

# РЕШЕНИЕ

№ 1933

гр. София, 24.03.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,**  
в публично заседание на 09.02.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ирина Кюртева**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **8469** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл.ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от П. И. Х. – управител, съдебен адрес: [населено място], [улица], Търговски дом, ет.3, к.308 – адв.И. Ю. срещу Ревизионен акт №Р-22222519006139-091-001/05.05.2020г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение №1132/21.07.2020г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП [населено място]. РА се обжалва изцяло, като със същия са установени задължения по ЗДДС за данъчен период м.11.2018г. в размер на 39 779,30лв. и лихви за забава 5 613,75лв.

В жалбата се излагат твърдения за неправилност на оспорения РА поради нарушение на материалния закон, на административно процесуалните правила и необоснованост, както и нищожност, без да се обосновават същите, въпреки указанията на съда. Моли за отмяна на оспорения акт и за присъждане на сторените съдебни разноски.

В съдебното производство, жалбоподателят не се представлява.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ („ОДОП“) – С., чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и моли за нейното отхвърляне. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна

страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22222519006139-020-001/20.09.2019 г., връчена на 25.09.2019 г. по електронен път, издадена от Й. Д. М., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-5/03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчния период от 01.11.2018 г. до 30.11.2018 г. На основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК, със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22222519006139-020-002/18.12.2019 г., издадена от органа, възложил ревизията, срокът на ревизията е продължен като е определен краен такъв до 25.02.2020 г.

Със заповедта за възлагане на ревизията, съобразно изискванията на чл.113, ал.1 ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл.81, ал.1, т.2-5 ДОПК, както и ревизиращите органи по приходите и срокът за извършване на ревизията.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) №Р-22222519006139-092-001/19.03.2020 г., връчен на 23.03.2020 г. по електронен път. С доклада е направено предложение за установяване на задължения за ДДС на дружеството в размер на 39 779,30 лв., ведно със съответните законни лихви. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, от дружеството не подадено възражение срещу констатациите на РД.

Ревизионното производство е приключило с РА №Р-22222519006139-091-001/05.05.2020 г., издаден от Й. Д. М., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Й. Т. Й.-З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 07.05.2020 г. по електронен път.

РА, РД и ЗВР са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис, за което са представени доказателства –разпечатки на хартиен носител за проверка на електронните подписи, въз основа на които и останалите доказателства по делото съдът приема, че тези актове са издадени от компетентни органи. При издаването на същите актове е спазена и изискващата се писмена форма и съдържание, предвидени съответно за ЗВР по чл.113, ал.2 ДОПК, за РД по чл.117, ал.2 ДОПК и за РА – по чл.120, ал.2 ДОПК, в това число, в мотивите на РА е посочено, че се потвърждават мотивите на РД и съставляват неразделна част от РА. По спазването на сроковете по чл.114 ДОПК, съдът намира, че не са допуснати нарушения. В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са представени писмени доказателства в негова защита, актовете на органите по приходите - ЗВР, РД и РА, както и искания за представяне на доказателства са му връчвани по електронен път.

Съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган, доказателствата са събрани по допустими от ДОПК способи, не са нарушени права на жалбоподателя, доколкото същият се е възползвал от правата си да участва в ревизионното производство като представя доказателства, подава възражения и жалби.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през процесния период основната дейност на [фирма] е стопанисване и управление на земеделски земи за производство на земеделска продукция и търговия с нея, осъществявана в наети обработваеми земи в землището на [населено място], [община], област П.. Относно счетоводството на дружеството е установено, че се

осъществява в съответствие с НСС и ЗСч. В съответствие с изискванията на чл.124, ал.1 ЗДДС е завело задължителните регистри – Дневник за покупките и Дневник за продажбите. За ревизирания период са подавани справки-декларации по ЗДДС в срока по чл.125, ал.5 ЗДДС.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на доставчици на ревизираното дружество - [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], приключили със съответните протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), описани в РД, като представените доказателства от проверяваните дружества са взети предвид при определяне на данъчните задължения на ревизираното лице.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на [фирма] е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22222519006139-040-001/01.10.2019 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22222519006139-040-002/19.11.2019 г.

Изпратено е и Искане за извършване на действия от други контролни органи до органите на Министерство на вътрешните работи (МВР) за съдействие за връчването на изготвени ИПДПОЗЛ до лицата К. К. Ц. - управител на [фирма], както и на К. И. Ц. и К. А. К. – наети по трудови правоотношения в същото дружество.

С протоколи №АА0794834/02.10.2019 г., №Р-22222519006139-ППД-001/ 11.02.2020 г. и №Р-22222519006139-ППД-002/11.02.2020 г. са приобщени към процесната ревизия събрани доказателства в хода на други контролни производства. От [фирма] по отношение на процесните доставки е декларирано, че изисканите документи са представени в хода на проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол №П-22222519080545-073-001/09.10.2019 г.

Установено е, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 20 001,36 лв. по 14 фактури, описани на стр. 4 от РД, издадени от [фирма]; в размер на 20 005,30 лв. по 15 фактури, описани на стр. 9 от РД, издадени от [фирма] и в размер на 6 000,00 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], описани на стр. 16 от РД.

В мотивите на ревизионния акт са обсъдени и анализирани представените от жалбоподателя и събрани документи, както и данните, получени от информационната система на НАП относно доставчиците. Направен е извод, че не са налице доказателства за реално извършване на фактурираните доставки. С оглед на това, ревизиращият екип е приел, че по отношение на претендираното от ревизираното лице право на приспадане на данъчен кредит не се доказват материално правните и формални изисквания по смисъла на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, във вр. с чл. 6, ал.1 и чл.9, ал.1 и чл.25, ал.1 и 2 от ЗДДС за възникването и упражняването му, в т.ч. обективни данни, че жалбоподателят е получил доставките предмет на спорните фактури, по които е упражнил правото на приспадане на данъка. РА е връчен на жалбоподателя по електронен път на 07.05.2020г., видно от удостоверение за връчване.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизираният субект до директора на Дирекция „ОДОП” е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-4224/15.05.2020г. по регистъра на ТД на НАП С..

С Решение № 1132/21.07.2020г. на Директор на Дирекция „ОДОП“ С. спорният РА е потвърден. За компетентността на органа е представена заповед № 930/20.11.2017г. на изп. директор на НАП и Заповед №5181/06.07.2020г.

С РА за доставките, по които жалбоподателят е получател, са установени задължения по ЗДДС за данъчен период м.11.2018г. в размер на 39 779,30лв. и лихви за забава 5 613,75лв., по сделки с трима доставчика:

1. [фирма], ЕИК[ЕИК]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 20 001,36 лв. по 14 бр. фактури с предмет на доставките строителни материали, описани по вид, мярка, количество, един. и обща цена - фибран, битумна хидроизолация с усилена армировка 3,5 кг., вароциментова мазилка от 40 кг., гипсова мазилка от 30 кг., гипсокартон, гранитогрес, цимент от 25 кг., защитна боя за бетон от 12 л., фасадни топлоизолационни плочи, минерален пълнител от 20 кг., саморазливна мазилка от 25 кг., лепило за гипсокартон от 25 кг., циментова плоскост, битумен грунд от 10 кг., битуменка флекс от 20 кг., грунд универсален от 5 л., полиестер от 10 кв.м., силикон от 5 л. и газобетон.

За доставките жалбоподателят е представил копия от фактурите, ведно с касови бележки и складова разписка към всяка фактура, припокриващи се по съдържание. В дадените писмени обяснения на 24.01.2019г. от управителя на ревизираното дружество се твърди, че транспортът е извършван с МПС, собственост на дружеството и въпреки уверението на управителя, не са представени документи за извършения транспорт. Посочено е, че строителните материали са съхранявани в базата на дружеството в [населено място] и са вложени през 2019г. за подобрене на сгради и хангар, собственост на дружеството, за което не са ангажирани доказателства.

Закупените стоки общо в размер на 100 006,80лв. са осчетоводени по сметка 6132“ДМА“ за м.11.2018г. като материали за СМР [населено място]. Част от сумата е осчетоводена като подобрене на сграда от 70кв.м., друга част – за сграда 38 кв. и за „хангар“. Не са осчетоводени подобрения, съответстващи на същата сума, както и не е калкулиран разход за труд, не са представени протоколи за извършени СМР и кой ги е извършил, не са осчетоводени фактури за извършени СМР. Същевременно в дружеството жалбоподател няма назначени лица с квалификация да извършват ремонтни дейности.

При извършената насрещна проверка на [фирма] е констатирано, че на проверяваното лице е връчено ИПДПОЗЛ, с което са изискани процесните фактури, ведно с относимите към тях доказателства. В отговор, е представено единствено писмо вх. №2553-06-1565/28.11.2019 г., в което проверяваното дружество е посочило, че не е издавало фактури на [фирма] през периода от 01.11.2018 г. до 30.11.2018 г. При проверка в информационната система на НАП органите по приходите са констатирани, че [фирма] има регистриран ЕКАПФ с № на ФУ - ДУ 407088 и № на ФП - 36554897.

В посочените фискални бонове е посочен адрес на обект в [населено място], район „Искър“, [жк], супермаркет „Т-М.“, вид на обекта „офис“. Ревизиращите са формирали извод, че през периода на издаване на процесните фактури, съответният ЕКАПФ е бил регистриран на съвсем друг обект, а не на този, от който са издадени складовите разписки – [населено място], общ. Г., обл.П.. Освен това е установено, че след 10.07.2018г. апарата не е използван.

Кнстатирано е, че [фирма] няма назначени лица по трудови правоотношения през периода на издаване на фактурите, както и че има задължения към бюджета в особено

големи размери.

2. [фирма], ЕИК[ЕИК]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 20 005,30 лв. по 15 бр. фактури с предмет на доставките строителни материали, описани по вид, мярка, количество, един. и обща.

За доставките жалбоподателят е представил копия от фактурите, ведно с касови бележки и складова разписка към всяка фактура, припокриващи се по съдържание. В дадените писмени обяснения на 24.01.2019г. от управителя на ревизираното дружество се твърди, че транспортът е извършван с МПС, собственост на дружеството и въпреки уверението на управителя, не са представени документи за извършения транспорт. Посочено е, че строителните материали са съхранявани в базата на дружеството в [населено място] и са вложени през 2019г. за подобрене на сгради и хангар, собственост на дружеството.

Закупените стоки общо в размер на 100 026,50лв. са осчетоводени по сметка 6132“ДМА“ за м.11.2018г. като материали за СМР [населено място]. Част от сумата е осчетоводена като подобрене на сграда от 70кв.м., друга част – за сграда 38 кв. и за „хангар“. Не са осчетоводени подобрения, съответстващи на същата сума, както и не е калкулиран разход за труд, не са представени протоколи за извършени СМР и кой ги е извършил, не са осчетоводени фактури за извършени СМР. Същевременно в дружеството жалбоподател няма назначени лица с квалификация да извършват ремонтни дейности.

В складовите разписки е посочено, че строителните материали са получени от обект гара Искър и МОЛ А. А.. Фискалните бонове са издадени от ЕКАФП с № на ФУ ДУ424063 и рег.№ 3982099. Установено е, че апарата е регистриран за обект „офис“ [населено място], ж.к. Б. и е въведен в експлоатация на 10.12.2018г.

