

# РЕШЕНИЕ

№ 283

гр. София, 15.01.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в**  
публично заседание на 23.11.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Маруся Йорданова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **9072** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез П. С. Г., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт № Р-22220617008086-091-001/20.02.2019 г., издаден от Р. Г. Я. - орган, възложил ревизията и Е. Д. П.-С. - ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „ОДОП“ – С.. С уточняваща жалба от 16.09.2019г. и с оглед постановеното решение № 1047/18.06.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, жалбоподателя заявява, че обжалва РА в частта му по отношение на потвърдените от Д„ОДОП“ задължения по ЗДДС за данъчен период м.01.2014г. в размер на 5 280 лв. и съответните лихви в размер на 2 689, 35 лв. по фактури за доставки издадени от [фирма], ЕИК 20011109.

Жалбоподателят излага съображения, че при издаването на РА, ревизиращите са допуснали съществени процесуални нарушения, като не са събрали, обсъдили и приложил всички относими към ревизионното производство доказателства, поради което са достигнали до неверни правни изводи, а оттам и до незаконосъобразност и неправилност на издадения РА. Счита, че в хода на производството са представени надлежни доказателства относно реалността на фактурираните доставки – фактури, касови бонове, протоколи, договори и др.

В проведеното по делото съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, не изпраща представител.

Ответникът - директор на Дирекция „ОДОП“ – С., чрез процесуалния си представител – юр. И., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Счита, че в хода на производството не са събрани доказателства, които да оборят извършените констатации. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220617008086-020-001/ 21.11.2017 г., връчена електронно на 05.12.2017 г., чрез изтегляне от електронната услуга на ИС „Контрол“ от IP 87.120.69.198, издадена от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м. 12.2013 г. до м.10.2017 г. Определен е 3 месечен срок за изпълнение.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22220617008086-020-002/01.03.2018 г., връчена електронно, чрез активиране на електронна препратка на 21.05.2018 г. от електронен адрес: [електронна поща], е определен нов краен срок за приключване на ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220617008086-092-001/06.12.2018 г., връчен електронно на 03.01.2019 г., чрез изтегляне от електронната услуга на ИС „Контрол“ от IP46.238.15.153. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22220617008086-091-001/20.02.2019 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Е. Д. П.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 21.02.2019 г.

В срока за обжалване ревизирания субект е подал жалба до АССГ, с вх. № 53-04-653/11.06.2019 г.

Решаващият орган се е произнесъл с решение № 1047/18.06.2019г., с което е потвърдил РА № Р-22220617008086-091-001/20.02.2019 г., в оспорената част на установеният резултат по ЗДДС за данъчен период м. 01.2014 г., ведно със съответните лихви.

Предмет на оспорване пред настоящата инстанция е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 280 лв. и съответните лихви в размер на 2 689, 35 лв. по фактури, издадени от [фирма].

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства.

Изготвена е ССЕ с оглед установяване доставките от [фирма] за процесния период, тяхното осчетоводяване при доставчика, както и наличието на последващи доставки от страна на дружеството- жалбоподател.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна

следното:

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Процесният РА № Р-22220617008086-091-001/20.02.2019г. е издаден от компетентни органи – възложилият ревизията началник сектор Ревизии в ТД на НАП С. и Е. Д. П.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образеца по чл.120, ал.3 ДОПК с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези приложения към него РД № Р-22220617008086-092-001 от 06.12.2018 г., съставляващ съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК неразделна негова част. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосноваване на обжалвания ревизионен акт.

Установено е в хода на ревизията, че основната дейност на задълженото лице основната дейност на дружеството е търговия с хранителни стоки. През 2014 г., [фирма] е изпълнител по Закона за обществените поръчки /ЗОП/ за доставки на хранителни стоки и снабдява Главна дирекция „Изпълнение на наказанията“, ЕИК[ЕИК] с обекти в градовете: П., Б., Стара З., В., С., П., В., Л., Б., Б. дол, С., П., С. и Б..

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на процесното дружество са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22220617008086-040-001/11.12.2017 г. Изискано е представяне на търговски и счетоводни документи относно ревизираните периоди, включително доказателства и справки за контретно изброени контрагенти /доставчици и клиенти/. В отговор с вх. №Р-22220617008086-ПРД-001-И-14.09.2018 г. електронно са представени част от изисканите документи: оборотни ведомости и главна книга касаещи 2017 г., фактура, издадена от ЧСИ за придобиване на УПИ и производствена сграда, находяща се в [населено място], промишлена зона, фактура, издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК] за покупка на 34 616,00 кг. кашкавал и фактура, издадена на [фирма], ЕИК[ЕИК] за продажба на 5 130,00 кг. пилешко месо.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчици, като за целта са съставени Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

По данни на ПИНП № П-22220418001617-141-01/12.11.2018 г. до [фирма], ЕИК[ЕИК], издател на фактура № 4408/09.12.2013 г. и 2 кредитни известия за данъчен период м. 01.2014 г. с начислен ДДС 5 280,00 лв. е изготвеното ИПДПОЗЛ, което не е връчено.

