

# РЕШЕНИЕ

№ 5359

гр. София, 10.09.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,**  
в публично заседание на 11.02.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Даниела Гунева**

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **8040** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление:гр. С., [жк], представлявано от управителя Г. А. И., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002218000597-091-001/09.10.2018 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 733/30.04.2019 г. на директора на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен и необоснован, тъй като е издаден при допуснати съществени процесуални нарушения и в противоречие с материалния закон. Конкретни доводи в жалбата не са изтъкнати. Моли за отмяна на ревизионния акт. Претендира разноси. Представя писмени бележки.

В с. з. жалбоподателят се представлява от адв. С., който поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Представя писмени бележки. В съдебното заседание, в което е даден ход на делото по същество, процесуалният представител на жалбоподателя е направил възражение за нищожност на оспорения акт.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С. при ЦУ на НАП, представляван от юриконсулт Г., оспорва жалбата,

не претендира разноски.

Административен съд София-град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намира следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002218000597-020-001/01.02.2018 г., връчена на 26.02.2018 г., издадена от Т. И. Т., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /в качеството на заместник на Т. Б. Г., въз основа на Заповед №РД84-2200-48/17.01.2018 г. на директора на ТД на НАП С./, изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22002218000597-020-002/23.05.2018 г., издадена от Т. Б. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.12.2015\_г. до 31.05.2016\_г. Органите по приходите са упълномощени със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

Ревизията е повторна за същия вид данък и данъчни периоди, възложена и извършена в изпълнение на Решение № 33/09.04.2018г. на директора на ДОДОП, с което е отменен предходния РА в оспорената част за установени задължения по ЗДДС за данъчен период от 01.12.2015г. до 31.05.2016г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002218000597-092-001/01.08.2018 г.

Ревизията приключва с РА №Р-22002218000597-091-001/09.10.2018 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и В. В. В., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с който са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 4 696 77.60 лв., от които главница в размер на 3 447 965,47 лв. и лихва в размер на 1 248 812,13 лв.

РА е връчен електронно на 09.11.2018 г.

Дружеството е вписано в търговския регистър на АВ на 11.02.2009г. с наименование [фирма]. На 25.08.2017г. е вписано ново наименование - [фирма]

В хода на ревизията е установено , че основната стопанска дейност на [фирма] е търговия с медикаменти за кардиологията, медицински консумативи, апарати, сервизна дейност за поддръжка на медицинската апаратура и консултантска дейност за тях.

На ревизираното лице са наложени предварителни обезпечителни мерки с Постановление №С180022-023-0001951/25.05.2018 г.

На ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени

обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002218000597-040-001/27.02.2018 г. и ИПДПОДЗЛ №Р-22002218000597-040-002/08.06.2018 г., с които са изискани договори, документи за извършено разплащане, писмени обяснения, документи за счетоводното отразяване на стопанските операции, справка за стоковия поток /услуги/ по образец за ревизирания период и др. Лицето не е представило изисканите документи.

В хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки на [фирма] с ЕИК [ЕГН], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], приключили с описаните в РД протоколи за извършена насрещна проверка /П./.

Адресираните до доставчиците ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК или на декларираните електронни адреси за кореспонденция. Изисканите документи и обяснения не са представени.

С Протокол №1260294/21.06.2018 г. към административната преписка са приобщени доказателства, събрани при предходното ревизионно производство.

С Протокол №1234238/01.07.2018 г. са документирани резултатите от проведен телефонен разговор с упълномощеното лице Д. К. В., която е заявила, че дружеството няма назначен счетоводител /стр. 5 от РД/.

Органите по приходите са посочили, че не им е предоставен достъп до оригиналните първични и вторични счетоводни документи на ревизираното лице. Дружеството не е предоставило възможност за извършване на ревизия на място в счетоводството му, нито е предоставило данни от технически носители. Не са представени счетоводни, търговски и платежни документи. Предвид изложеното ревизията е извършена по данни от подадените справки-декларации /СД/ по ЗДДС, наличните доказателства в данъчното досие на дружеството и въз основа на наличните данни в информационния масив на НАП.

От [фирма] са изискани всички документи, създадени при изпълнение на фактурираните доставки от посочените по-горе лица. Ревизираното лице е представило единствено процесните фактури.

Органите по приходите са посочили, че не са представени доказателства за съхранявани стоки от дружеството. Съгласно дадени обяснения [фирма] разполага със складови помещения, в които съхранява лекарствени продукти и консумативи, но ревизиращият екип не е допуснат до тези складове с обяснения от хигиенен характер, наличие на радиоактивност и др.

При посещение в офиса на дружеството, находящ се в сградата на „Е.“,[жк], [жилищен адрес] е установено, че не е извършван ремонт на помещенията или паркинга на сградата.

Констатирано е, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в

размер на 2 549 720,13 лв. т. ч.:

- 1.- в размер на 86 463,94 лв. по 1.12 /дванадесет/ фактури, издадени [фирма];
- 2.-в размер на 159 988,00 лв. по 31 /тридесет и една/ фактури, издадени от [фирма];
3. -в размер на 875 590,00 лв. по 9 /девет/ фактури, издадени от [фирма];
- 4.-в размер на 98 494,57 лв. по 28 /двадесет и осем/ фактури, издадени от [фирма];
- 5.- в размер на 12 960,00 лв. по 9 /девет/ фактури, издадени от. [фирма];
- 6.- в размер на 87 147,62 лв. по 37 /тридесет и седем/ фактури, издадени от [фирма];
- 7.- в размер на 300 062,00 лв. по 21 /двадесет и една/ фактури, издадени от [фирма];
- 8.- в размер на 272 126,00 лв. по 21 /двадесет и една/ фактури, издадени от [фирма];
- 9.- в размер на 353 994,00 лв.по 26 /двадесет и шест/ фактури, издадени от [фирма] и
- 10.- в размер на 302 894,00 лв. по 22 /двадесет и две/ фактури, издадени от [фирма].

Посочено е, че предмет на доставките са стоки /дрехи- мъжки и дамски блузи, датски дрехи, бельо, пижами, чанти, шалове, чадъри и други видове аксесоари/ и услуги /СМР, ремонт на работни помещения/.

[фирма] не е представило справка за стоките потоци за закупени стоки. Доставчиците и ревизираното лице не са представили доказателства за превоз и предаване на стоки, данни за тяхното заприходяване и съхранение, както и за използването и за извършване на последващи доставки.

Посочено е, че от данните в подадените дневници за продажби не е възможно да се установи предмета на доставките по фактурите, издадени от [фирма]. Ревизираното дружество не е представило исканите допълнително документи.

При извършените насрещни проверки е констатирано следното:

От доставчика БИ-ЕМ-ПИ 2002“ Е. не са представени първични счетоводни документи, договори, търговска документация, хронологични оборотни ведомости, документи за заплащане, доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, складова база и търговски обекти, договори за наем, информация за предходни доставчици, начин на доставка, използвани транспортни средства, извършени разходи за услуги, и т.н. Не са представени аналитични разпечатки на счетоводни сметки от гр. 30,50,70, оборотни ведомости по месеци, амортизационен план.

От доставчика [фирма] са декларирани в дневниците по ЗДДС на ревизираното лице 31 фактури /л.11-12 от РД/. От този доставчик не са представени аналитични разпечатки на счетоводни сметки от гр. 30,50,70, оборотни ведомости по месеци, амортизационен план, не са представени документи за техническа обезпеченост на

дружеството, нито такива за ДМА-собствени или наети, документи за извършени плащания, банкови извлечения, касови книги, месечни фискални отчети, документи от предходни доставчици. Установено е, че дружеството не е имало назначени лица по трудов договор, липсват доказателства за мястото и датата на извършване на доставките, доказателства за транзитни продажби. Такива не са представени и от ревизираното дружество.

От доставчика [фирма] са издадени към ревизираното дружество фактури с предмет СМР. При извършената насрещна проверка от доставчика не са представени исканите документи- първични счетоводни документи, договори , търговска документация, хронологични оборотно ведомости, документи за собственост на складова бази и търговски обект, договори за наем, информация за предходни доставчици, начина на доставяне на стоки и услуги, разходи за изпълнени, и т.н. От този доставчик не са представени аналитични разпечатки на счетоводни сметки от гр. 30,50,70, оборотни ведомости по месеци, амортизационен план. Липсват доказателства за ДМА, документи за плащания. За периода на издаване на процесните фактури дружеството не е имало назначени лица по трудов договор, липсват доказателства за собствени активи и персонал за извършване на СМР в тези размери, които са декларирани.

По отношение на доставчика „В. 2008“ Е., същият е издал към ревизираното дружество фактури с предмет услуги, покупка, автосервизни услуги, сервизна дейност /л.17-18 от РД/.

И от този доставчик не са представени исканите документи- първични счетоводни документи, договори , търговска документация, хронологични оборотно ведомости, документи за собственост на складова бази и търговски обект, договори за наем, информация за предходни доставчици, начина на доставяне на стоки и услуги, разходи за изпълнени, за техническа и кадрова обезпеченост, за извършени транзитни продажби и т.н. Не са представени аналитични разпечатки на счетоводни сметки от гр. 30,50,70, оборотни ведомости по месеци, амортизационен план. Липсват доказателства за ДМА, документи за плащания. За периода на издаване на процесните фактури дружеството не е имало назначени лица по трудов договор, липсват доказателства за собствени активи и персонал за извършване на СМР в тези размери, които са декларирани. Не е представило писмени обяснения.

От доставчика [фирма] към ревизираното лице са издадени фактури с предмет стоки /л.19-20 от РД/ В хода на насрещната проверка от доставчика не са представени исканите документи- първични счетоводни документи, договори , търговска документация, хронологични оборотно ведомости, документи за собственост на складова бази и търговски обект, договори за наем, информация за предходни доставчици, начина на доставяне на стоки и услуги, разходи за изпълнени, за техническа и кадрова обезпеченост, за извършени транзитни продажби и т.н. Не са представени аналитични разпечатки на счетоводни сметки от гр. 30,50,70, оборотни ведомости по месеци, амортизационен план. Липсват доказателства за ДМА, документи за плащания.

От доставчика [фирма] са издадени фактури с предмет услуги, по договор, покупки,

стоки /л. 21-22 от РД/. И от този доставчик не са представени исканите документи - първични счетоводни документи, договори , търговска документация, хронологични оборотно ведомости, документи за собственост на складова бази и търговски обект, за кадрова и техническа обезпеченост, договори за наем, информация за предходни доставчици, начина на доставяне на стоки и услуги, разходи за изпълнени, за техническа и кадрова обезпеченост, за извършени транзитни продажби и т.н. Не са представени аналитични разпечатки на счетоводни сметки от гр. 30,50,70, оборотни ведомости по месеци, амортизационен план. Липсват доказателства за ДМА, документи за плащания. За периода на издаване на процесните фактури дружеството не е имало назначени лица по трудов договор, липсват доказателства за собствени активи и персонал за извършване на СМР в тези размери, които са декларирани. Не е представило писмени обяснения. Липсват доказателства за транзитни продажби.

От доставчика [фирма] са издадени фактури с предмет покупка , стока , по договор / л.24 от РД/ От него също не са представени аналитични разпечатки на счетоводни сметки от гр. 30,50,70, оборотни ведомости по месеци, амортизационен план. Липсват доказателства за ДМА, документи за плащания, първични счетоводни документи, договори , търговска документация, хронологични оборотно ведомости, документи за собственост на складова бази и търговски обект, за кадрова и техническа обезпеченост, договори за наем, документи от предходни доставчици. Дружеството не е разполагало с назначени по трудов договор лица.

От доставчика [фирма] са издадени фактури, описани в РД- л. 26-27. При извършената насрещна проверка от дружеството не са представени исканите документи- първични счетоводни документи, договори , търговска документация, хронологични оборотно ведомости, документи за собственост на складова бази и търговски обект, договори за наем, информация за предходни доставчици, начина на доставяне на стоки и услуги, разходи за изпълнени, за техническа и кадрова обезпеченост, за извършени транзитни продажби и т.н. Не са представени аналитични разпечатки на счетоводни сметки от гр. 30,50,70, оборотни ведомости по месеци, амортизационен план. Липсват доказателства за ДМА, документи за плащания. За периода на издаване на процесните фактури дружеството не е имало назначени лица по трудов договор, липсват доказателства за собствени активи и персонал за извършване на СМР в тези размери, които са декларирани. Не е представило писмени обяснения. Не е имало назначени по трудов договор лица.

Доставчикът [фирма] е издало към ревизираното лице фактури, описани в РД на стр. 28-29. И от този доставчик не са представени исканите документи- първични счетоводни документи, договори , търговска документация, хронологични оборотно ведомости, документи за собственост на складова бази и търговски обект, договори за наем, информация за предходни доставчици, начина на доставяне на стоки и услуги, разходи за изпълнени, за техническа и кадрова обезпеченост, за извършени транзитни продажби и т.н. Не са представени аналитични разпечатки на счетоводни сметки от гр. 30,50,70, оборотни ведомости по месеци, амортизационен план. Липсват доказателства за ДМА, документи за плащания. За периода на издаване на процесните фактури дружеството не е имало назначени лица по трудов договор, липсват доказателства за собствени активи и персонал за извършване на СМР в тези размери,

които са декларирани. Не е представило писмени обяснения.

Доставчикът [фирма] е издал към ревизираното дружество фактури, описани в РД на л.31-32.

Не са представени исканите документи в хода на проверката-първични счетоводни документи, договори, търговска документация, хронологични оборотно ведомости, документи за собственост на складова бази и търговски обект, договори за наем, информация за предходни доставчици, начина на доставяне на стоки и услуги, разходи за изпълнени, за техническа и кадрова обезпеченост, за извършени транзитни продажби и т.н. Не са представени аналитични разпечатки на счетоводни сметки от гр. 30,50,70, оборотни ведомости по месеци, амортизационен план. Липсват доказателства за ДМА, документи за плащания. За периода на издаване на процесните фактури дружеството не е имало назначени лица по трудов договор, липсват доказателства за собствени активи и персонал за извършване на СМР в тези размери, които са декларирани. Не е представило писмени обяснения.

В обобщение е прието, че липсват доказателства за прехвърляне на право на собственост върху стоки и за приемане на резултата от осъществени услуги, фактурирани на ревизираното лице от процесните доставчици. Предвид изложеното на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 6 и чл. 9, чл. 25 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС на ревизираното дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 549 720,13 лв. по фактурите, издадени от посочените по-горе лица.

Констатирано е, че ревизираното лице неправомерно е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 589 906,97 лв. по проформа фактури, както следва: за м. 12.2015 г. в размер на 201 622,66 лв., за м. 01.2016 г. в размер на 61 468,47 лв., за м. 02.2016 г. в размер на 142 878,02 лв., за м. 03.2016 г. в размер на 87 655,63 лв., за м. 04.2016 г. в размер на

66 272,19 лв.

Установено е, че ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит през м. 03.2016 г. в размер на 12 615,75 лв. и през м. 04.2016 г. в размер на 1 302,19 лв. за неосъществен внос на стоки.

Констатирано е, че дружеството е отразило два пъти в дневника за покупки за м. 12.2015 г. фактура №[ЕГН]/16.12.2015 г. с начислен ДДС в размер на 25,24 лв., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Поради това е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 25,24 лв.

Също така е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 21 453,40 лв. по фактура №94/28.02.2016 г. с посочен издател: „Служебен партньор” и ЕИК[ЕИК]. Органите по приходите са отбелязали, че не съществува такова регистрирано лице.

[фирма] е издало фактури с начислен ДДС общо в размер на 72 253,36 лв., които не са включени в подадените дневници за продажби. Същите са декларирани от клиентите на дружеството, като разход и по тях е упражнено право на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка и на основание чл. 86 от ЗДДС е начислен ДДС, както следва: за м. 12.2015 г. в размер на 3 773,40 лв., за м. 01.2016 г. в размер на 4 260,58 лв., за м. 02.2016 г. в размер на 35 416,11 лв., за м. 03.2013 г. в размер на 183,00 лв., за м. 04.2016 г. в размер на 10 505,87 лв. и за м. 05.2016 г. в размер на 18 114,40 лв.

Отказано е право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 34 237,95 лв. по фактури, които не са издадени от декларираниите в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 1 от ЗДДС лица, както следва: за м. 12.2015 г. в размер на 9 477,34 лв., за м. 01.2016 г. в размер на 6 184,11 лв., за м. 02.2016 г. в размер на 7 595,04 лв., за м. 03.2014 г. в размер на 10 902,64 лв. и



за м. 05.2016 г. в размер на 78,82 лв.

При анализ на данните от дневниците за покупки е установено, че ревизираното лице не е отразило в дневника за покупки издадени кредитни известия към фактури, по които дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, както следва - през м. 03. 2016 г. в размер на 504,00 лв. и през м. 04.2016 г. в размер на 168,00 лв.

На основание чл. 70, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 32 659,33 лв., както следва: за м. 01.2016 г. в размер на 370,62 лв., за м. 02.2016 г. в размер на 369,66 лв., за м. 03.2016 г. в размер на 25 936,51 лв., за м. 04.2016 г. в размер на 377,44 лв. и за м. 05.2016 г. в размер на 778,40 лв.

Установено е, че неправомерно ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размери по-големи от начисления данък в издадени от доставчици фактури, в т. ч.: за м. 02.2016 г. в размер на 12 000,00 лв., за м. 03.2016 г. в размер на 36 000,00 лв. и за м. 04.2016 г. в размер на 40 000,00 лв.

На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ за невнесеният в срок данък върху добавената стойност са начислени лихви за забава общо в размер на 1 248 812,13 лв., включващи и допълнително начислените лихви за м. 02.2016 г. в размер на 1 208,24 лв., за м. 03.2016 г. в размер на 25 763,02 лв., за м. 04.2016 г. в размер на 32 002,18 лв. и за м. 05.2016 г. в размер на 354 671,54 лв., произтичащи от извършените корекции от ревизираното лице за неправомерно упражнено право на приспадане на данъчен кредит по проформа фактури, по които не е реализирано вътреобщностно придобиване /В./. Така извършената корекция и начислените лихви за просрочие са описани подробно на стр. 7-11 от РД №Р-22221016002281-092-001/25.10.2016 г. и са

намерили отражение при определянето на данъчните задължения на ревизираното лице.

В хода на административното оспорване от страна на ревизираното лице са представени допълнителни доказателства за обосноваване реалност на доставките от „БИ-ЕМ-ПИ2002“ /копия от ведомости за заплати, договор за наем, пътни листа за превоз на стоки/, за [фирма]- справки складови наличности, за [фирма] – спецификации по договор, констативен протокол за техническо състояние, копие от оферта към договор с [фирма], придружително писмо към цитираните документи, /копия от договор за наем и шофьорски книжки/ за [фирма], “ЕС ЕНД ПИ Т. Е., Е., [фирма], [фирма] /приемо –предавателни протоколи/ и за [фирма] – фактури, копия на договори, счетоводни регистри.

След анализ на представените доказателства решаващият орган е заключил, че по отношение на [фирма] и възложената услуга по разработване и внедряване на приложен софтуерен продукт е налице абсолютна симулация. По отношение на [фирма] и възложената му услуга да извършва посредническа дейност при продажбата на медицински консумативи и лекарства без лекарско предписание е аргументирана нереалност на доставките. По отношение на [фирма], на което е възложено да извърши технически услуги и консултации във връзка с продажбата на резервни части за машини и съоръжения – също е изведен извод за нереалност на доставките. По отношение на [фирма] с предмет на доставките СМР от доставчика не са представени исканите документи, от които би могло да се направи извод за реалността на доставките.

За [фирма] и СМР услуги за цялостен ремонт на работни помещения на адрес [населено място],[жк]бл.65 също е направен извод за нереалност на доставките. Такъв извод е направен и за [фирма], БИ-ЕМ-ПИ 2002“ Е. и „БИ ЕФ Д. Г.“Е., както и за БМВ 2008“ Е., като е допълнено, че в по голямата си част

доставките касаят прехвърляне правото на собственост на родово определени стоки, чиято индивидуализация се осъществява чрез отделянето им от съвкупността и предаването на стоката. За да е налице реалност на доставката е необходимо да са налице доказателства за покупка, съхранение, превоз на съответния вид и количество, възможност на доставчика да прехвърли собствеността, т.е. да разполага с конкретните стоки, доказателства за последващо реализиране и т.н. В конкретния случай такива липсват. Посочено е, че счетоводството на жалбоподателя не позволява проследяване на доставките, поради липса на данни за редовна отчетност, стоките не са завеждани аналитично.

Колкото се касае за [фирма] нито от жалбоподателят, нито от доставчикът не са ангажирани доказателства за предмета на доставките и тяхното реално изпълнение, поради което и в тази част РА е потвърден.

По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 589 906,97 лв. за периодите от 01.12.2015 до 31.05.2016 г. по проформа фактури, по които жалбоподателят не е реализирал В. /стр.6-7 от РД/ са анализирани разпоредбите на ЗДДС, изтъкнато е, че ревизираното лице не е издало протокол по чл. 117 ал.1 от ЗДДС, данъкът е посочен само в дневника за покупки, т.е. не е налице начисляване на данъка, не е осъществено плащане по фактурите, няма реално получена стока, поради което данъкът не е станал изискуем, следователно не е налице право на приспадане.

Решаващият орган е приел за законосъобразно и отказаното право на приспадане на данъчен кредит за периодите м. 02.2016 г. и м. 03.2016 г. общо в размер на 13 917,94 лв. по направени в дневниците за покупки записи за осъществен внос на стоки. Изтъкнато е, че вносител по смисъла на §1, т. 38 от ДР на ЗДДС е лицето - длъжник за заплащане на вносните митни сборове, както и лицето, получило стоки на територията на страната от

трети страни или територии, които са част от митническата територия на Европейския съюз. Съгласно чл. 71, т. 3 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит за осъществен от него внос по чл. 16 от ЗДДС, когато притежава митнически документ за внос, в който е посочено като вносител и данъкът е внесен по реда на чл. 90, ал. 1 от закона. Предвид обстоятелството, че дружеството не е ангажирало доказателства, вкл. митническа декларация за осъществен внос и за заплащане на дължимия за това ДДС в държавния бюджет, не са налице основанията на чл. 69, ал. 1, т. 2 от ЗДДС и същото няма право на приспадане на данъчен кредит по така направените записи в дневника за покупки.

По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/16.12.2015 г., издадена от [фирма] с начислен ДДС в размер на 25,24 лв., която е ревизираното лице е включило два пъти в подадения дневника за покупки за периода м. 12.2015 г. се сочи, че в случая не са ангажирани доказателства, оборващи констатацията на органите по приходите за неправомерно повторно упражняване на данъчен кредит по една и съща фактура, издадена за възникването на едно и също данъчно събитие.

Относно отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 88 000,00 лв. за периодите от м. 02.2016 г. до м. 04.2016 г. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] /описани подробно на стр. 15 от РД №Р-22221016002281-092-001/25.10.2016 г./. органът е констатирал, че видно от доказателствата по административната преписка ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в по-голям размер от действително посочения във фактурите ДДС. Дружеството не е ангажирало доказателства, оборващи изводите на органите по приходите, че е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размери значително превишаващи посочения във фактурите и начислен

от доставчиците данък.

Законосъобразно на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 21 453,40 лв. по фактура №94/28.02.2016 г., отразена в дневника за покупки на жалбоподателя, като издадена от: „Служебен партньор“ с ЕИК[ЕИК]. Видно е, че не съществува регистрирано лице с такава фирма и номер, както и че жалбоподателя не е представил данъчен документ /фактура/, съдържаща изискуемите реквизити по ЗДДС и Закона за счетоводството /ЗСч/.

Законосъобразно на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС за периодите от 01.03.2016 г. до 31.05.2016 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 28 053,84 лв. по фактури, които не са представени от ревизираното лице при проведените ревизионни производства /същите са описани на стр. 15-16 от РД №Р-22221016002281-092-001/25.10.2016 г./.

С решението на директора на ДОДОП е прието, че РА е необоснован и незаконосъобразен в частта на доначисления данък върху добавена стойност по реда на чл. 86 от ЗДДС в размер на 72 253,36 лв. по посочените на стр. 13-14 от РД №Р-22221016002281-092-001/25.10.2016 г. фактури. Обстоятелството, че такива фактури са включени в дневниците за покупки на трети лица не е достатъчно основание да се приеме, че са налице реално изпълнени недеklarирани облагаеми доставки.

В производството по обжалване на предходният ревизионен акт е установиено, че по част от описаните на 13-14 от РД №Р-22221016002281-092-001/25.10.2016 г. фактури, клиентите на ревизираното лице не са упражнили право на приспадане на данъчен кредит. В конкретния случай от органите по приходите не са установили предмета на доставките, като данъкът е начислен единствено въз основа данни от извършена проверка в

информационния масив на НАП, т. е. не са извършени насрещни проверки на посечените клиенти. Отделно от това не са събрани доказателства за приемането и предаването на предмета на доставките, съответно за приемане на резултата от извършената работа. Предвид липсата на доказателства за реално изпълнени облагаеми доставки от жалбоподателя решаващият орган намира, че следва да отмени РА в тази част.

Незаконосъобразно е извършена и корекция с размера на ДДС по неотразените от ревизираното лице кредитни известия /КИ/ за периода м. 03.2016 г. в размер на 504,00 лв. и за периода м. 04.2016 г. в размер на 168,00 лв., издадени от [фирма]. Съгласно чл. 115, ал. 1 от ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата, която сама по себе си не е достатъчна да удостовери изпълнение на сделка, т. е. размяна на дължимите престации между страните, нито плащането. Въпреки дадените указания в Решение №33/09.01.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С. от [фирма] не са изискани доказателства, свидетелстващи за предмета на доставките и основанията за издаване на кредитни известия.

Установено е, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 32 659,33 лв., в т.ч. 26 726,50 лв. за придобиване на лек автомобил по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] и в размер на 5 932,83 лв. за покупка на гориво, авточасти и автосервизни услуги издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и др. Същите са описани на подробно на стр. 16-17 от РД №Р-22221016002281-092-001/25.10.2016 г. В случая е прието, че липсват доказателства за наличието на основанията по чл. 70, ал. 2 от ЗДДС, поради което на основание чл. 70, т. 1 от ЗДДС следва да се откаже право на приспадане на данъчен кредит в посочения по-горе размер.

Също така при проверка в информационния масив на НАП е установено, че по фактура №1372358/13.11.2015 г., издадена от [фирма], ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 807,40 лв. Същата фактура е отразена в дневника за продажби на издателя с данъчна основа в размер на 4 036,99 лв. и начислен ДДС в размер на 807,40 лв.

Освен изискването, стоките и услугите да се използват за облагаеми доставки са изтъкнати ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит, които са регламентирани в разпоредбата на чл. 70 от ЗДДС. Едно от тях е предвидено в чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС /в редакцията на нормата до изменението ѝ със ЗИД на ЗДДС, обнародван в ДВ, бр. 94 от 2012 г./, по силата на което правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато е придобит, внесен или е нает лек автомобил. С изменението в сила от 01.01.2013 г. е отпаднало ограничението на правото на приспадане на данъчен кредит, когато лекият автомобил е нает. Право на приспадане на данъчен кредит не е налице в случаите, когато по договор, именуван между страните като договор за наем на лек автомобил са договорени условия, съгласно които се прехвърлят по същество всички рискове и изгоди от собствеността на автомобила и сбора от вноските е практически идентична на пазарната стойност на автомобила и по същия, макар да не е предвидено да се прехвърли собствеността на автомобила, впоследствие страните договорят прехвърляне на собствеността. Когато безспорно е налице договор за наем, за данъчните събития по договора, възникващи след 01.01.2013 г. е налице право на приспадане на данъчен кредит, ако са изпълнени и посочените по-горе условия на чл. 69 и 71 от ЗДДС за възникване и упражняване на правото на данъчен кредит и ако не са налице ограниченията на чл. 70 от закона. За целите на ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит за разходите за експлоатация, ремонт и поддръжка на нает автомобил ще възникне, при условие, че той се използва за

извършване на последващи облагаеми доставки, свързани с икономическата дейност на дружеството и ако направените разходи са документално обосновани.

Ревизираното лице не е ангажирало доказателства за наличието на условията по чл. 70, ал. 2 от ЗДДС, относно фактурираните доставки от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Не са представени лизингови договори за МПС, фактури, приемо-предавателни и др. Същевременно органите по приходите също не са изискали доказателства в тази насока от лизингодателите. Поради това по преписката е останало неустановен вида на МПС и тяхното предназначение. В тази връзка решаващият орган намира, че необосновано е приложена разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ЗДДС, досежно описаните на стр. 16 и 17 от РД №Р-22221016002281-092-001/25.10.2016 г. фактури.

С оглед липсата на първични счетоводни документи е следвало да се откаже право на приспадане на данъчен кредит по реда на чл. 71, т. 1 от ЗДДС по същите фактури.

Дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/25.03.2016 г. с начислен ДДС в размер на 3 166,67 лв., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] за покупката на товарен автомобил „Д.“. След като не е налице ограничението на чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС на жалбоподателят следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура.

За пълнота на изложението решаващият орган е отбелязал, че съгласно изложените констатации на стр. 35-36 от РД за периода м. 03.2016 г. органите по приходите са определили допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 335 023,72 лв. Същевременно в Таблица №1 на процесния РА за същия данъчен период са посочени задължения в размер на 247 368,09 лв., като е налице разлика от 87 655,63 лв. С оглед на



разпоредбата на чл. 155, ал. 8 от ДОПК с решението РА не може да се измени във вреда на жалбоподателя.

Като краен резултат с Решение № 733/30.04.2018г. на директора на ДОДОП е изменен Ревизионен акт №Р-22002218000597-091-001/09.10.2018 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията и В. В. В. - ръководител на ревизията, в оспорената част:

- като установения с РА резултат за данък добавена стойност за внасяне по ЗДДС за периода от 01.12.2015 г. до 31.12.2015 г. в размер на 244 950,33 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 241 176,93 лв.;

- установения с РА резултат за данък добавена стойност за внасяне по ЗДДС за периода от 01.01.2016 г. до 31.01.2016 г. в размер на 106 899,29 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 102 638,71 лв.;

- установения с РА резултат за данък добавена стойност за внасяне по ЗДДС за периода от 01.02.2016 г. до 29.02.2016 г. в размер на 354 933,51 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 319 517,40 лв.;

- установения с РА резултат за данък добавена стойност за внасяне по ЗДДС за периода от 01.03.2016 г. до 31.03.2016 г. в размер на 333 766,93 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 329 913,26 лв.;

- установения с РА резултат за данък добавена стойност за внасяне по ЗДДС за периода от 01.04.2016 г. до 30.04.2016 г. в размер на 387 050,28 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 376 376,41 лв. и

- установения с РА резултат за данък добавена стойност за внасяне по ЗДДС за периода от 01.05.2016 г. до 31.05.2016 г. в размер на 2 481 558,51 лв. е определен на данък за внасяне в

размер на 2 463 444,11 лв., ведно със съответните лихви.

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

По допустимостта на жалбата:

Жалбата, е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес от оспорване, и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

РА е издаден от компетентен орган по смисъла на 119, ал. 2 от ДОПК. Спазена е законоустановената форма, съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 1 от ДОПК, и съдържа всички задължителни реквизити. ЗВР, РА и РД са подписани с валидни КЕП, видно от приложените по делото писмени доказателства.

Неоснователни са възраженията на жалбоподателя за нищожност на административния акт.

Ревизията е повторна за същия вид данък и същите данъчни периоди.

Първоначалната ревизията за установяване задълженията на дружеството по ЗДДС, приключила с издаването на РА №Р-22221016002281-091-001/10.02.2017 г. е възложена със ЗВР №Р-22221016002281-092-020-001/04.04.2016 г., изменена със ЗИЗВР №Р-22221016002281-020-002/30.06.2016 г. и ЗИЗВР №Р-22221016002281-020-003/13.07.2016 г., издадени от М. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“

при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С..

Със Заповед №3081/09.11.2016 г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл. 61, ал. 1 от Закона за държавния служител /ЗДСл/ са прекратени служебните правоотношения на М. Г. М.. Заповедта е връчена на 11.11.2016 г. Същото е довело до необходимост от оправомощаването на друг компетентен орган.

Със Заповед №РД-01-1487/11.11.2016 г. на директора на ТД на НАП С. Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е упълномощен да издава заповеди в хипотезите на чл. 113, ал. 3 от ДОПК и ревизионни актове в хипотезите на чл. 119, ал. 2 от ДОПК , а за ръководител на екипа е определен Х. Б. М.. С посочената заповед неприключените ревизионни производства, включително и приключването на ревизията на жалбоподателя са възложени на Т. Б. Г.. В този смисъл са неоснователни доводите на жалбоподателя, че липсва титуляр на правомощия по отношение на конкретното ревизирано лице. Останалите аргументи на жалбоподателя не кореспондират с обстоятелството, че ревизионното производство е повторно, поради което също са неоснователни. Самият жалбоподател сочи, че Заповед № РД-84-2200-48 от 17.01.2018г. би била източник на компетентност за Т. Т. само по отношение на вече възникнали ревизионни производства, по които Г. е титуляр. Настоящата ревизия е възложена във връзка с Решение № 33/09.04.2018г., с което е отменен РА от 10.02.2017г. за установения резултат по ЗДДС за период 01.12.2015г. до 31.05.2016г. Не се държи сметка и за обстоятелството, че ревизираният субект е един същ независимо от промяната на наименованието му.

Със Заповед за възлагане на ревизия от 01.02.2018г. е възложено същата да бъде извършена от В. В. като ръководител на

ревизията и Т. Г. – инспектор по приходите. Заповедта е издадена от Т. Т. на длъжност Началник на сектор в качеството си на заместник на Т. Г. по силата на Заповед за заместване № РД 84-22000-48/17.01.2018г./л.28/. Със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С. е определен Г. за компетентен орган по чл. 112 ал.2 т.1 от ДОПК. РА е подписан с валидни електронни подписи от Т. Г. като орган, възложил ревизията и В. В. – главен инспектор по приходите –ръководител на ревизията.

Жалбоподателят неоснователно обвързва с личността на конкретно длъжностно лице, изпълняващо функциите на орган по приходите, компетентността в конкретното производство на органа възлагащ ревизията и участващ в състава по чл. 119, ал. 2 ДОПК. Компетентността се обвързва с мястото на органа в системата на администрацията и се възприема като обем от правомощия характеризиращ публичноправната правосубектност. Не е признак на компетентността личността на упражняващото публичната функция длъжностно лице. Заради динамиката на процесуалното правоотношение е възможна замяна на длъжностното лице, участващо в конкретното ревизионно производство./решение адм. д. № 8913/2020 г., I отд. ВАС/.

В случая ревизията е възложена от длъжностно лице с правомощията на орган по приходите, компетентен да възлага ревизии /тъй като е в персоналният обхват на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК/, който е изпълнявал по заместване служебните задължения на отсъстващ държавен служител /вж. чл. 84, ал. 1 ЗДСл/. С отпадането на основанията за заместването при завръщане на отсъстващия, то последният продължава да изпълнява служебните си задължения, включително тези на орган възложил ревизията по ревизии, възложени от заместника. РА е издаден от завърналия се компетентен възложител на ревизията и ръководителя на ревизията, т. е от състава по чл. 119, ал. 2 ДОПК. Титулярният орган по приходите встъпва в

производството в съответния етап на динамичния фактически състав.

Неоснователни се явяват и възраженията, свързани с валидността на електронните подписи на органите по приходите, към момента на издаване на ЗВР, РД и РА. Посочената отметка : „ не всички удостоверения, подписали документа са валидни“ се отнася единствено за самото удостоверение и то към момента на издаване му, но не и към момента на поставянето на подпис под актовете от ревизионното производство. По отношение на тях следва да се има предвид валидността на сертификата на подписа, посочена на задната страница на удостоверението. След проверка се установява, че всички актове са подписани с валидни електронни подписи.

Аргументи по същество на спора не са изтъкнати.

Спазени са и изискванията относно съдържанието на РА. Относно материалната законосъобразност на акта.

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 получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Според ал. 2 на същата разпоредба правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът става изискуем според чл. 25, ал. 6 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие, която съобразно чл. 25, ал. 2 е датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Анализът на посочените разпоредби сочи, че правото на приспадане на данъчен кредит е несъмнено обусловено от извършването на облагаема доставка, в рамките на която лицето е получило определени стоки или услуги.

Прилагайки общото правило за разпределяне на доказателствената тежест, установено в чл. 154 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, жалбоподателят следва да установи

по делото, че по спорните фактури са изпълнени както формалните, така и материалните предпоставки за упражняване на претендираното от него право на приспадане на данъчен кредит, тъй като именно за него възникват благоприятните последици от това. На жалбоподателя са дадени указания във връзка с тежестта на доказване и му е предоставена възможност за попълване на делото с доказателства, в това число като по негово искане е назначена експертиза. Въпреки това по делото остана недоказано наличието на предпоставките за упражняване правото на данъчен кредит, поради което органите по приходите законосъобразно са отказали да признаят на жалбоподателя това право. Задължение на жалбоподателя е да установи фактите и обстоятелствата, които са релевантни за възникването и упражняването на претендираното от него материално право, и ангажирането на доказателства в тази насока в рамките на настоящото производство, по което съдът се явява инстанция по съществото на спора, е изцяло в негова тежест, за което са му били осигурени всички процесуални възможности.

Основният мотив, с който ревизиращите органи са отказали да признаят правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от процесните доставчици, е липсата на реално осъществени доставки. Наличието само на данъчен документ (фактура) не е достатъчно, за се приеме, че същият документираща действителна стопанска операция. Предмет на доставките, по които жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит, са стоки и услуги. Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Тъй като в случая се касае за родовоопределени вещи, за прехвърлянето на собствеността върху които са приложими общите правила на ЗЗД, според които собствеността върху такива вещи се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени (чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите).

Наличието на доставка е обективен факт, който подлежи на доказване с всички допустими доказателствени средства. На практика, извън посочените фактури, липсват доказателства, от които да може да се заключи, че този факт действително е осъществен - че стоките по фактурите са реално доставени на жалбоподателя от процесните доставчици. Не са представени нито преки доказателства (напр. приемо-предавателни протоколи), удостоверяващи предаването на стоките, респективно приемането им от жалбоподателя, нито достатъчни и убедителни косвени доказателства за удостоверяване на това обстоятелство (товарене/разтоварване на стоките, място и начин на съхранение, доказателства за превоз, последваща реализация). Липсват договори, оферти, писма и други, които да свидетелстват за наличието на действителни договорни отношения, въз връзка с които да са извършвани доставките. Недоказан е и произходът на фактурираните стоки – придобиването им от процесните доставчици, в т. ч. за транспортирането им до тях и последващото им съхранение, и възможността им да осъществят доставките. При този доказателствен дефицит обосновано може да се заключи, че непредставянето от страна на самия жалбоподател на документи, от които да е видно, че между него и доставчиците са възникнали и са се развили действителни търговски отношения, материализирани в реалното получаване на фактурираните стоки, наред с липсата на каквито и да било индикации за наличието на такава документация и при доставчиците сочи, че доказателства в тази насока изобщо не съществуват. Това води до единствено възможен извод, че реални стопански операции не са осъществени. Следва да се отбележи, че този извод не се опровергава и от резултата от ССЧЕ .

Ангажираните от жалбоподателя доказателства, в т. ч. посредством въпросите по съдебно-счетоводната експертиза, касаещи счетоводното отразяване на издадените фактури и

извършените по тях плащания имат относително ниска доказателствена стойност за установяването на реалността на доставките. Съгласно чл. 182 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, вписванията в счетоводните книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите доказателства по делото. В случая на експертизата е била поставена задача за установи как са отразени спорните доставки в счетоводството на жалбоподателя, въз основа на какви първични документи, как и през кой данъчен период са платени ДО и ДДС по спорните фактури, участвали ли са получените стоки и услуги в дейността на [фирма] , но видно от отговорите на тези въпроси вещото лице не е установило доказателства за участие на получените стоки и услуги в дейността на дружеството, като е посочило, че не разполага с достатъчно данни, за да направи обоснован извод относно тези обстоятелства. Не се е ангажирало с конкретен отговор по отношение на [фирма] и [фирма] и възложените им СМР-та, а по отношение на договора за софтуеърни услуги с [фирма] е изразило предположение. За останалите доставки не може да извърши сравнителен анализ на доставка-последваща доставка/собствени нужди, поради липса на документи по делото. С оглед на това вписванията в счетоводните регистри не биха могли да се считат за надежден и убедителен източник на данни относно отразените в тях счетоводни записвания.

СЕС е постановил, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това 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.

Директива 2006/112/ЕО не ограничава възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално , не са лимитирани обстоятелствата, които биха могли да се анализират и да тълкуват с цел формиране на изводи. В тази връзка са изследвани въпроси, свързани с персонала на



доставчиците, наличие на трудови и граждански договори, подавани справки до НАП, документи за извършено плащане, данни за ползвани помещения, технологичен и кадрови ресурс.

Когато се касае за доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, за доказване на наличието им следва да има документи, от които да е видно при възлагането им страните договорили ли са по достатъчно конкретен начин вида на съответната услуга, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали цената. В мотивите на Решение от 20 юни 2013 г. на СЕС по дело С-653/11 г., Р. N., т. 40 и Решение от 16 декември 2010 г. на СЕС по дело С-270/09 г., М. R., т. 16 е посочено, че доставката на възмездно извършена услуга подлежи на данъчно облагане, само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. При извършване на преценка досежно реалността на фактурираната услуга следва да има данни и доказателства за това какъв е видът на услугата, какъв резултат е предаден от доставчика на получателя, този резултат съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и какви разходи са направени при изпълнение на възложената работа. Предвид разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във връзка с §2 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК, доказателствената тежест за установяване на тези обстоятелства е за ревизираното лице. В негова полза настъпват произтичащите от това благоприятни правни последици, а именно правото на приспадане на данъчен кредит. Такива доказателства не са представени в хода на ревизията, въпреки че органите по приходите са ги изискали, както от жалбоподателя, така и от доставчиците при направените им насрещни проверки. Едва с допълнението към жалбата по административен ред се приложени договори, споразумения и приемо-предавателни

протоколи.

Услугите следва да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма, т.е. след като регистрираното лице черпи права от наличието на реална доставка, респ. в негова тежест е да ангажира достатъчно убедителни доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. В тежест на данъчно задълженото лице (оспорващият) е да докаже наличието на всички законови предпоставки за правото му на данъчен кредит, включително и реалността на услугите, каквито твърдения е изложил в жалбата си до съда. Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци, изисква доказателства най-напред за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване. Т.е. за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на двустранната търговска сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС). В този смисъл и установяването на правопораждащия задължението за доставката юридически факт е само индиция за реалността на разместването на блага при изпълнението. Без да е извършена услугата не възниква данъчно събитие, поради което не е породено задължението по чл. 25, ал.6, т.1 от ЗДДС за начисляване на данъка. Това определя начисляването на данъка, съдържащо във фактическия състав и издаването на процесните фактури (съгласно чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС), като неправомерно и изключващо правото на приспадане на данъчен

кредит - чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Правилно е отбелязано в Решението на директора на ДОДОП релевантността към казуса на решение С-271/12г. на СЕС, според което може да се откаже правото на данъчен кредит на получателят на услуги, който притежава непълни фактури, дори ако впоследствие се представят доказателства за действителното извършване, естеството и стойността на услугите. Следователно изначалната непълнота на фактурите /какъвто именно е настоящия случай/ пречатства приспадането на ДДС.

Поради липса на конкретно оспорване на изводите на органите по приходите извън процесните фактури, издадени от цитираните по-горе доставчици, по отношение на неосъществен В., отказ да признаване правото на данъчен кредит за периодите м.02.2016 им.03.2016г. за внос на стоки, по фактура от „ЕС ЕНД ДИ Фарма логистик“ БГ за начислен ДДС в размер на 25,24, за отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 88 000,00 лв. за периодите от м. 02.2016 г. до м. 04.2016 г. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма], както и по отношение на „Служебен партньор“, както и по фактури /л. 15-16/ от РД, съдът напълно споделя аргументите на органа по приходите, те остават необорени от жалбоподателя, възражения в тази посока липсват, доказателства, сочещи на противното не са представени.

В обобщение на изложеното, съдът счита, че обосновано и в съответствие с материалния закон органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя правото на данъчен кредит по издадените от посочените доставчици фактури за съответните данъчни периоди

При този изход на делото, разноски по делото се дължат от жалбоподателя съгласно чл. 161, ал. 1 от ДОПК, но поради липсата на заявена претенция от страна на ответника, то такива не следва да се присъждат.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III-то отделение, 62 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], представлявано от управителя Г. А. И., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002218000597-091-001/09.10.2018 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 733/30.04.2019 г. на директора на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, с който са установени задължения за данък върху добавената стойност и лихви за данъчните периоди 01.12.2015г до 31.05.2016г. включително, възлизащи общо на 3 833 066,82 лева, ведно със съответните лихви.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: