

# РЕШЕНИЕ

№ 2256

гр. София, 05.04.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43  
състав**, в публично заседание на 23.02.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Весела Цанкова**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **10435** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба на [фирма] с ЕИК:[ЕИК] /със старо наименование [фирма]/, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от Д. С. М.–Щ., чрез адв. Й. С. П., САК, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 2, стая 256 срещу Ревизионен акт № Р-22000120001808-091-001/10.11.2020г., издаден от Т. П. Н. – орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1412/13.09.2021 г. на и.д. Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място] /Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място]/, относно отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на главница 21 531.21 лв., ведно с лихва в размер на 1 789.84 лв. за данъчни периоди: м. Ноември 2019 г., м. Декември 2019 г. и м. Февруари 2020 г.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност, немотивираност и необоснованост на оспорения ревизионен акт. Изложени са доводи, че събраните по време на ревизионното производство доказателства следва да бъдат преценени в тяхната съвкупност, което не е сторено от ревизиращия екип. Позовава се на практиката на СЕС и Върховен административен съд /ВАС/. В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен не се явява, представлява се от адв. П., който моли съда да отмени оспорения ревизионен акт по съображенията, изложени в жалбата.

Претендира разноски по представен списък.

Ответният административен орган – Директорът на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен, не изпраща представител. Депозирана е молба от 22.02.2022 г., с която от съда се иска да потвърди ревизионния акт като правилен и законосъобразен. Претендира се присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал. 1 от ДОПК. Решението на и.д Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 16.09.2021 г. /л.19/. Жалбата е подадена чрез административния орган с вх.№ 53-04-772 на 27.09.2021 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22000120001808-020-001/27.03.2020 г. /л.22-23/, издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-128/10.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.20-21/, е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.11.2019г. до 29.02.2020 г.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22000120001808-020-002/25.06.2020 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството и на орган да възлага ревизии, определен със Заповед № РД-01-128/10.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], като е определен срок за извършване на ревизията до 01.09.2020 г.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22000120001808-092-001/09.09.2020 г. е изготвен на 09.09.2020 г. и е връчен на ревизираното лице на 17.09.2020 г. /л.26-34/. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството е подадено писмено възражение с вх.№53-00-2495/05.10.2020 г. срещу издадения РД, заедно с писмени доказателства /л.73-84/. Възраженията са преценени с РА като неоснователни.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22000120001808-091-001/10.11.2020 г. е издаден на 10.11.2020 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 26.03.2021 г. /л.35-41/. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството е доначислен ДДС в размер на 21 531.21 лв., ведно с лихви в размер на 1 789,84 лв., поради отказано право на данъчен кредит по декларирани от дружеството фактури за покупки.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период се състои в извършване на международен автомобилен превоз на товари, притежава три броя влекачи, два броя полуремаркета собствени и един брой влекач и ремарке под наем/лизинг.

Установено, че дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 25.10.2012 г. В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирия субект до директора на дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-2804/06.04.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С.. С мотивирано Решение № 1412/13.09.2021 г. на и.д. Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], спорният ревизионен акт е потвърден изцяло.

Установените с ревизионния акт задължения са в резултат от отказано право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 21 531,21 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. м. Ноември 2019 г., м. Декември 2019 г. и м. Февруари 2020 г. по 14 броя фактури, издадени от: [фирма]:

- Фактура № 1...513/11.11.2019 г., с предмет: „гуми товарен автомобил 315x70x22.5“;
- Фактура № 1...518/13.11.2019 г., с предмет: „гуми товарен автомобил 315x70x22.5 – предни“;
- Фактура № 1...521/15.11.2019 г., с предмет: „гуми товарен автомобил 315x70x22.5 – полуремарке“;
- Фактура № 1...524/18.11.2019 г., с предмет: „гуми товарен автомобил 315x70x22.5 – предни“;
- Фактура № 1...528/20.11.2019 г., с предмет: „гуми товарен автомобил 315x70x22.5“;
- Фактура № 1...530/22.11.2019 г., с предмет: „гуми товарен автомобил 315x70x22.5“;
- Фактура № 1...537/26.11.2019 г., с предмет: „гуми товарен автомобил 315x70x22.5“;
- Фактура № 1...638/09.12.2019 г., с предмет: доставка на желязо Ф10“;
- Фактура № 1...641/12.12.2019 г., с предмет: „доставка на желязо Ф12“;
- Фактура № 1...649/17.12.2019 г., с предмет: „доставка на желязо Ф8“;
- Фактура № 1...653/20.12.2019 г., с предмет: „доставка на желязо Ф10“;
- Фактура № 1...660/21.12.2019 г., с предмет: „доставка на желязо Ф10“;
- Фактура № 1...668/23.12.2019 г., с предмет: „доставка на желязо Ф8“;
- Фактура № 1...866/28.02.2020 г., с предмет: „гуми 315x70x22.5“;

В хода на ревизията е установено, че предмет на спорните фактури са доставки на стоки – гуми и желязо.

На жалбоподателя в хода на ревизионното производство е връчено ИПДПОЗЛ № Р-22000120001808-040-0011/16.04.2020 г., с което са изискани всички документи по спорните фактури, издадени от [фирма]. От страна на ревизирия субект са представени по електронен път, както следва: Декларация по чл. 12, ал. 1, т. 16 от ДОПК, подписана от Д. М. – Щ., управител; Писмени обяснения относно контактите с [фирма], в които е посочено, че с дружеството-доставчик връзката е осъществена посредством обява или реклама в интернет, както и че договарянето е осъществявано чрез телефонни разговори с управителя на дружеството-доставчик. Посочено е, че доставката на закупените стоки е била за сметка на [фирма], като фактурите са предоставяни от водача на товарния автомобил, който е доставял стоките, като на него е заплащана стойността на фактурите. Твърди се, че водачът на доставния автомобил се представял като служител на [фирма]. Представени са още Декларация за извършвана дейност на ревизираното лице, респективно данни за притежаван лиценз за международен превоз, банкова сметка; копия на спорните фактури, ведно с приемо-предавателни протоколи, издадени касови бонове към тях. Единствено по отношение на Фактура № 1...866/28.02.2020 г., не е представен нито приемо-предавателен протокол и издаден касов бон. Представен е Лиценз №

6338/09.11.2017 г. за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение, издаден от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията на [фирма] /с ново наименование [фирма] с ЕИК:[ЕИК]/; Лиценз № 6338/09.11.2017 г. за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение, издаден от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията на [фирма] с ЕИК:[ЕИК]; Лизингов договор № 9-F/2017 от 20.01.2017 г., сключен между [фирма] и [фирма] /с ново наименование [фирма] с ЕИК:[ЕИК]/; Договор № 133972/17.05.2018 г. за срочен банков кредит, сключен между [фирма] и [фирма] /с ново наименование [фирма] с ЕИК:[ЕИК]/; Договор за наем от 01.11.2019 г., сключен между Д. К. Т. – Наемодател и [фирма] /с ново наименование [фирма] с ЕИК:[ЕИК]/ за наем на недвижим имот – помещение за офис, находящо се в [населено място], със срок една година; Приемо-предавателен протокол към Лизингов договор № 9-F/2017 от 20.01.2017 г. относно предаване на влекач, марка/модел „Скания R 420; Пълномощно относно управление на влекач, марка/модел „Скания R 420; Приложение към Лизингов договор № 9-F/2017 от 20.01.2017 г.; Извлечения от банкова сметка; Извлечение с натрупване; Оборотни ведомости; Договор за счетоводно обслужване № 047/14.02.2020 г., сключен между [фирма] с ЕИК:[ЕИК] /със старо наименование [фирма]/ и „Акаунт Партнерс“ Д. /л.111-177/. В хода на извършената проверка в счетоводството на ревизираното лице са приобщени още следните писмени доказателства – Извлечения с натрупване; Извлечения по хронология; Инвентарна книга на [фирма] /с ново наименование [фирма] с ЕИК:[ЕИК]/; Приемо-предавателни протоколи от 21.05.2020 г., 21.05.2020 г., 06.02.2020 г., 06.03.2020 г., 24.01.2020 г., 11.01.2020 г., 24.01.2020 г., Писмени обяснения относно недвижим имот, находящ се в местността „Мочура“, в землището на [населено място]; Скица на поземлен имот № 15-322301/14.04.2020 г., издадена от СГКК – [населено място] и Нотариален акт за дарение на недвижим имот № 28/2020 г. /л.89-107/. От страна на ревизираното дружество във връзка със спорните доставки не са представени договори за доставка на спорните стоки, оферти, заявки, пътни листа, количествено-стойностни сметки, търговска документация, гаранционна карта, търговска информация - вид, марка на гумата, производител. Не са представени стокоски разписки не само за автомобилните гуми, но и за желязото. От дадените от управителя на ревизираното лице писмени обяснения е установено, че желязото, предмет на част от спорните фактури е използвано за недвижимия имот, находящ се в местността „Мочура“, в землището на [населено място], във връзка с изграждане на постройка и ограда там. В тази връзка от страна на ревизиращите органи е извършено посещение на обекта, на 07.08.2020 г., където ревизираното дружество е декларирало, че ще бъде изграден паркинг за автомобили. Установено е, че мястото е оградено от телена мрежа, не е представена проектна документация, доказваща влагане на 55.8 тона желязо. При посещението още от страна на ревизиращите органи не е установено наличието на метално хале, респективно останалото количество желязо, с изключение на сноп желязо, оставено пред вратата на имота.

Относно фактурираните 104 бр. гуми, от страна на ревизиращите органи е установено, че същите са заведени по сметка 302 в м. Ноември 2019 г., изписани са 52 бр. в м. Декември 2019 г. и 18 бр. в м. Февруари 2020 г. Констатирано е, че крайното салдо на гумите към 28.02.2020 г. е 34 бр., като към датата на извършената проверка 07.08.2020 г. са изписани всички. Представени са приемо-предавателни протоколи за предаване

на гумите на шофьорите на товарните автомобили. При извършен от страна на ревизиращите преглед на първични документи не са установени фактурирани разходи за гуми. Констатирано е, че товарните автомобили са в движение и че не може да се установи кога и как са сменени фактурираните 104 бр. гуми. Отделно от това е установено, че от страна на ревизираното лице са закупени и гуми от дружеството [фирма].

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в Протокол № П-22221020088045-141-001/13.08.2020 г. В хода на проверката е установено, че издадените от [фирма] фактури са включени в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС /Дневник продажби/ за съответните данъчни периоди. Установено е още, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 13.09.2000 г. и deregистрирано на 10.07.2020 г. по инициатива на орган по приходите, че същото е с рисков профил, има много големи обороти, фактурира различни стоки и услуги на големи стойности и в същото време в дневниците за покупки включва фактури от различни доставчици. До дружеството-доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221020088045-040-00/21.05.2020 г. за представяне на документи, връчено по електронен път на 15.07.2020 г. В указания срок от страна на дружеството-доставчик са представени следните документи – писмени обяснения, копия на спорните фактури, хронологичен, аналитичен регистър за [фирма] /с ново наименование [фирма] с ЕИК:[ЕИК]/, хронологичен аналитичен за сметка 702 и сметка 501, хронологични регистри на доставчици [фирма] и [фирма] във връзка с произхода на фактурираното желязо, аналитичен регистър на сметка 304 стоки, с кореспонденция сметка 401, аналитична доставчик „V. D. B. A. B.V“, с VIN № N., товарителници за превоз на желязо, приемо-предавателни протоколи за желязото и гумите. Констатирано е, че за периода на издадените фактури – м. Декември 2019 г. са включени фактури от рисков доставчик [фирма], ЕИК: 20473796, с които са намалени задълженията за внасяне на ДДС. От страна на приходната администрация е констатирано още, че дружеството-доставчик не разполага с материална и кадрова обезпеченост за доставка на фактурираните желязо и гуми, през ревизираните периоди, в дружеството-доставчик не е разполагало с назначени на трудов и/или граждански договор. Не са подавани ГДД по чл. 92 от ЗКПО за финансовите 2017 г., 2018 г. и 2019 г., представляващият [фирма] – В. Н. П. не се е осигурявал в дружеството. Установено е още, че в товарителниците за желязо е вписан като водач В. П., маршрут С. – Х., и е посочен автомобил Д., с рег. [рег.номер на МПС] и ремарке СВ 0405 ЕА. По данни от КАТ, дружеството-доставчик не разполага с регистрирано превозно средство, нито пък товарен автомобил и ремарке с посочените в товарителниците регистрационни номера. При проверка на представените от дружеството-доставчик документи, органите по приходите са установили, че в приемо-предавателните протоколи за предаване на желязо и гуми липсват данни за мястото на предаване на стоките, не са вписани номера на транспортните средства, с които са превозени стоките, като същите не съдържат данни за начина на предаване на стоките, не са вписани номера на транспортните средства, с които са превозени стоките, както и че не се съдържат данни за начина на предаване на стоките, включително имената на лицата, които са го осъществили. В тази връзка ревизиращите органи са приели, че от представените документи не може да се обоснове извод за реалност на спорните доставки на стоки.

По отношение на предходните доставчици на [фирма] и по-конкретно „V. D. B. A.

В.У“. По отношение на същото след извършена справка в системата на У. е установено, че същият не е декларирал ВОД на гуми към [фирма]. При проверката не са представени фактури и ЧМР за доставка на гуми. Относно доставчика на желязо [фирма] – договор и фактури от доставчика такива не са представени в хода на ревизията, нито пък на ревизиращите органи е посочен БУЛСТАТ на дружеството. Констатирано е, че [фирма] няма включени фактури в дневниците за покупки от доставчик с наименование [фирма].

Предвид установеното, е прието, че за стоките по издадените от [фирма] фактури не са налични доказателства за тяхното прехвърляне и използването им впоследствие за извършване на облагаеми доставки, поради което е формиран извод за липса на извършени реални доставки.

В обобщение, предвид изложените факти и обстоятелства, установени при прегледа на представените доказателства и на информацията, съдържаща се в информационната система на НАП, ревизията е приела, че доставчикът не е бил в състояние да извърши фактурираните доставки на стоки. Позвала се е, че от представените доказателства и от извършената насрещна проверка не се доказва наличието на материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчика, която е необходима за изпълнение на фактурираните доставки на стоки. Ревизиращите органи са приели, че представените документи не доказват извършвани действителни доставки стоки по спорните фактури. Отбелязали са, че анализът на събраните доказателства указва за документално оформяне на търговски взаимоотношения, но не и за фактически развили се такива, и това обстоятелство е известно на жалбоподателя. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и л. 70, ал. 5 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1412/13.09.2021 г. на и.д. Директор на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден.

В хода на съдебното производство не са представени доказателства от жалбоподателя и не са направени доказателствени искания, не се твърдят и не се установяват факти, различни от установените в хода на ревизионното производство.

***При така установената фактическа обстановка, съдът достига до следните правни изводи:***

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административнопроизводствените правила и предвид разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

Във връзка с компетентността на ревизиращите органи по делото са представени съответните заповеди, а именно: Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.20-21/.

Съдът констатира, че ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство с ревизионен акт

№ Р-22000120001808-091-001/10.11.2020 г. спрямо [фирма] с ЕИК:[ЕИК] /със старо наименование [фирма]/. Представени в хода на настоящето съдебно производство са доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КЕП /л.43-48/.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 от ДОПК за издадената ЗВР, по чл.117, ал. 2 от ДОПК за РД и по чл. 120, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА. Правилно е приложен и материалния закон.

Правният спор се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет „стоки“. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на предаване на стоката, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

В закона няма легално определение на понятието "*неправомерно начислен данък*" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "*неправомерно*" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да пречат за упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 70 вр. чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

#### **1. По отношение на фактурите, с предмет: „желязо“, издадени от [фирма]:**

Безспорно както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство от страна на ревизираното дружество не се представиха категорични и безспорни доказателства,

удостоверяващи реалност на извършените доставки на стоки по спорните фактури, издадени от горепосоченото дружество-доставчик. От страна на ревизираното дружество в хода на извършената ревизия са представени единствено заверени копия на спорните фактури с предмет „желязо“, с приложени към същите приемо-предавателни протоколи. Така представените протоколи страдат от съществени пороци, преди всичко не е конкретизирано мястото на предаване на процесните стоки, не става ясно кои са материалноотговорните лица, осъществили приемо-предаването на стоките, не са вписани и данни за транспортните средства. Липсват представени договори за доставка, заявки, оферти, търговска кореспонденция между двете дружества. Не са представени складови и стокови разписки относно процесните стоки. Така представените товарителници не доказват по безспорен начин, че е осъществена реална доставка на стоки. Отделно от това тези товарителници са представени едва с депозираното възражение срещу издадения РД. След като ревизираното дружество ги е притежавало е следвало да ги представи още в хода на самата ревизия с отговора по връченото му ИПДПОЗЛ. В хода на ревизията е установено, че нито ревизираното дружество, нито дружеството-доставчик притежава регистрирано превозно средство, нито пък товарен автомобил и ремарке с посочените в товарителниците регистрационни номера. От страна на дружеството-доставчик също в хода на ревизията не са представени убедителни доказателства във връзка с реалността на спорните доставки. Безспорно е установено, че [фирма] няма включени фактури с предмет „желязо“, издадени от [фирма] и [фирма] в дневниците си за покупки, противно на дадените писмени обяснения в хода на ревизията. Не са представени доказателства и за наети автомобили за превоза на спорните стоки. От страна на ревизиращите органи е установено, че процесните фактури са отразени в Дневник за продажби на дружеството-доставчик, но предвид липсата на осигурен достъп до неговото счетоводство вещото лице не е установило дали същото е отчело приходи от извършените продажби на „желязо“, представляващо и СМР материал. А, отчитането на приход от страна на доставчика е от съществено значение във връзка с реалността на доставката. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукцията. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законната дефиниция за доставка (по стария ЗДДС), е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен.

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството (ЗСч). По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е



осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Констатирано е, че дружеството не разполага с материална и кадрова обезпеченост за извършване на процесните доставки – не разполага със собствени и/или наети складови помещения, с наети по трудово или гражданско правоотношение лица. Не се установява в какво са вложени така закупените от жалбоподателя материали „желязо“. От представените пътни листове не може да се установи, че действително дали от страна на дружеството-доставчик е осъществено транспортиране на процесните стоки „желязо“. Липсват приложения към същите стокови разписки с подробно описание на закупените стоки. Не е посочен дори административен адрес, на който да е извършено приемо-предаването на желязото.

Следователно и тук само наличието на издадени фактури, приемо-предавателни протоколи и товарителници не могат да обусловят реалност на извършените доставки на стоки, поради което изводите на съда за липса на реалност на доставката. В случая това не е достатъчно. Липсват представени договори за доставка на процесните стоки. Вярно е, че те могат да бъдат заместени само от фактурите, но това не означава, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадане на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по една доставка. Затова и нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1, респ. чл. 9, ал. 1 от ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките.

Индicii за липса на предаване на предмета на фактурите - стоки, като способ за индивидуализиране и преминаване на собствеността, са характерът на икономическата дейност на доставчиците, броят и длъжностите на полагащите зависим труд лица; отсъствието на информационна следа за факта на предаване резултата от извършените доставки на стоки на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице. Недоказано е твърдението на жалбоподателя, че желязото е налично на придобития терен и е вложено при строителството. Приходната администрация е извършила проверка на място и не е констатирала наличие нито на желязо, нито на гуми. Твърдението на жалбоподателя, че не могъл да отключи входната врата на парцела, понеже счетоводителката нямала ключ е несъстоятелно. Други доказателства в хода на съдебното производство не са представени, не са и поискани.

Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на услугите по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС относно доставките, документирани с фактурите, издадени от [фирма].

Следователно РА в тази му част е правилен и законосъобразен, и като такъв следва да бъде потвърден, а жалбата отхвърлена като неоснователна и недоказана.

## **2. По отношение на фактурите, с предмет „автомобилни гуми“, издадени от [фирма]:**

Относно фактурите с предмет доставка на автомобилни гуми, съдът намира изводите на приходната администрация също за правилни. На първо място липсва конкретизация на вид,

марка и модел на съответната автомобилна гума. Не са представени договори за закупуване, оферти, заявки, гаранционна карта на закупените автомобилни гуми, данни за производител. Следва да се има предвид, че с оглед изложеното в писмените обяснения на ревизираното лице се касае за автомобилни гуми за товарни автомобили. Установено е, че фактурираните 104 броя автомобилни гуми са заведени в Счетоводна сметка „Материали“ през м. Ноември 2019 г. и са изписани към датата на извършената проверка на ревизираното лице на 07.08.2020 г. Представените приемо-предавателни протоколи за предаване на гумите на шофьорите на товарните автомобили не могат да се приемат като доказателство, което да удостовери реалността на доставките. Както се посочи по-горе, предвид липсата на доказателства относно вид, модел, марка, гаранция на съответната гума, не може да се приеме, че е имало реално приемо-предаване. От друга страна както се посочи в т. 1 от настоящето решение, след проверка на КАТ е установено, че ревизираното лице не притежава регистрирани на свое име товарни автомобили с посочените регистрационни номера относно превоза на процесните стоки. Отделно пък е установено, че ревизираното лице е закупило автомобилни гуми от друг доставчик – [фирма]. Не са представени доказателства относно монтажа/реглажа/демонтажа на процесните гуми, нито пък са представени доказателства за осчетоводени разходи за смяната на автомобилните гуми, предвид спецификата на превозните средства. От страна на дружеството-доставчик в хода на ревизията не са представени доказателства относно соченият от него доставчик „V. D. B. A. B.V.“ на автомобилни гуми. Липсва доказателства за отчетени приходи от страна на [фирма] относно извършените доставки на стоки. При така установеното РА и в тази му част е правилен и законосъобразен и в тази връзка изводите на съда са аналогични, като изложените в т. 1, поради което не следва да ги преповтаря.

С оглед на изложеното настоящият съдебен състав намира, че както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по издадените от [фирма] фактури.

При условие, че са издадени фактури и е начислен данък без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС вр. чл. 6, ал. 1 от ЗДДС. При липса на доказателства за реалността на доставките, неправилно би било съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Н. факт е неосъществен факт.

Изложеното не противоречи на приетото от СЕС в решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в т. 63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. решение от 17.07.2008 г. по дело С-132/06, т. 37 и решение от 29.07.2010 г. по дело С-188/09, т. 21). В т. 64 е посочено, че за тази цел Директива 2006/112 и по-конкретно чл. 242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. В случая, за да установят реалността на документираните доставки на стоки и услуги, с оглед разпоредбата на чл. 37, ал. 1 от ДОПК, вменияща задължение на органите по приходите да събират доказателства от ревизиращия екип са инициирани насрещни проверки на преките доставчици и са извършили действия за събиране на възможната налична информация за [фирма]. Ревизиращите органи са анализирали задълбочено всички представени доказателства и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което е формирано становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията доказателства не позволява да бъде прието, че издадените от дружеството-доставчик фактури документират реално извършени доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че доставчикът е разполагал с възможността да извърши фактурираните доставки на стоки,

като по този начин е престирирал на получателя реално изпълнен от него резултат. Тези факти по отношение на фактурите, издадени от [фирма] не са установени.

Или в обобщение, очевидна е тенденцията за съставяне на документи, съобразно които да се създаде достатъчна убеденост у съда за начина на изпълнение на спорните доставки на стоки, с които оспорващият обосновава правото си на данъчен кредит, които документи, обаче при съвкупния им анализ, не могат да установяват в условията на пълно доказване осъществяването на доставка на стоки по чл. 6 от ЗДДС, предвид очевидното им съставяне с оглед нуждите на процеса, съответно наличието на констатираните по-горе противоречия в съдържащите се в тях данни. Предвид, което съдът приема, че наличието на съставените фактури, респ. съпътстващите ги документи, страдащи от съществени пороци, обсъдени по-горе, не може да обоснове извод за фактическото извършване на разглежданите доставки.

Съдът формира извод, че жалбоподателят не доказва материалноправните и формалните изисквания за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъка, в това число и обективни данни, че е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка. Субективният елемент на злоупотребата с право, както се посочи по-горе при правните съображения на съда, е свързан с преследваната цел - получаване и доказване на данъчно предимство - приспадане на ДДС по процесните фактури. Съдът приема изводите на органите по приходите, че процесните фактури са израз на фиктивно фактуриране, по тях не е установена изискуемостта на данъка и оттам на пораждането на правото на данъчен кредит – чл. 25, ал. 1, ал. 2 вр. с чл. 6 от ЗДДС вр. с чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена, а РА в оспорената част – потвърден като правилен и законосъобразен.

При този изход на спора, основателна се явява претенцията на ответника за присъждане на разноски – юрисконсултско възнаграждение. Общият материален интерес по делото е в размер на 23 321,05 лева, а именно 21 531.211 лв. отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за ревизирия период и лихви в размер на 1 789,84 лева. В полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С. следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, съобразно разпоредбата на чл. 8 ал. 1 т. 4 от Тарифата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, с оглед общия материален интерес, което възлиза на 1 230 лева.

***По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 43-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,***

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалба на [фирма] с ЕИК:[ЕИК] /със старо наименование [фирма]/, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от Д. С. М.–Щ., чрез адв. Й. С. П., САК, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 2, стая 256 срещу Ревизионен акт №Р-22000120001808-091-001/10.11.2020г., издаден от Т. П. Н. – орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1412/13.09.2021г. на и.д. Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място], относно отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на главница 21531.21 лв., ведно с лихва в размер на 1 789.84 лв. за данъчни периоди: м. Ноември 2019 г., м.Декември 2019 г. и м. Февруари 2020 г.

**ОСЪЖДА** [фирма] с ЕИК:[ЕИК] /със старо наименование [фирма]/, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от Д. С. М.–Щ. да заплати на Национална агенция по приходите-Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при ЦУ на НАП, сумата в размер на 1 230

/хиляда двеста и тридесет/ лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред **Върховен административен съд на Република България** в **14-дневен срок** от връчване на преписи на страните.

**СЪДИЯ:**