А. А. в обяснението, в качеството на представляващ на [фирма] сочи, че не може да предостави изискваните от ревизиращите органи първични и вторични счетоводни документи и справки за м. 11.2018 г., тъй като не разполага с такива. Също така сочи, че дружеството не извършва търговска дейност повече от година, не разполагала със собствени или наети складове и/или магазини (дейността е била онлайн търговия), както и с ЕКАФП и не е извършвало покупки и продажби на каквито и да било стоки през м. 11.2018 г., включително и към дружеството [фирма]. Според управителя А., счетоводителката на дружеството Й. Н. е извършила измама спрямо нея, като от нейно име и без знанието и съгласието й, е подавала невярна информация в ТД на НАП С. от името на представляваното от нея дружество в СД по ЗДДС за м. 11.2018 г. и м. 02.2019 г.

С писмо вх. №11-001198 по описа на Софийска Градска Прокуратура (СГП) на ревизиращия екип е предоставен достъп до досъдебно производство №18114/2019 г., като на органите по приходите са предоставени копия от писмените обяснения и протоколи за разпит на А. А. от 15.11.2019г., в качеството й на управител и едноличен собственик на капитала на [фирма] и на П. Х., в качеството му на управител и едноличен собственик на капитала на [фирма].

А. отрича да е извършвала сделки с жалбоподателя, не е получавала плащания и не е издавала данъчни фактури и фискални бонове, както и не е закупувала и регистрирала касов апарат на името на [фирма]. В представения протокол от 14.11.2019 г. за разпит на П. Х., в качеството на управител и едноличен собственик на

капитала на [фирма] той сочи, че през 2012 г. е регистрирал горепосоченото дружество, чийто предмет на дейност е производство на земеделска продукция. Не е имал контакти с дружеството [фирма] и не познава А. А., като фактурите са отчетени от [фирма] със съответната СД по ЗДДС и са включени в дневника за покупки на дружеството за м. 11.2018 г. но няма представа кой точно е донесъл физически тези фактури и ги е дал в счетоводството за осчетоводяване.

3. [фирма], ЕИК[ЕИК].

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 6 000,00 лв. по 4 бр. фактури с предмет на доставките консултантски услуги.

От приобщените към ревизията доказателства е установено, че от [фирма] са представени процесните фактури, ведно с фискални бонове, издадени от ЕКАФП с № на ФУ DY148596 и № на ФП 14115896, както и Договори за възлагане от 10.09.2018 г., от 17.09.2018 г., от 20.09.2018 г. и от 25.09.2018 г. с предмет – „GPS картиране и почвено пробовземане от земеделски парцели, анализ на формираните почвени проби, интерпретация на резултатите от анализите и изготвяне на програма за балансирано торене“ при формирана цена от 2,91 лв./дка без ДДС. От ревизираното лице е посочено, че фактурите са осчетоводени като разход по сметка 602.35 „Консултантски услуги“, като са платени в брой с РКО. В тази връзка са представени копия от касови бележки, издадени от посочения по-горе ЕКАФП. С придружително писмо от 27.01.2020 г. от [фирма] е посочено, че всеки един от договорите, сключени с [фирма] е за отделни земеделски блокове, като растителните проби са извършени за сметка на изпълнителя и на [фирма] не са издавани отделни фактури за изследванията.

От извършената проверка в информационния масив на НАП, органите по приходите са констатирани, че посоченият доставчик през м. 11.2018 г. е имал три лица, наети по трудови правоотношения на длъжности „работник подови настилки, „работник строителна изолация“ и „шофьор“. Същият не е разполагал с регистриран ЕКАФП, както и не е подавал справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения. При извършената насрещна проверка до проверяваното дружество доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ, като същото е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, но не са представени изисканите доказателства. Не се открит управителя на дружеството К. К. Ц.. Установено е, че към момента на издаване на фактурите, лицето К. Ц. е бил нает по трудово правоотношение от [фирма]. От проверяваното физическо лице са представени писмени обяснения, в които е посочено, че никога не е бил в трудово правоотношение с посоченото дружество, както и че не е извършвал никаква дейност, възложена му от същото юридическо лице. Извършена е насрещна проверка и на К. К., който също е бил нает по трудово правоотношение към момента на издаването на фактурите от [фирма], но същият не е открит за връчване на искането.

След анализ на представените документи е формирано заключение, че са съставени документи с невярно съдържание, с цел неправомерно ползване на данъчен кредит от страна на получателя по доставките. В тази връзка е

прието, че стоките, предмет на доставките изобщо липсват, тъй като не са налице доказателства за тяхното получаване, транспортиране и влагане, както и за извършване на услугите и приемане на резултата по отношение доставките от [фирма]. Направен е извод, че е налице абсолютна симулация, тъй като е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо. По отношение на фактурите за доставки на услуги, издадени от [фирма] е направен извод, че прекият доставчик не е разполагал с кадрови ресурс да извърши фактурираните услуги към ревизираното лице. Ответникът в решението си възприема посочените изводи на органите по приходите, мотивира подробно и аргументирано отказаното право на данъчен кредит по спорните фактури.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните **правни изводи**:

Жалбата е процесуално допустима, подадена след изчерпване на възможността за оспорване на РА по административен ред, от процесуално легитимирано лице, имащо правен интерес да обжалва РА, предвид установените с него допълнителни данъчни задължения и при спазване на срока по чл.152, ал.1 ДОПК.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая, релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК. Не се констатира нарушения на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила. От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки, след анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства.

При проверка на приложението на материалния закон, съдът достигна до същите изводи, както органите на приходите, за липса на реалност на процесните доставки и услуги, поради което законосъобразно не е признато право на приспадане на данъчен кредит(ДК) на осн. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС.

Основният спорен въпрос е за реалността на доставките на стоките и услугите по процесните фактури, което от своя страна е обосновало извод за неправомерно упражняване на данъчен кредит от жалбоподателя.

Съгласно разпоредбата на чл. 154, ал. 1 от ГПК, във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, именно лицето, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките, което в случая не е сторено, въпреки дадената от съда

възможност.

Съдът приема, че при наличните доказателства и с оглед резултатите от процесуалните действия, извършени при обжалването на акта материалният закон е приложен правилно.

Според чл.6, ал.1 от ЗДДС, доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Наличието на действително осъществена доставка е предвидено като изискване за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС, според която данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Според чл.12, ал.1 ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9 ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, а данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги, което възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена /чл.25, ал.2 ЗДДС/. От така цитираните законови разпоредби следва, че наличието на действително осъществена доставка е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация.

Реалното извършване на една доставка или услуга е положителен факт от действителността, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените сделки. Липсата на такива, съответно може да обоснове извода на липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи не доказват по безспорен начин извършването на реални доставки и услуги, като предпоставка за възникването на правото на данъчен кредит.

Съобразно константната практика на ВАС, доказателствата за реално осъществяване на доставката на услуга могат да бъдат разделени условно на две групи: в първата група са доказателствата, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката – материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, а във втората група - доказателствата, сочещи на прякото ѝ реализиране – протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на извършване, разходи, остойностяване и др. Когато се касае за продажба на стоки, доказва се техният произход, съхранение, транспорт, предаване и получаване.

Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича от СЕС и в Решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, който в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички



събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това негово разбиране е отново застъпено в Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, 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 ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка".

Материално правните предпоставки за възникването на правото на приспадане са формулирани нееднократно в съдебната практика на ВАС, а и тази на СЕС. Както е посочено и в т. 25 от Решение от 13 февруари 2014 г. по дело С-18/13 на СЕС /а и в редица други/ "Освен това от текста на член 168, буква а/ от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице. Следователно, ако тези условия са изпълнени, приспадането по принцип не може да бъде отказано. "

Относно доставките на стоки – строителни материали, предмет на фактурите, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма]:

Реална доставка на стоки по смисъла на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО е всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. Предмет на спорните доставки са родово определени движими вещи, посочени във фактурите като строителни материали, чиято собственост се прехвърля с предаването, поради което за да се приеме, че е налице реалност на доставката, следва да се докаже, както че доставчикът е разполагал с вещите, така и прехвърлянето на правото на собственост, транспортирането и съхранението на вещите. Нееднократно ВАС е имал повод да застъпи тезата, че е налице разлика между сделка в гражданско правния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане. Реалното осъществяване на сделката чрез предаване на стоката следва да бъде установено по категоричен начин. Това изискване за реално предаване на стоката произтича от ЗДДС и от чл.14 от Директива 2006/112/ЕО.

Не се доказва доставчиците да са притежавали в собственост процесните строителни материали към м.11.2018г., когато са издадени фактурите. От дружествата – доставчици са дадени обяснения, обосноваващи липса на търговски взаимоотношения с дружеството-жалбоподател, респ. отричат издаването на процесните фактури.

Освен това, за да се обвържат двете събития – издаването на фактурите и реалното предаване на стоката, е необходимо да се докаже, че тази стока е транспортирана. Разпоредбата на чл. 6 ЗДДС следва да се тълкува в унисон с нормата на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, която дефинира доставката на стока като прехвърляне на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Следователно, при спор за реалност на доставки на стоки,

съдът дължи проверка преди всичко на фактите относно транспортирането, предаването и получаването на стоката между страните по пряката доставка, тоест дали стоките реално са преминали от владението на доставчика във владението на получателя. В конкретния случай за установяване на тези обстоятелства освен фактурите, са представени складови разписки, които не установяват факта на транспортиране на стоките. Твърдението на управителя на дружеството-жалбоподател, че е транспортирал за своя сметка вещите не е подкрепено с никакви доказателства. Не са ангажирани доказателства, че строителните материали са вложени за извършени подобрения на сгради в [населено място]. Разходи за СМР не са осчетоводени, а и не е доказано от кого и какви точно СМР са извършени.

Следва да бъде посочено, че в търговските отношения се съставят частни документи, които нямат обвързваща съда материална доказателствена сила. Частните документи, каквито в случая са фактурите и складовите разписки, се съставят лесно и безпрепятственото, поради което и по повод на съдебно-административното производство те се обсъждат съвкупно с всички други представени доказателства. По повод на спор за наличие на реални доставки (реално предадени стоки или реално изпълнени услуги) съставените от страните по сделките търговски документи са с ниско убеждаващо въздействие именно поради безпрепятственото им създаване. Ето защо е относимо изследване на доказателствено-релевантни факти относно реалното наличие на стока при доставчика, превоза и предаването ѝ на получателя, тъй като реалното разместване на материални блага безспорно създава следи, които могат да бъдат документирани. Представянето на частни документи, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици не е достатъчно да се обоснове категоричен извод, че доставките са реално извършени.

Доказателствената стойност на процесните фактури и складови разписки е силно разколебана относно тяхната достоверност с оглед обяснението, дадено от доставчиците, че не са издавали тези частни документи и не са имали сделки с жалбоподателя, което обосновава извода на органите по приходите за неистинност на тези частни документи.

Сред доказателствата за реално извършване на доставката от съществено значение е разплащането по фактурите. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в настоящия случай – като заплащане на договорена цена за извършена доставка, която не е доказана. Освен това касовите бонове на доставчиците са издадени от фискални устройства, регистрирани за други обекти и населено място, различно от посоченото във фактурите и складовите разписки. Това също сочи на извод, че целта е била документално оформяне на доставките, без същите реално да са извършени.

Не е достатъчно само издаването на фактури за признаване правото на данъчен кредит за доставка на стоки, а следва по категоричен начин да се установи, че стоките са предадени на получателя и са използвани за последващи облагаеми доставки, или най-общо казано за нуждите на облагаемата дейност на търговеца, а това именно не е сторено.

Горното обосновава извод, че прехвърлянето на правото на собственост е

извършено само документално и по отношение на посочените стоки, жалбоподателят не е придобил правото на собственост върху тези родово определени вещи, чрез предаването и получаването им от процесните доставчици, съобразно правилото на чл.24, ал.2 ЗЗД.

Същият извод може да се направи и по отношение на фактурите с предмет „консултантски услуги“, издадени от доставчика . [фирма].

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 L. R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Ето защо при доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението.

По отношение на процесните фактурирани услуги са представени като доказателства фактури и договори, които следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства, относими към спорните доставки. Представянето на частни документи, каквито са горепосочените, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици, не е достатъчно да се приеме, че те обективират действително извършени услуги. Те следва да бъдат подкрепени от други доказателства, насочени към установяване на основната и водеща предпоставка за признаване право на данъчен кредит – облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС.

Между страните са сключени четири договора: договор за възлагане на услуга № 2018-09-20 от 20.09.2018г., № 2018-09-25 от 25.09.2018г., № 2018-09-10 от 10.09.2018г. и № 2018-09-17 от 17.09.2018г. Договорите са идентични и са с предмет: GPS картиране и почвено пробовземане от земеделски парцели; анализ на формираните почвени проби; интерпретация на резултатите от анализите; изготвяне на програма за балансирано торене; вземане на проба от растителна тъкан и съответните им почвени проби; изготвяне на препоръки за коригиращо почвено и листово торене. Договорено е количеството на пробите да бъде определено чрез подписването между страните на двустранен протокол, непосредствено след извършване на услугите.

С оглед предмета на спорните фактури, при извършването на услугата - от доставчиците следва да се използва специфичен труд на наети по трудови или граждански договори лица, техническо оборудване. Видно от установеното в административното производство от ревизиращия екип, посочените доставчици не разполагат с персонал за извършване на съответните дейности. Липсват доказателства за мястото на извършване на услугата, ценообразуването на същата. Не са представени изготвени Програма и Препоръки, съгласно договореното.

Освен това, както е приел ВАС в свое решение № 15435 от 23.11.2011 г. по адм.д. 2420/2011 г., реалното извършване на услуги се установява с удостоверяване на надлежно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Доставчиците не са предоставили реално процесните услуги, тъй като не се установи да са отчетели разходи за извършването им. По делото не се установи и реципрочното отчитане на приходи при доставчиците на спорните фактури.

С оглед изложеното, съдът приема, че не са ангажирани доказателства, които да установят в условията на пълно доказване действително осъществени доставки на стоки и услуги, по начина по който са обективирани същите в първичните счетоводни документи. Поради това, независимо, че жалбоподателят притежава фактури, след като те не са съставени във връзка с доставки на стоки и услуги, по които същият е получател, органът по приходите правилно е отказал право на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя общо в размер на 45 393,05 лв., от които ДДС 39 779,30лв. и лихви за забава 5 613,75лв.

По изложените съображения, съдът намира че РА е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на делото и с оглед своевременното искане за присъждане на разноски в настоящето производство, на основание чл.161 ал.1, изр.трето от ДОПК, в полза на ответника следва да бъдат присъдени разноски в размер на 1 891,79 лв., определен по реда на чл.8, ал.1, т.4( при интерес над 10 000 лв. – 830,00 лв. плюс 3 % за горницата над 10 000 лв. ) от Наредба №1 от 09.07.2004 г. за минималните адвокатски възнаграждения.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал.1 от ДОПК, АССГ, Първо отделение, 4 състав

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от П. И. Х. – управител, съдебен адрес: [населено място], [улица], Търговски дом, ет.3, к.308 – адв.И. Ю. срещу Ревизионен акт №Р-22222519006139-091-001/05.05.2020г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение №1132/21.07.2020г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП [населено място], с който са установени задължения в общ размер на **45 393,05лв.**, от които по ЗДДС за данъчен период м.11.2018г. в размер на 39 779,30лв. и лихви за забава 5 613,75лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от П. И. Х. със седалище [населено място] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на **1 891,79 лв.**

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:**