

# РЕШЕНИЕ

№ 7529

гр. София, 23.12.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав**, в публично заседание на 02.12.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Светлана Димитрова**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **10366** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], чрез управителя С. П., срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221719007219-091-001/24.06.2020 г., издаден от Х. Б. М. - началник сектор „Ревизии“, дирекция Контрол при ТД на НАП, възложил ревизията, и Й. Н. И. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, поправен с РА за поправка № П-22221720108449-003-001/24.06.2020 г., изменен с решение № 1396/10.09.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП.

Предмет на оспорване в настоящото съдебно производство е ревизионен акт № Р-22221719007219-091-001/24.06.2020 г., поправен с РА за поправка № П-22221720108449-003-001/24.06.2020 г., в потвърдените и изменените с решението на Директора на Д"ОДОП" части, с които са установени задължения по ЗДДС следствие отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от ДЗЗД „АА 18“ и ДЗЗД „КА-66“, в общ размер на 18 345,41 лв. /главница/ и лихви за забава в общ размер на 2037,53 лв.

В жалбата се сочи, че РА е незаконосъобразен, поради допуснати съществени нарушения на процесуалния и материалния закон и несъответствие с целта на закона. Оспорва се извода на органа по приходите за установената липса на реално съществени доставки, като се сочи, че на ревизиращия екип са предоставени всички изискани документи и обяснения, включително фактури, товарителници и касови

бонове. Релевира се, че органът по приходите е установил нарушения на данъчното и осигурителното законодателство за всеки един от доставчиците, но тези констатации не могат да бъдат основание за отказ да се признае правото на данъчен кредит. Навежда се подробна практика на СЕС в подкрепа на изложените твърдения. Изразява се искане за отмяна на ревизионния акт в обжалваните части.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, чрез процесуален представител юрк. Г., оспорва жалбата и моли същата да бъде оставена без уважение по аргументите развити в решението на Директора на Д „ОДОП“. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221719007219-020-001 от 11.11.2019 г., връчена електронно на 19.11.2019 г., изменена със ЗИЗВР Р-22221719007219-020-002/13.02.2020 г., всичките издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“, при ТД на НАП С.. С цитираните заповеди е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.04.2018 г. до 31.10.2019 г. За възлагане на ревизията издадеят ЗВР орган по приходите е оправомощен със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. /л.23-24 по делото/. 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. На проверявания данъчен субект в съответствие с разпоредбата на чл. 113, ал.2 ДОПК е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия по електронен път на 19.11.2019 г. Срокът на ревизията е следвало да завърши до 16.04.2020 г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад /РД/ № 22221719007219-092-001/30.04.2020 г., връчен електронно на 30.04.2020 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение срещу констатациите в РД, което е прието за неоснователно от ревизиращия орган.

Ревизионното производство приключва с РА № Р-22221719007219-091-001/24.06.2020 г., издаден от Х. Б. М. - началник сектор „Ревизии“, дирекция Контрол при ТД на НАП, възложил ревизията, и Й. Н. И. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 24.06.2020 г.

На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК и въз основа на подадена молба № Р-22221719007219-056-001/24.06.2020 г. е издаден РА за поправка № П-22221720108449-003-001/24.06.2020 г., с който поради установени ОФГ са поправени данните в таблица 1, като са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 18 957,17 лв. и лихви за забава в размер на 2096,33 лв. РА за поправка е връчен електронно на 24.06.2020 г.

В законния срок ревизионният акт е обжалван изцяло по административен ред пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП - С. с жалба с вх. № 53-03-1939/09.07.2020г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1073/15.07.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

В срокът по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, Директорът на Дирекция „ОДОП“ е постановил Решение № 1396/10.09.2020 г., с което ревизионният акт е изменен за данъчен период

м.06.2019 г. като установения ДДС за внасяне в размер на 2 691,83 лв. е определен на 2 080,05 лв. и е потвърден в останалите обжалвани части. Изменението произтича от признато право на данъчен кредит по фактура, издадена от [фирма] в размер на 611,78 лв. Решението е подписано от Е. П. – зам.директор на дирекция ОДОП, оправомощена да изпълнява функциите на директор на дирекция ОДОП при отсъствие на титуляра със заповед № 930/20.11.2017 г., издадена от Изпълнителния директор на НАП /л.20/. Съгласно представена по делото Заповед № 7387/24.08.2020 г. директорът на дирекция ОДОП се е намирал в отпуска считано от 03.09.2020 г. до 11.09.2020 г. Решението е връчено по електронен път на 14.09.2020 г.

В хода на ревизионното производство е установено, че извършваната от жалбоподателя дейност е търговия на едро с чипс.

За ревизираните периоди в [фирма] са назначени 11 служители по трудови правоотношения на длъжности експерт търговия, куриер, търговски представител, експерт продажби, счетоводител и др.

Извършени са процесуални действия с цел установяване на относимите факти и обстоятелства, подробно описани на стр. 2 - 6 от РД, който съгласно чл. 120 от ДОПК е неразделна част от РА. На ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, № Р-22221719007219-040-001/27.11.2019 г. и № Р-22221719007219-040-002/10.02.2020 г., в отговор на които са представени доказателства, сред които обяснителна записка, фактури, издадени от ДЗЗД „КА-66“ и от ДЗЗД „АА 2018“, приемо-предавателни протоколи, товарителници, фискални бонове и хронология на с/ки 501, 602 и 4531 и др. Ревизиращият екип е извършил проверка на търговските и счетоводни документите на дружеството, за резултатите от която е изготвен Протокол №1600521/12.02.2020 г. Извършена е проверка на обект, находящ се в [населено място], [улица], вх. А, ет. 4, ателие 4, за което е съставен Протокол №1600520/12.02.2020 г. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците ДЗЗД „КА-66“ и ДЗЗД „АА 2018“, в резултат на които не са представени изискваните документи.

По делото са приети писмените доказателства, представени с административната преписка, въз основа на които се установява следното:

С РА на основание чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 18 345,41 лв. за данъчни периоди от м. 12.2018 г. до м. 08.2019 г. включително по 15 бр. фактури, цитирани на стр. 5 и 6 от РД, всичките с предмет транспортни услуги, издадени от ДЗЗД „КА-66“ и ДЗЗД „АА 2018“.

Извършени са насрещни проверки на доставчиците, в резултат на които не са представени доказателства и писмени обяснения.

След проверка в ИС на НАП е установено от приходния орган, че ДЗЗД „КА-66“ има задължения в особено големи размери по влязъл в сила ревизионен акт, а ДЗЗД „АА 2018“ има задължения в особено големи размери, произтичащи от невнесен ДДС по СД.

ДЗЗД „КА-66“ и ДЗЗД „АА 2018“ нямат регистрирани превозни средства.

ДЗЗД „КА-66“ е подало уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КС/ за назначени на трудов договор лица на длъжности общ работник, секретар офис и организатор дейности. Относно ДЗЗД „АА 2018“ е установено, че са налице назначени лица на длъжности общ работник, кофражист, монтажист, бетонджия, арматурист, сезонен

работник в земеделието.

Въз основа на гореизложеното приходният орган е извел извод, че ДЗЗД „КА-66“ и ДЗЗД „АА 2018“ нямат назначени лица, които да извършат декларираните транспортни услуги, нито разполагат със собствени транспортни средства.

След извършена проверка в Търговския регистър е констатирано, че за 2018 г. ДЗЗД „КА-66“ не е подало ГФО, от който да е видно декларирани ли са ДМА. За същата година ДЗЗД „АА 2018“ е подало ГФО г., но не е декларирало ДМА. В подадените ГДД по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ дружествата не са декларирали счетоводни и данъчни разходи за амортизации, което означава, че същите нямат ДМА.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил спорните фактури, издадени от ДЗЗД „КА-66“ и ДЗЗД „АА 2018“, приемо-предавателни протоколи, товарителници, фискални бонове и хронологични регистри.

Във връзка с фактурираните транспортни услуги от ДЗЗД „КА-66“, жалбоподателят е представил 5 бр. приемо-предавателни протоколи от дати 28.08.2019 г., 25.04.2019 г., 28.05.2019 г., 25.06.2019 г., 26.07.2019 г., с които се удостоверява предаването на различни видове чипс на П. П. – представител на ДЗЗД „КА-66“. Не всички протоколи съдържат подпис под приел.

Приложени са 35 бр. бланкови товарителници, в които за превозвач е посочен ДЗЗД „КА-66“, за получател е вписан [населено място], а товарният пункт е [населено място], [улица]. Във всички товарителници е описана пратката /сол, оцет, чили, пипер, сметана/ и е посочено, че транспортът е осъществен с влекач [рег.номер на МПС]. Нито една товарителница не съдържа подпис и име на получател, нито място на разтоварване.

Във връзка с фактурираните транспортни услуги от ДЗЗД „АА 2018“, жалбоподателят е представил 4 бр. приемо-предавателни протоколи от дати 26.12.2018 г., 30.01.2019, 26.02.2019 г., 26.03.2019 г., с които се удостоверява предаването на различни видове чипс на П. П. – представител на ДЗЗД „АА 2018“.

Приложени са 24 бр. бланкови товарителници, в които за превозвач е посочен ДЗЗД „АА 2018“, за получател е вписан [населено място], а товарният пункт е [населено място], [улица]. Във всички товарителници е описана пратката /сол, оцет, чили, пипер, сметана/ и е посочено, че транспортът е осъществен с влекач [рег.номер на МПС]. Нито една товарителница не съдържа подпис и име на получател, нито място на разтоварване.

Анализирайки представените документи, органите по приходите са установили, че във всички товарителници и на двата доставчика е вписано едно и също превозно средство - влекач с рег. [рег.номер на МПС], както и едно и също лице за превозвач – П. П.. След извършена проверка в ИС на НАП е констатирано, че превозно средство с посоченият рег. номер е лек автомобил Х. Л., собственост на Б. Е. С., а не влекач, както е вписано в товарителниците. Относно приложените приемо-предавателните протоколи ревизиращият екип е установил, че във всички протоколи, представени за двата доставчика, е вписано едно и също лице, приело стоките, а именно П. П., който към процесния период е бил представляващ единствено на ДЗЗД „АА 2018“, а представляващият ДЗЗД „КА-66“ е И. Ц. П..

Други доказателства, свързани с процесните транспортни услуги като оферти, поръчки, ценови листи, калкулации или друга съпътстваща кореспонденция, не са представени нито в хода на ревизията, нито в хода на настоящото съдебно

производство.

Въз основа на всичко гореизложено, органите по приходите са достигнали до извод, че процесните фактури не отразяват реални доставки на транспортни услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, поради което с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 18 345,41 лв. по всички фактури, издадени от ДЗЗД „КА-66“ и ДЗЗД „АА 2018“.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

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

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № Р-22221719007219-091-001/24.06.2020 г., поправен с РА за поправка № П-22221720108449-003-001/24.06.2020 г., е издаден от компетентни органи в кръга на определените им правомощия и в предвидената от закона форма, съгласно чл. 119, ал. 2 и чл. 120 ДОПК. РА, РА за поправка, РД, ЗВР и ИЗЗВР са подписани с квалифицирани електронни подписи на издателите им съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени към делото, които не са били оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Атакуваният РА е издаден и в предвидената форма и съдържание по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

По приложението на материалния закон:

Законосъобразно с РА на основание чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 18 345,41 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2037,53 лв. за данъчни периоди от м. 12.2018 г. до м. 08.2019 г. включително по всички процесни фактури, издадени от ДЗЗД „КА-66“ и ДЗЗД „АА 2018“.

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получените от него стоки или услуги по облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В случая следва да се отбележи, че правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 ЗДДС възниква в момента, в който данъкът стане изискуем, тоест в момента на настъпване на данъчно събитие. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от

задълженото лице се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли ДДС и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит за начисления му данък. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. 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. 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 С-152/02 и по дело С-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.

В хода на съдебното производство жалбоподателят не е ангажирал нови доказателства, които да променят установената в хода на ревизионното производство фактическа обстановка, въпреки дадените му изрични указания в тази насока с разпореждане от 26.10.2020 г.

В процесния случай от представените в хода на ревизионното производство фактури, протоколи и товарителници не може да се изведе категоричен извод за реалност на декларираните транспортни услуги. Всички приложени приемо-предавателни протоколи и товарителници, имат идентично съдържание, въпреки че изхождат от два различни доставчика, както и съдържат противоречиви данни. Налице е несъответствие между описанието на стоките в приемо-предавателните протоколи и описанието на транспортираните стоки в товарителниците, като в последните е посочено, че се транспортират европалети със сол, оцет, чили, пипер, сметана, стелажи и т.н., докато с протоколите е предаден чипс. Наред с това във всички товарителници липсва подпис на получател, а в клетката за получател е вписан [населено място], а не лицето или дружеството, за което е предназначена доставката. Не се установява, къде е разтоварена стоката и кой е крайният ѝ получател. Налице е и друго констатирано несъответствие, а именно във всички товарителници, касаещи и двата доставчика е вписано, че транспортът е извършен с влекач с рег. [рег.номер на МПС] , както и от едно и също лице за превозвач – П. П.. След извършена проверка в ИС на НАП ревизиращият екип е констатирал, че превозно средство с посочения рег. номер е лек автомобил Х. Л., собственост

на Б. Е. С., а не влекач, както е вписано в товарителниците. Относно лицето П. П., който е посочен за превозвач във всички товарителници и за лице приело стоките във всички представени приемо-предавателни протоколи, касаещи и двата процесни доставчика се установява, че към процесния период е представляващ единствено ДЗЗД „АА 2018“, а представляващият ДЗЗД „КА-66“ е И. Ц. П.. Последният обаче никъде не е посочен в приложените доказателства, касаещи ДЗЗД „КА-66“.

От всичко гореизложено настоящата съдебна инстанция споделя извода на ответната страна за липса на реалност на документираните транспортни услуги. Освен констатираните противоречия в представените от жалбоподателя в хода на ревизията доказателства следва да се посочи, че липсват и други съществени реквизити, които би следвало да са упоменати в товарителниците и протоколите, като маршрут, място на предаване на стоките и място на получаване на стоките. Никъде в товарителниците не се съдържа подпис и печат на получателя, с който да се удостовери, че транспортираната стока е предадена. Съгласно съдържанието на протоколите стоките са приети и транспортирани от едно и също лице, независимо, че превозвачите са двама - ДЗЗД „КА-66“ и ДЗЗД „АА 2018“. Не на последно място в хода на ревизията нито един от процесните доставчици не е представил изисканите му доказателства, като по отношение и на ДЗЗД „КА-66“ и на ДЗЗД „АА 2018“ е установено, че имат задължения в особено големи размери и не разполагат с материална и кадрова обезпеченост да извършат транспортните услуги. Основателно жалбоподателят сочи в жалбата, че нарушенията на данъчното и осигурителното законодателство за всеки един от доставчиците не могат да бъдат основание за отказ да се признае правото на данъчен кредит. Липсата на кадрова и техническа обезпеченост при доставчиците обаче е индиция за липса на реалност на извършените доставки.

Предвид всичко гореизложено настоящата съдебна инстанция приема, че законосъобразно с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, в общ размер на общ размер на 18 345,41 лв. по всички фактури, издадени от ДЗЗД „КА-66“ и ДЗЗД „АА 2018“ и са начислени лихви за забава в размер на 2037,53 лв.

Изложеният анализ на установените по делото факти обуславя извод за неоснователност на жалбата.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 1141,48 лева, определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения/ДВ.бр.68 от 2020г.). По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за

разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, първо отделение, 20 състав

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221719007219-091-001/24.06.2020 г., поправен с РА за поправка № П-22221720108449-003-001/24.06.2020 г., издадени от Х. Б. М. - началник сектор „Ревизии“, дирекция Контрол при ТД на НАП, възложил ревизията, и Й. Н. И. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, изменен с решение № 1396/10.09.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП в частта, с която са установени задължения по ЗДДС следствие отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 18 345,41 лв. /главница/ и лихви за забава в общ размер на 2037,53 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК:[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1141,48 (хиляда сто четиридесет и един лева и 48 ст.) лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

### **СЪДИЯ:**