Извършена е служебна проверка ПП V. 14, при която е установено, че фактурата е отразена в регистър „Дневници за продажбите“ по чл. 124 и СД по чл. 125 от ЗДДС.

С Протокол № 1377473/28.03.2018 г. са присъединени РА № Р-22220415005050-091-001/07.03.2016 г. за установяване на цитирания доставчик на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м. 09.2013 г. до м. 12.2013 г., РД № Р-22220415005050-092-001/17.12.2015 г., ведно със събрани доказателства

При извършена проверка от ИМ на НАП е установено, че дружеството не е разполагало с назначени лица по трудови или извънтрудови правоотношения, липсват данни за притежавани ДМА, не е подавана ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2013 г., не е публикуван ГФО за 2013 г. в търговския регистър към Агенция по вписванията. Съгласно констативната част на РД № Р-22220415005050-092-001/17.12.2015 г., проверяваното дружество не притежава материално-техническа, кадрова и логистична обезпеченост за осъществяване на стопанска дейност, поради което издадените фактури не документират реални стопански операции.

От ревизираното дружество не са представени доказателства /фактура, известия и съпътстващи документи/, обосноваващи получени облагаеми доставки. Приходните органи са се позовали на разпоредбата на чл. 37, ал. 4 от ДОПК, съгласно която в случай, че субектът не представи изискани по реда на ал. 3 доказателства, органът по приходите може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства. В обобщение органите по приходите са приели, че липсват доказателства, обосноваващи реално изпълнение на доставки, във връзка с което са и отказали признаването на данъчен кредит в размер на 5 280 лв. по фактурите издадени от [фирма] за процесния данъчен период м.януари 2014г. , предвид липсата на предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 25 и чл. 9 от закона, с мотиви за липса на реални доставки на услуги. Предметът на спорната фактура № 4408 от 09.12.2013г. е „доставка на пилешки бут замразен“.

Съдът споделя изводите на ревизиращия екип, че по отношение на доставките от [фирма] не следва да се признава правото на данъчен кредит. Това е така, защото нито от доставчика, нито от жалбоподателя са представени документи, от които да се установи индивидуализиране, движение и предаване на стока. Дружеството не е разполагало с персонал, не е подавало справки по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи, различни от трудовите правоотношения и пенсии, а именно хонорари, граждански договори и т.н. За финансовата 2013г. дружеството не е подавало ГДД по чл.92 ЗКПО, както и ГФО за финансовата 2013г.

Не на последно място, следва да се отбележи, че с влязъл в сила РА по отношение на [фирма], в обхвата на която попада и периода, през който е издадена и фактурата към жалбоподателя, е констатирано, че дружеството не притежава материално-техническа и логистична обезпеченост за осъществяване на декларираната стопанска дейност, както и са установени фактури без да са налице стопански операции и доставки, във връзка с което, на тези фактури е определена

нулева данъчна стойност с оглед неправомерно начислени данък.

Само наличието на данъчни фактури, макар и отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството, документи за плащане на данъчната основа по фактурите и начисляването на ДДС по чл. 86 от ЗДДС не представлява основание за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури на получателя – [фирма]. Съдебната практика е категорична, че доказване на реалността на сделката респ. доставката не се осъществява само с констатиране на счетоводното им отразяване при доставчика и получателя и с осъщественото плащане на данъчната основа и ДДС. Движението на парични средства, документалното оформяне на сделките чрез фактури и отразяване в дневниците за покупки и продажби, не означава реално прехвърляне на правото на собственост върху стоки и извършване на услуги. Правото на приспадане за начисления по фактурата данък възниква само доколкото същият е дължим, т.е. само в зависимост от това дали действително е налице облагаема възмездна доставка по смисъла на чл. 2, т. 1 от ЗДДС. Съгласно член 203 от Директива 2006/112, ДДС се дължи от всяко лице, което начисли данъка във фактура, независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка - Решение от 18 юни 2009 г. по дело S., C-566/07, точка 26. Тази разпоредба цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, но в случая лицето, което е начислило данъка по фактурите, не се установява да е действителен доставчик на стоките и услугите по същите.

Също не следва автоматично извод, че плащането по фактурите представлява насрещната престация за действително извършена доставка. Извод за това може да се направи единствено въз основа на обективни данни за действителното извършване на доставките.

Доказването на действително получената или подлежащата на получаване насрещна престация, или според възприетото в националната съдебна практика реалност на доставките, е основополагащо за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит – чл. 6, ал. 1, във връзка с чл. 25, ал.2, чл. 68, ал.1 и чл. 69, ал.1 ЗДДС. След като получателят претендира право на данъчен кредит, има задължението да докаже наличието на материално – правните основания за възникването му. Касае се за двустранни сделки, извършвани с участието на двете страни, което предполага, че всички действия във връзка с действителното им осъществяване, респективно всички съставяни във връзка с това документи, се извършват с участието на двете страни. Поради това жалбоподателят следва да разполага с всички данни за действително осъществени стопански операции, в това число и за мястото на изпълнение, което е следвало да бъде определено от него. Въпреки посочените от вещото лице С. М. в изслушаната в с.з. на 23.11.2010г. ССЕ, неоспорена от страните, приемо – предавателни протоколи и ЧМР, които не са представени от жалбоподателя нито пред ревизиращите органи, нито в хода на съдебното производство, не се доказва безспорно прехвърляне на собствеността върху стоката от [фирма] към ревизираното лице, тъй като не се доказва, че доставчикът е разполагал със стоките и е имал възможността да ги прехвърли на жалбоподателя. Напротив налице са много доказателства, че [фирма] не е разполагало с конкретните стоки, факт установен и с влезлия в сила по отношение на това дружество РА № Р-22220415005050-091-001/07.03.2016г. В процесният случай се касае за доставка на „пилешки бут“ т.е. родова определена стока. Съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗЗД, при такъв вид родово определени вещи собствеността се прехвърля, щом същите бъдат

определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Именно конкретната индивидуализация на посочената по рода си стока, посредством нейното физическо предаване или определяне по волята на страните, следва да бъде установеният юридически факт, последицата от който е прехвърлянето на тази материална вещ от данъчно задълженото лице и овластяване другото лице да се разпорежда фактически с нея като неин собственик. Доказването на този факт изисква установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал със стока от същия вид и количество като фактурираните и че това количество стока физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага изследването на въпроса за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т.н. В този смисъл е и тълкуването дадено от СЕС в Решението по дело C-78/12, точка 38. Тоест, необходимо е установяването от обективна страна на обстоятелството, че жалбоподателят е получил стоки от съответния вид и количество и че доставчикът е разполагал с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли. Освен това, видно от ССЕ, експертът е посочил, че не може да се установи наличието на последваща доставка с получените от жалбоподателя стоки „замразени пилешки бутчета“ по издадената от [фирма] фактура.

В допълнение следва да се отбележи още, че добросъвестността на жалбоподателя като предпоставка за придобиване на правото на разпореждане, а също и правото на приспадане на данъка по фактурите, също не се доказва по делото. Дори и плащането в случая не може да се приеме като част от фактическия състав на възникване на правото на данъчен кредит, респективно от изискванията за възникване на данъчно събитие съгласно чл. 25 от ЗДДС, т.е. от наличието или установената липса на такова не следва самостоятелен извод относно правото на приспадане на данъчен кредит. Извод за това може да се направи единствено въз основа на обективни данни за действителното извършване на доставките, каквито не са ангажирани по делото.

В този смисъл е и практиката на СЕС. В тази връзка в т. 13 от Решение по дело C-342/87 G. Н., СЕС е приел, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т. 17 от същото решение се сочи, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна“. Аналогични изводи се съдържат и в решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02. Съгласно съдебната практика на СЕС понятието „доставка“ обхваща всяко прехвърляне на материално имущество от едната страна, която оправомощава другата страна да разполага с него като собственик на собствеността /т. 39 от Решение от 12.01.2006 г. по обединени дела C-354/03, C-355/03 и C-484/03/. Затова е необходимо да се установи дали за конкретното приспадане е налице доставка - получаване на стоките или услугите. Следователно, данъчните

органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено въз основа на документ /фактура/ с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 по дело С-255/02/.

Това разбиране се потвърждава и от изложеното в решение № 11020 от 13.08.2012 г. на ВАС. Мотивите на ВАС за това са, че не следва да се пренебрегва липсата на реални доставки и да се признава правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. /Вж. и Решения на ВАС № 9933 от 09.07.2012 г., № 13739 от 01.11.2012г., № 11020 от 13.08.2012 г., в които се съдържат аналогични аргументи/.

Следователно, настоящата инстанция намира, че в хода на ревизионното производство и административно обжалване не се установява наличие на нито една от предпоставките - формални и фактически, с които законодателят обвързва възникване и упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. С оглед гореизложеното съдът намира, че РА с който на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на в размер на 5 280 лв. за данъчен период м.01.2014г. по фактурите издадени от [фирма] е правилен и законосъобразен. Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви в размер на 2 689,35 лв., които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

По разноските:

С оглед крайния изход на делото заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 728, 47 лв. (седемстотин двадесет и осем лв. и 47 ст.), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 7 – ми състав

### Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез П. С. Г., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт № Р-22220617008086-091-001/20.02.2019 г., издаден от Р. Г. Я. - орган, възложил ревизията и Е. Д. П.-С. - ръководител на ревизията, в частта му потвърдена с решение № 1047/18.06.2019г. на Директора

на Дирекция „ОДОП“ по отношение на установените задължения по ЗДДС за данъчен период м.01.2014г. в размер на 5 280 лв. и съответните лихви в размер на 2 689, 35 лв. по фактури за доставки издадени от [фирма], ЕИК 20011109..  
ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноси по делото в размер на 728, 47 лв. (седемстотин двадесет и осем лв. и 47 ст.), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: