

# РЕШЕНИЕ

№ 4947

гр. София, 23.09.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,**  
в публично заседание на 07.07.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Желева**

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **12107** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], [населено място], [улица], вх.А, ап.2, представлявано от Х. А. К. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221015008634-091-001 от 20.04.2016г., издаден от М. Й. С. на длъжност Началник сектор, възложил ревизията и Ц. К. Х. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, който изменен и потвърден с Решение № 1760/06.10.2016г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) – С. при ЦУ на НАП.

В жалбата са наведени оплаквания за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Твърди, че сумите по издадените фактури кореспондират ясно, точно и последователно със сумите на различни видове дейности, надлежно описани както в представената Оферта, така и във всички предоставени приемо -предавателни протоколи и предоставения Обобщен приемо -предавателен протокол. Сочи се, че е налице тенденциозна липса на обвързване на всички предоставени документи от страна на ревизиращия екип и екипа на ОДОП, и преценката на екипа от ОДОП че „липсват данни за датите на настъпване на данъчното събитие по отделните стопански операции, което е аргумент в полза на извода, че такава реално не са извършени“, трябва да бъде отчетена като грешна и необоснована. Излагат се съображения, че ревизиращият екип е пропуснал да спомене важни за ревизията документи, които са му били предоставени и е отказал да види на

място в офиса на [фирма] в [населено място] резултатите от дейностите, осъществени от [фирма], а екипът на ОДОП също не е проверил лично и на място тези обстоятелства. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА. Моли за присъждане на разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят не се представлява.

Ответникът Директор на ДОДОП - [населено място] при ЦУ на НАП оспорва жалбата.

Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП в съдебно заседание не се представлява.

Административен съд София град, Шестнадесети състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р-22221015008634-020-001/22.10.2015г. връчена по електронен път на 02.11.2015г., изменена със ЗВР № Р-22221015008634-020-002/18.12.2015г. връчена по електронен път на 22.12.2015г., изменена със ЗВР № Р-22221015008634-020-003/01.02.2016г. връчена по електронен път на 03.02.2016г., издадена от компетентен орган, за установяване на задължения за ДДС за периода от 01.02.2013г. до 31.08.2015г.

За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22221015008634-092-001/11.04.2016г. Задълженото лице в срок и на основание чл.117, ал.5 от ДОПК не е подало писмено възражение срещу издадения РД.

Ревизията приключва издаването на РА № Р-22221015008634-091-001/20.04.2016г. издаден от М. Й. С. на длъжност Началник сектор, възложил ревизията и Ц. К. Х. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

Предмет на оспорване в настоящето производство е непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 144 041,74 лева за периода от 01.02.2013г. до 31.08.2015г. по доставки документирани с фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

РА е връчен на жалбоподателя на 20.04.2016г., като в законоустановения срок е постъпила жалба срещу него.

С Решение № 1760/06.10.2016г. директора на Дирекция ОДОП С. е ИЗМЕНИЛ РА в оспорената част на установения с РА резултат по ЗДДС за периода месец март 2015г. в размер на 13 511,71 лева данък за внасяне определен на 10 551,71 лева, ведно със съответните лихви и ПОТВЪРДИЛ РА в останалата оспорена част.

Решението е издадено от компетентен орган и в срока по чл.155, ал.1, удължен по реда на чл.156, ал.7 от ДОПК.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

В хода на предходната ревизия е установено, че основният предмет на дейност на [фирма] е „Дейност по технически изисквания и анализи“.

В хода на производството на основание чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, приключили с издаване на ПИНП. Резултатите от същите са обективирани в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), подробно описани в РД. С протокол № 1113974/13.03.2016г. са приобщени всички доказателства, събрани в хода на извършената ревизия и Решение на директора на дирекция ОДОП С. № 401/12.03.2016г. касаещо извършена ревизия на [фирма].

В хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част

от издадения РА.

С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл.37, ал.3, чл.53, чл.55 и чл.56, ал.1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/

По делото е прието без оспорване заключение на съдебно-счетоводна експертиза. От извършените проверка и анализ на документи, приложени по делото, както и направена проверка на място в счетоводството на жалбоподателя вещото лице установява, че процесните фактури са отразени в счетоводствата на жалбоподателя и неговите доставчици. Не се откривали данни относно осчетоводени разходи за изпълнението на тези услуги от изпълнителите им. По отношение на кадровата и техническа обезпеченост вещото лице посочило, че дружествата са имали назначени по трудови правоотношения лица. Вещото лице е констатирало още, че процесните фактури, издадени от спорните доставчици в настоящия процес са включени в справките декларации за ДДС и в дневниците за продажби за съответните периоди. Според Писма на ТД на НАП по делото, нямат подавани ГДД по чл.92 от ЗКПО и ГФО доставчиците: [фирма] за дейност за 2014г., [фирма] за дейност за 2015г., [фирма] за дейност за 2015г., [фирма], за 2015г., но към писмото по делото за приложени разпечатки за СБ и ОНР. За доставчика [фирма] има копие от декларация на управителя, според текста на която, през 2014г. предприятието не е било активно и не е отчето приходи и разходи от дейност.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е допустима - подадена е в срок, от легитимирано лице, след изчерпване на административния ред за обжалване, за РА, в потвърдената му от ответника част.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящето производство е непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 144 041,74 лева за периода от 01.02.2013г. до 31.08.2015г. по доставки документиран с фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 от ДОПК, настоящият състав на Съда намира следното:

