приспадане на платения данък на получателя по доставката, поради невнасянето му в бюджета от доставчика. В решение от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14 са разгледани правилата относно регистрацията на правоимащото лице по ЗДДС, правото му на приспадане на данъка, след регистрацията му по ЗДДС за сделки осъществени преди нея, но ползвани в икономическата му дейност.

**6.Приложения към преюдициалното запитване в заверени за вярност от деловодител на Административен съд Варна:**

6.1.Ревизионен акт № P-03000322001265-091-001/25.08.2022г. издаден от орган по приходите при ТД на НАП Варна;

6.2.Ревизионен акт № Р-22221521001125-091-001/15.07.2021г. издаден от орган по приходите при ТД на НАП София;

6.3.Протокол по чл.117 № 0000000001/29.06.2029г. издаден от ДОО Hidpocтpой - Pycия;

6.4.Фактура № 1010/31.10.2020г. издадена от ДОО Hidpocтpой - Pycия;

6.5.Фактура №1017/15.11.2020г. издадена от ДОО Hidpocтpой - Pycия;

6.6.Решение № 8 от 30 юни 2020г. (обнародвано в ДВ, бр.61 от 10.07.2020) постановено по конституционно дело № 14/2019г.;

6.7.Становище с.д. 7903/25.05.2023г. от адв. К., като процесуален представител на жалбоподателят по делото - „СЕМ Ремонт“ ЕООД;

6.8.Становище с.д. 12503/01.09.2023г. от адв. К., като процесуален представител на жалбоподателят по делото - „СЕМ Ремонт“ ЕООД;

6.9.Становище с.д. 12425/30.08.2023г. от М.М.-главен юрисконсулт, Отдел „Обжалване“, процесуален представител на ответника по делото - Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централното управление на Националната агенция по приходите.

Съдът спира производството на делото на основание чл.631 от ГПК.

Определението не подлежи на обжалване.

**СЪДИЯ:**