

РЕШЕНИЕ

№ 23663

гр. София, 09.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 3 състав, в
публично заседание на 05.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **12323** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „ОЛ ТРЕЙДИНГ 2020“ЕАД, ЕИК-[ЕИК], представлявано от Д. М., в качеството на управител със седалище и адрес: [населено място], [улица], ет.1, чрез адв.Б. П. със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.2, ап.5, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220422005187-091-001/18.04.2023 год., издаден от Д. Д. - като орган възложил ревизията и Й. И.-гл.инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1257/31.08.2023год. на Директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП - [населено място]-установени резултати по ЗДДС за периодите от 01.04.2021г. до 31.07.2021г., от 01.11.2021г.до 30.11.2021г., от 01.12.2021г. до 31.12.2021г. и от 01.03.2022г. до 31.08.2022г.-непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от „ИНТЕРНЕСЪНЪЛ КЪНСЪЛТИНГ“ ЕООД и „ПЕНКА ТРЕЙД“ ЕООД. Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на обжалвания ревизионен акт. Посочва се още, че същият е издаден при съществено нарушение на съдопроизводствените правила в посока необсъждане на всички събрани в хода на производството доказателства.Твърди се, че липсва обсъждане на представените от жалбоподателя доказателства, липса на обсъждане на характера на услугите, липса на доказателства за симулация на доставките.Иска се отмяна на ревизионния акт в обжалваната част и да бъде признато право на данъчен кредит по тези фактури. Претендират се и сторените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят-„ОЛ ТРЕЙДИНГ 2020“ЕАД редовно уведомен при условията на чл.138, ал.2 АПК, се представлява от адвокат К., който поддържа жалбата на заявените основания, моли да бъде уважена. Заявява претенция за присъждане на разноски по

списък.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр.С. редовно уведомен при условията на чл.138, ал.2 АПК, оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена при условията на чл.138, ал.2 АПК не се представлява.

От фактическа страна.

Със ЗВР №Р-22220422005187-020-001/10.10.2022г. А. Г. М. на длъжност-Началник сектор „Ревизии“ възложила да бъде извършена ревизия на „ОЛ ТРЕЙДИНГ 2020“ЕАД, определила състава на ревизиращия екип-Й. Н. И.-ръководител на ревизията и М. Х. И. на длъжност главен инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове и по периоди-ДДС за периода-27.02.2020г. до 31.05.2022г. и от 01.06.2022г. до 31.08.2022г., срока, в който следва да завърши ревизията- два месеца, считано от датата на връчване на заповедта за възлагане.Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 18.10.2022г.

Със Заповед №2856/27.10.2022 г. на Директор ТД на НАП-С. А. Г. М. е преназначена на длъжността-Началник сектор “Ревизии” считано от 27.10.2022 г.С Решение за изземване разглеждането и решаването на конкретна преписка № Р-22220422005187-098-001/07.11.2022г. правомощията са възложени на Д. Д. Д. на длъжност началник сектор „Ревизии“в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22220422005187-020-002/12.12.2022г. органът, възложил ревизията-Д. Д. Д.–Началник сектор “Ревизии” определил нов срок за завършване на ревизията до 18.01.2023г.Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 12.12.2022 г.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22220422005187-020-003/12.01.2023г. органът, възложил ревизията-Д. Д. Д.–Началник сектор “Ревизии” определил нов срок за завършване на ревизията до 17.02.2023г.Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 12.01.2023 г.

С нова Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22220422005187-020-004/13.02.2023г. органът, възложил ревизията-Д. Д. Д.–Началник сектор “Ревизии” определил нов срок за завършване на ревизията до 17.03.2023г.Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 13.02.2023 г.

На 22.03.2023г. органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип съставили Ревизионен доклад №Р-22220422005187-092-001/22.03.2023г., с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирувания данъчен субект по ЗДДС за процесните периоди.

РД е връчен на електронния адрес на ревизирувания данъчен субект на 22.03.2023 г.

Срещу констатациите в РД от дружеството не е подадено възражение по реда на чл.117, ал.5 от ДОПК.

На 18.04.2023 г. Д. Д. - като орган възложил ревизията и Й. И.-гл.инспектор по приходите -ръководител на ревизията издали обжалвания РА №Р-22220422005187-091-001/18.04.2023 г., с който установили задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РА е връчен на електронния адрес на дружеството жалбоподател на 20.04.2023г.

На 04.05.2023г. ревизируваният данъчен субект депозирал жалба до Директор на Дирекция” ОДОП срещу съставения РА.

С Решение № 1257/31.08.2023г. Директор на Дирекция“ОДОП“ потвърдил обжалвания ревизионен акт в частта на установените резултати по ЗДДС за периодите от 01.04.2021г. до

31.07.2021г., от 01.11.2021г. до 30.11.2021г., от 01.12.2021г. до 31.12.2021г. и от 01.03.2022г. до 31.08.2022г.-непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от „ИНТЕРНЕТЪНЪЛ КЪНСЪЛТИНГ“ ЕООД и „ПЕНКА ТРЕЙД“ ЕООД, оставил жалбата без разглеждане в останалата оспорена част и прекратил производството по жалбата в тази част.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на дата 01.09.2023г., а на 14.09.2023 г. жалбоподателят депозирал жалба до АССГ вх. № 53-04-690.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства, описани в 2 броя папки приложения както и събраните в хода на съдебното производство.

Назначена е, изслушана и неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза. В заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му ката задача.

В хода на ревизионното производство са извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА.

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

От правна страна.

Жалбата е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

В настоящето производство и съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения, съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 3 ДОПК орган по приходите, а решението на горестоящия орган - от решаващия орган по чл. 152, ал. 2 ДОПК. Визираните от жалбоподателя нарушения на материалния закон съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол.

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

Ревизията е възложена по решение на дирекция ОДОП С. за изясняване на фактическата обстановка във връзка с получените доставки и извършените такива за периода.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Ревизионното производство е първо, като производството е започнало със заповед за възлагане на ревизия, с която органът, възложил ревизията определил срока за завършването ѝ-до два месеца, считано от връчване на същата. Поради недостатъчност на срока органът, възложил ревизията с нови заповеди за изменение удължил срока на ревизията с още три месеца, като удължаването е извършено в съответствие с нормата на чл.114, ал.2 от ДОПК и от органа, възложил ревизията.

Ревизионният доклад е издаден именно в срока, предвиден за приключване на ревизията, а РА е издаден след изтичане на срока за представяне на възражение срещу съставения РД. Неоснователен е доводът на жалбоподателя и на неговия процесуален представител, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени нарушения на съдопроизводствените правила в посока необсъждане на приложенияте доказателства, които обосновават извод за наличие на реално осъществена доставка. На първо място, соченото нарушение на чл.37, ал.2 от ДОПК-че всички събрани доказателства подлежат на обективна преценка и анализ, засяга материалната законосъобразност на издадения РА, а не допуснати нарушения на процесуалните

правила. На второ място за допуснато нарушение на процесуалните правила би могло да се говори само и единствено, ако органът по приходите не е събрал доказателства-и то относими, нещо, което в случая на е налице. На следващо място, дори и да е допуснато нарушение на процесуалните правила при издаване на ревизионния акт, то съдът не притежава правомощия да го отмени на това основание и да върне преписката за ново произнасяне, а е длъжен да разгледа спора по същество и в ДОПК не е предвидена разпоредба, при която съдът, както при ИАА да върне административната преписка на органа, издал обжалвания акт с указания за ново произнасяне.

При издаването на ревизионния акт не са спазени материално правните разпоредби на ЗДДС.

За процесните ревизирани периоди основната дейност на „Ол Трейдинг 2020“ ЕАД е търговия на едро и дребно с козметични продукти под марката С. на територията на ЕС.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на доставките на услуги по смисъла на чл.9 от ЗДДС по фактури издадени от „ИНТЕРНЕСЪНЪЛ КЪНСЪЛТИНГ“ ЕООД и „ПЕНКА ТРЕЙД“ ЕООД в размер както следва: 11 137.76лв. и 20 000лв.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ) № 22220422005187-040-001 от 02.11.2022г. В отговор са представени част от изискваните документи по електронен път.

Във връзка с упражнено от страна на ревизираното лице право на приспадане на данъчен кредит по фактури за получени доставки и с цел събиране на доказателства във връзка с реалността на доставките, от ревизиращите органи на основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците на жалбоподателя.

За данъчен период месец 04.2021 г. до месец 08.2022г. доставчикът „ИНТЕРНЕСЪНЪЛ КЪНСЪЛТИНГ“ ЕООД е издал в полза на жалбоподателя 21 броя данъчни фактури, подробно описани в РД, РА и в заключението на вещото лице Б. по номер, дата, данъчна основа и ДДС с общ размер 11 137.74лв. с предмет консултантски и преводачески услуги и заверка на документи. В хода на ревизионното производство от управителя на доставчика „ИНТЕРНЕСЪНЪЛ КЪНСЪЛТИНГ“ ЕООД е представено писмено обяснение, в което е посочено, че към датата на извършване на услугите доставчикът се е занимавал с консултантски услуги по стопанско управление, търговия, производство, маркетинг, счетоводни услуги и данъчни консултации за чуждестранни и български дружества. Представени са от доставчика копия на фактури, платежни документи и приемо-предавателни протоколи. Съгласно договор за консултантски услуги, предмет на доставките са счетоводни услуги, правни услуги, консултантск търговски услуги, преводачески услуги и заверка на документи. Доставчикът, в хода на изпълнение на договора е ползвал услуги на подизпълнители-„СТУДИО КОНТАБИЛЕ“ ЕООД, „СТОБИ ДД“ ЕООД, „АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО Г. И МАСТРОПАСКУА“ и „УЕСТ САЙД ПРОПЪРТИС“ ЕООД. На осн.чл.37, ал.5 ДОПК на тези ЮЛ са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения.

От доставчика „Интернешънъл Кънсълтинг“ ООД са представени издадените на ревизираното лице данъчни фактури, преобладаващо с предмет „консултантски услуги“ и три броя с предмет „преводачески услуги и заверка на документи“, на обща стойност 55688.71 лв. и начислен ДДС 11137.74 лв. през различни периоди. Представени са и обяснителна записка от доставчика и три броя протоколи за извършена работа по договор за консултантски услуги от 03.02.2022г., в които е посочено, че възложителят приема извършената от изпълнителя работа по договор за

консултантски услуги и потвърждава задължението си за плащане на договореното възнаграждение след издаване на фактура от изпълнителя. Ревизиращият екип е приел, че никоя от страните не е представила документи, доказващи реалното осъществяване на услугите както и че са налице фиктивно съставени счетоводни записи и оформени счетоводни документи, без да са налице реално извършени доставки, с които е създадена правна привидност, зад която не стои осъществена доставка. Посочили са, че наличието на фактура и декларирането ѝ по реда на ЗДДС не е достатъчно доказателство, че е извършена, съответно получена услуга по смисъла на чл. 9 от закона. Прието е, че от доставчика и от ревизираното лице не са представени всички документи, липсват доказателства за вида на извършените услуги, няма представена оферта, заявки за извършване на конкретния вид работа, липсват предложения, както и търговска кореспонденция, ценови листи и калкулации, от които да е видно как е формирана цената на услугата. Прието е, че доставчикът не разполага с персонал, който да извърши декларираните консултантски услуги. Въпреки твърдението, че доставчикът е ползвал услуги на подизпълнители, в хода на ревизията не са представени документи, които да обвързват извършените от третите лица услуги, не е ясно защо те не са фактурирани директно на ревизираното лице. Представени са договори и фактури от тези подизпълнители, но те са издадени на доставчика и не става ясно дали се отнасят за „ОЛ ТРЕЙДИНГ 2020“ ЕАД или за други дружества.

За данъчен период месец 04.2021 г. до месец 08.2022г. доставчикът „ПЕНКА ТРЕЙД“ ЕООД е издал в полза на жалбоподателя 1 брой данъчна фактура подробно описана в РД, РА и в заключението на вещото лице Б. по номер, дата, данъчна основа и ДДС с общ размер 20 000.00 лв. с предмет „консултантски услуги по договор“. В хода на ревизионното производство от доставчика са представени обяснителна записка от „ПЕНКА ТРЕЙД“ ЕООД, договор за консултантски услуги от 01.07.2022г. и протокол за приемане на извършена работа по договор за период от 01.01.2022г. до 01.07.2022г. Ревизиращият екип е установил, че от този доставчик не са подавани уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ за назначени лица на трудови правоотношения и не разполага с персонал, който да извършва декларираните консултантски услуги. Посочено е, че в хода на ревизията не са представени доказателства и документи във връзка с извършените консултантски услуги в областта на стопанското управление, маркетинг и търсене на пазари. Липсват оферти и поръчки, заявени от ревизираното лице за конкретен вид работа, не са представени ценови листи или калкулации относно цената на услугата.

При горната фактическа обстановка, ревизиращият орган е направил извода, че липсват безспорни доказателства за наличие на доставките, предмет на процесните фактури по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, във връзка с което следва извода, че данъчно събитие изобщо не е възниквало и следователно съгл. разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от с.з., не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 31137.76 лв. по отношение на ревизирувания субект. Тези изводи са неправилни.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). Дружеството жалбоподател черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му.

Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определение от 17.12.2024 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 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 (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 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 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният 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 облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б."а" от Директива

2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

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 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б.”а” от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело C-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело C-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело C-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, бяха доказани всички от така маркираните условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните 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 от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически

обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индиция за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индиции биха могли да обезпечат тежачото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки

доказателства за реалност на извършената доставка.

С оглед яснота и избягване преповтаряне на правни мотиви, следващите правни изводи са обособени според естеството на престациите – доставки на услуги, а не по данъчни периоди или доставчици.

В разглеждания случай се установява притежаване от РЛ на издадени данъчни фактури. След извършен анализ на всички процесии фактури, приложени като доказателства по делото се установява, че общо 16 броя фактури са издадени от доставчика „Интернешънъл Кънсълтинг“ и 1 фактура - от „П. Трейд“. Относно документалната обоснованост, базирана на съществуващи договори, приемо-предавателни протоколи и отчетни документи, доставките могат да се класифицират както следва: Пълна обоснованост - при 9 фактури, за които са приложени едновременно договор и приемо-предавателен протокол (вкл. три случая с обвързване по хронология) и частична обоснованост - при 7 фактури, при които е наличен само договор, но липсват отчетни документи за приемане на услугата; Частична с частичен протокол - 1 случай (фактура №[ЕГН]), при който наличният протокол се отнася към различна фактура (№[ЕГН]). Във връзка с така констатираните несъответствия, съдът е поставил задача на вещото лице, което е установило, че например Фактура №0208 няма самостоятелен протокол, но има съседна по дата фактура №0211, към която е приложен протокол с идентична дата (22.12.2021 г.). Тъй като и двете са издадени от един и същ доставчик, и са в близки дати (разлика от 2 дни), може да се направи условно счетоводно обвързване, но само за експертни цели, с уточнението, че протоколът не е директно обвързан с №0208, а само с №0211. При част от доставките, при които протоколите не са изрично обвързани с фактури, е приложена счетоводна хронологична логика, съгласно която протоколите са разпределени по фактури на база близост по дати и последователност на документооборота. В този смисъл е дало заключение, че от счетоводна гледна точка, повечето от процесиите доставки са подкрепени с надлежни документи - договори и/или приемо-предавателни протоколи, като в случаите с липсващи такива, документалната обоснованост е частична и не позволява еднозначна оценка относно осъществяването на услугата, без допълнителни доказателства. от представените в с.з. писмени документи се установява наличие на писмени документи и по така констатираните частична обоснованост. Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., *Genius Holding BV срещу Staatssecretaris van Financiën* /C-342/87, Recueil, стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г. *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и Manfred Strobel срещу Finanzamt Esslingen* /C - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила,

установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.).

Освен наличието на фактури касаещи предоставянето на съответните услуги, съдът намира за доказано и последващото им осчетоводяване както при доставчика, така и при жалбоподателя. Така, видно от събраните по делото доказателства е налице осчетоводяване от страна на доставчиците - „Интернешънъл Кънсълтинг“ ЕООД и „Пенка Трейд“ ЕООД. Същите са осчетоводили процесиите доставки в пълно съответствие със счетоводната практика, съгласно приетото и неоспорено заключение на вещото лице. За всяка от фактурите са налице стандартните операции по дебитиране на сметка 411 „Клиенти“ и кредитиране на сметки 703 „Приходи от продажби“ и 4532 „Начислен ДДС“. Посочените операции са доказуеми чрез представените аналитични регистри към съответните сметки. По отношение на извършеното осчетоводяване на плащания от страна на жалбоподателя - част от фактурите са с представени банкови документи или счетоводни записи, удостоверяващи извършено плащане, докато за останалите не са открити данни за реално извършено плащане в рамките на ревизирия период. Плащанията, където са налични, са правилно осчетоводени чрез разплащателни сметки и доставчици. Поради това и самият факт за липса на осчетоводяване по някой от досатките при жалбоподателя сам по себе си не би могъл да обоснове нереалност на предоставените услуги. Изложеното мотивира съда да приеме, че процесиите доставки са счетоводно признати от доставчиците, като стопански факт и по същество. Въз основа на извършената проверка на дневниците за продажби, подадени до НАП от доставчиците „Интернешънъл Кънсълтинг“ ЕООД и „Пенка Трейд“ ЕООД, вещото лице е установило, че всички процеси фактури, издадени от посочените доставчици към жалбоподателя „ОЛ Трейдинг 2020“ ЕАД, са отразени в регистрите по ЗДДС, подадени от съответните доставчици пред НАП; За всяка фактура в делото е налице съответствие между: номера и датата на фактурата; наименованието на получателя; стойността на облагаемата основа и начисления ДДС. Вещото лице не е установило случаи на липса на отчетност, несъответствия в стойности или други обстоятелства, които да поставят под съмнение декларирането на фактурите от страна на доставчиците; Проверените фактури са позиционирани на конкретни редове в дневниците за продажби, подробно отразени в таблица към експертизата. Изложеното мотивира съда да приеме, че отразяването на фактурите в регистрите по чл. 125 от ЗДДС показва, че доставчиците признават фактурите като действителни търговски и данъчни операции, и са начислили и декларирали ДДС

по тях в съответните данъчни периоди. Това е признак за данъчна съгласуваност и реалност на доставките от гледна точка на подателя им. Поради това и като е достигнал до друг различен извод от така формирания в съдебната фаза на производството, органът по приходите е посатонвил едно неправилно решение, което следва да бъде отменено.

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на жалбоподателя за присъждане на разноски, същите следва да му бъдат присъдени в доказания размер от 4120 лв.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „ОЛ ТРЕЙДИНГ 2020“ЕАД, ЕИК-[ЕИК], представлявано от Д. М., в качеството на управител със седалище и адрес: [населено място], [улица], ет.1, чрез адв.Б. П. със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.2, ап.5, - Ревизионен акт /РА/ №Р-22220422005187-091-001/18.04.2023 год., издаден от Д. Д. - като орган възложил ревизията и Й. И.-гл.инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1257/31.08.2023год. на Директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП - [населено място]-установени резултати по ЗДДС за периодите от 01.04.2021г. до 31.07.2021г., от 01.11.2021г.до 30.11.2021г., от 01.12.2021г. до 31.12.2021г. и от 01.03.2022г. до 31.08.2022г.-непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от „ИНТЕРНЕСЪНЪЛ КЪНСЪЛТИНГ“ ЕООД и „ПЕНКА ТРЕЙД“ ЕООД.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ОЛ ТРЕЙДИНГ 2020“ЕАД, ЕИК-[ЕИК] разноски по делото в размер на 4 120 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