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.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал.2 от ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани

електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване. Поради което РА отговаря на изискването на чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал.2 от ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

С процесния РА правото на данъчен кредит е отказано, поради направени от органите по приходите заключения за липса на доказателства за извършването на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] за извършени услуги.

Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по фактурите издадени от дружествата - доставчици се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочените доставчици услуги.

По силата на чл.6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл.5, ал.1 от ЗДДС е всяка движима вещ. По легалното определение на чл.14, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Според чл.9, ал.1 от ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл.24, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл.12, ал.1 от ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл.25, ал.1 от ЗДДС. Член 25, ал.2 от ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал.2 от ЗДДС възниква правото на приспадането му. Данъчният кредит, чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС, 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 облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 от ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 от ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 от

ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 от ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 от ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 от ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 от ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС.

Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 от ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, в т.ч. поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното й право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не) добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

В случая с процесния РА не е признато правото на данъчен кредит на жалбоподателя в размер данъчен кредит в размер на размер на 144 041,74 лева за периода от 01.02.2013г. до 31.08.2015г. по доставки документириани с фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], подробно описани в мотивната част на решението.

От съдържащите се по делото доказателства, съдът намира, че не се доказва извършването на реални доставки от процесните доставчици, а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на услуги от посочените доставчици е обоснован и в съответствие с приложимия материален закон. Доказването на реалното осъществяване на доставката, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По - конкретно, когато се касае за доставка на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Следователно за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки. В този смисъл е и т. 31 от решение на Съда (трети състав) от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г., съгласно която: „За да се установи обаче, че на основание на тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени

и дали съответните стоки са били използвани за извършването на облагаеми сделки.” Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от задълженото лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на стоки или услуги, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност.

Тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизирия субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства. Липсата на достоверни доказателства за установяване, че фактурираните дейности на съответните обекти са извършени именно от сочените във фактурите доставчици, преценено с установената при всеки от доставчиците липса на материална, техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на процесните доставки, обосновават извод за недоказано реално извършени такива.

При съвкупната преценка на доказателствата по делото, съдът счита, че липсват действително осъществени услуги по фактурите.

Правото на данъчен кредит по получени доставки не може да бъде признато, ако не са налице предпоставките за това, и по-специално, ако фактурите, по които това право е претендирано, не отразяват действително осъществени доставки, при това именно от посочения в тях доставчик, независимо от наличието на фактурирани от жалбоподателя доставки. Непосочването и недоказването по безспорен начин на съществени елементи от претендираните доставки води до обосноваването на предположение, че такива не са извършени и то именно от дружествата, издали фактурите. При това положение, макар жалбоподателят да

притежава данъчни фактури съобразени с изискванията на ЗДДС, които надлежно е отразил и осчетоводил при съвкупната преценка на наличните доказателства се установяват обективни обстоятелства, от които може да бъде направен обоснован извод, че тези фактури не са издадени във връзка с действителна доставка на отразените в тях услуги, тоест че не документират действителни стопански операции, извършени изобщо или точно от издателите. В случая липсва доказано данъчно събитие по чл.25, ал.1 и 2 от ЗДДС, както и предпоставките по чл.68, ал.1, т.1, във вр. чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, поради което данъкът не е станал изискуем и не е възникнало задължение за начисляването му, и съответно отказът на основание чл.70, ал.5 от ЗДДС да бъде признато право на данъчен кредит за жалбоподателя, за процесния период, за неправомерно начисления данък, е основателен и законосъобразен, поради което жалбата следва да се отхвърли.

Следва да бъде отбелязано, че от приетата и неоспорена от страните ССЧЕ, не се оборват изводите за липса на реални доставки. Наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки съобразно предмета на спорните фактури.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА в частта на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от доставчиците Ф. 7“ Е., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], е законосъобразен и обоснован, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

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.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника сумата от 4 227 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Воден от изложеното и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 46 – ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от [фирма],[ЕИК], [населено място], [улица], вх.А, ап.2, представлявано от Х. А. К. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221015008634-091-001 от 20.04.2016г., издаден от М. Й. С. на длъжност Началник сектор, възложил ревизията и Ц. К. Х. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, който изменен и потвърден с Решение № 1760/06.10.2016г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 4 227 лв., 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: