

# РЕШЕНИЕ

№ 3595

гр. София, 30.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав**, в публично заседание на 18.05.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **1984** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], 23Б, чрез управителя В. В., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221021002388-091-001 от 12.10.2021 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията и М. П. Б. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 50 от 10.01.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно установен резултат по ЗДДС за данъчен период м.02.2021 г. в размер на 12 272.61 лв. ведно със съответните лихви в размер на 702.80 лв. и за данъчен период м.03.2021 г. в размер на 17 536.53 лв. ведно със съответните лихви в размер на 874.95 лв., общо задължения в размер на 30 911.92 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Поддържа, че оспореният РА съдържа противоречия, тъй като третира една и съща доставка по различен начин по отношение на продавача и на купувача. Счита за доказано извършването на реална доставка при изпълнение на изискването на чл.68, ал.2 ЗДДС – данъкът е изискуем от доставчика. Твърди, че е извършил реални доставки към негови клиенти и извършва реална облагаема дейност, като получените доставки са необходими за дейността му и се влагат в последващи такива. Излага доводи за реалност на доставките от [фирма] – доставчикът е отразил фактурите в отчетните регистри по ЗДДС, с което е потвърдил извършването на

доставките. Налице е плащане по доставките и доказателства за получаване на стоките в счетоводството на ревизираното дружество. Позовава се на решение на Съда на Европейския съюз (СЕС) по съединени дела С-80/11 и С-142/11 и на решение на СЕС по дело С-324/11. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. К.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна: Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221021002388-020-001 от 22.04.2021 г., издадена от А. Г. М. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите М. П. Б. (ръководител на ревизията) и Е. И. Г. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.02.2021 г. до 31.03.2021 г. в двумесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 04.05.2021 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 04.07.2021 г. (неделя, неработен ден). Със ЗИД на ЗВР от 05.07.2021 г. е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 04.08.2020 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.1 на представена от ответника Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на А. Г. М., в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.56-70 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221021002388-092-001/02.09.2021 г., връчен по електронен път на 07.09.2021 г. С уведомление №Р-22221021002388-РУС-001 от 24.09.2021 г. срокът за представяне на възражение и доказателства е продължен до 06.10.2021 г. От дружеството не е подадено писмено възражение срещу РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221021002388-091-001 от 12.10.2021 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 22.10.2021 г.

С процесния РА е установен ДДС за внасяне в размер 51 436,94 лв. за ревизираните периоди, при деклариран от [фирма] данък за възстановяване в размер 476,67 лв.

При ревизията е установено, че за периодите от м. 11.2020 г. до м. 06.2021 г., [фирма] е осъществило вътрешнообщностни придобивания /В./ на бутилирани алкохолни и енергийни напитки от чуждестранните доставчици А. А. S. B.V., VIN NL818960036B01 и S.C CASTILLO S., VIN RO11715744. До приключване на ревизията [фирма] не е декларирано продажби на стоките, предмет на В..

В подадената декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2020 г. като основна дейност е декларирана „неспециализирана търговия на едро“. Не са декларирани никакви приходи, а само разходи за спедиция и транспорт на стоките, предмет на В. и счетоводна и данъчна загуба в размер на 136592,07лв.

В хода на ревизията не са установени данни за стопанисван от дружеството търговски обект /офис, склад, магазин/, включително и през ревизираните периоди, а на декларирания адрес за кореспонденция нямало табела на дружеството и не бил отрит негов представител. Дружеството нямало регистрирано фискално устройство и не са му издавани лицензи и разрешителни. Нямало данни същото да притежава недвижимо имущество, МПС и други дълготрайни материални активи, както и да разполага с кадрови ресурс. Единоличният собственик и управител В. В. В. не бил регистриран като самоосигуряващо се лице, нито бил осигуряван при условията на договор за управление и контрол с ревизираното дружество и с друго дружество, в което има участие. Подадено било едно уведомление по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ за сключен на 29.03.2021 г. трудов договор с лице на длъжност „търговски представител“, който е прекратен на 10.05.2021 г.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма], ЕИК[ЕИК], документирана с Протокол №П-22221321088638-141-001/31.08.2021 г.

От доставчика [фирма] са издадени 21 фактури за м. 02 и м. 03.2021 г. с начислен ДДС в размер 29 334,17 лв. От [фирма] са представени издадените от [фирма] 21 фактури с предмет материали, инструменти и „по договор“, с приложени 12 фискални бележки. Представени са и издадени от ревизираното лице 23 фактури за последващи доставки към [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

При извършената проверка в информационния масив на НАП било установено, че доставчикът [фирма] е регистриран по ЗДДС на 23.10.2020 г. и е дерегистриран на основание чл. 176 от ЗДДС по инициатива на орган по приходите, считано от 04.06.2021 г. Издадените от него фактури към ревизираното лице са отразени в дневниците му за продажби за съответните периоди. В подаваните от [фирма] дневници за продажби са отразявани и фактури с получатели [фирма] и [фирма] - клиенти на [фирма], както и с получател [фирма], ЕИК[ЕИК] - дружество, в което има участие едноличният собственик и управител на [фирма].

В дневниците за покупки на [фирма] за периодите от регистрацията по ЗДДС до м. 03.2021 г. били отразявани единствено фактури, издадени от лица, които не осъществяват реална дейност, а фактурират фиктивни доставки. В дневниците за покупките за м. 02.2021 г. и м. 03.2021 г. били отразени само издадени фактури от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Доставчикът [фирма] нямал назначени лица по трудови или извънтрудови правоотношения и не е подавал декларации по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. Имал регистриран ЕКАФП с рег. №4454856, ФУ ДУ453055 и ФП 36611091, с данни за тип обект с наименование - строителни услуги, офис на адрес: [населено място], [улица].

На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от м. 10.2020 г. до м. 12.2020 г., приключила с РА №Р-22221321000669-091-001 от 03.08.2021 г., с който са установени задължения в размер на 324 355,19 лв. и са направени констатации за липса на реално осъществени и получени доставки. В хода на възложената му ревизия [фирма] не е представило изисканите документи и обяснения. Извършвани са насрещни проверки на доставчиците, посочени в дневниците му за покупки, в т.ч. на

[фирма], което не е открито на декларирания адрес и не е представило изисканите документи и обяснения.

При извършена проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че [фирма] е с активна регистрация по ЗДДС от 15.08.2014 г., фактурите са отразени в дневниците за покупки и по тях е упражнено правото на данъчен кредит в общ размер на 22 562,98 лв. В контролни производства е установено, че [фирма] е осъществявало дейност, свързана с обновяване на телекомуникационна мрежа по договор, сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК].

На [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени издадените 4 фактури от ревизираното лице с предмет „услуги по договор“, оборотна ведомост, главна книга за м. 03.2021 г., аналитични регистри и обяснения. Не са представени договори и други съпътстващи фактурите документи. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602/4 „Други външни услуги“. По счетоводни данни разплащанията по фактурите са осъществени по банков път, съответно на 13.04.2021 г. и на 15.04.2021 г., но не са представени документи за осъществени плащания по фактурите. Част от фактурите с №15 от 05.03.2021г., №18 от 15.03.2021г., №20 от 18.03.2021г. и №23 от 26.03.2021 г. са за доставка на оборудване и на материали за ремонт и поддръжка на телекомуникационни мрежи. Поръчката на оборудването и материалите е във връзка с изпълнението на сключен договор с [фирма] за поддръжка и рехабилитиране на съществуващи мрежи в [населено място]. Изборът на [фирма] за доставчик е направен от управителя и едноличен собственик на капитала на [фирма] – Н. Н..

При извършената проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС от 30.10.2018 г. и е deregистрирано при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС на 07.05.2021 г.. Фактурите са отразени в дневника му за покупки и по тях е ползвано правото на данъчен кредит в размер на 4 514,16 лв.

На [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени обяснения, фактури №13/02.03.2021 г. и №25/31.03.2021 г. с предмет „строителни инструменти“, приемо-предавателни протоколи от 02.03.2021 г. и от 31.03.2021 г., банково извлечение от 23.04.2021 г. и счетоводни извлечения.

В приемо-предавателен протокол от 02.03.2021 г. към фактура №13 са посочени 90 броя строителни инструменти в 8 позиции, в т.ч. комплекти - 6 бр., бъркалки, маламашки, клещи, гилотини, ножове и др. В протокола от 31.03.2021 г. към фактура №25 са посочени общо 1 010 броя строителни инструменти в 15 позиции, в т.ч. нивелачна лата, валяци, машини за рязане на ламинат, хидравлични клещи, механичен телбод, комплекти отвертки, ключове и др. В протоколите не се съдържат данни за мястото на предаване на инструментите. [фирма] не е представило изрично изисканите договор и доказателства за придобиване на фактурираните стоки. В писмени обяснения е заявено, че няма сключван договор с доставчика, а основната дейност на дружеството е свързана с довършителни строителни дейности, за изпълнението на които има назначени лица по трудов договор. Доставчикът е избран предвид цените на закупените инструменти и начина на плащане - отложен период. Получените инструменти не са продавани на други лица, а са използвани за работа при изпълнението на поръчките. Дружеството е изпълнител на ремонтни дейности на Столична община, район Т., [фирма] и др.

При извършената проверка в информационния масив на НАП е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 29.03.2016 г. и deregистрирано на 22.04.2019

г. Извършена е повторна регистрация по ЗДДС на 29.07.2020 г., която е активна и към момента. Фактурите са отразени в дневника за покупки за м. 03.2021 г. и по тях е ползвано право на данъчен кредит в размер на 2 105,00 лв.

На [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което не са представени документи и обяснения.

При проверка в информационния масив на НАП е установено, че [фирма] е с активна регистрация по ЗДДС. В дневника за покупки за м. 02.2021 г. са отразени 9 фактури, от които една фактура е с некоректни стойности на данъчната основа и данъчния кредит, а 7 фактури са издадени от [фирма].

От органите по приходите са анализирани събраните документи и е формиран извод за липса на реални доставки по спорните 21 фактури, издадени от [фирма]. Посочено е, че фактурираните доставки са фиктивни и като получател по тях ревизирият субект не може да не знае, че участва в данъчна измама. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал.1, т.1 от ЗДДС във връзка с чл. 6/9 от същия закон е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 29 334,17 лв. по издадените фактури от [фирма].

По отношение на издадените за ревизириания период 23 фактури от [фирма] към горепосочените клиенти е прието, че данъкът е начислен без основание, но е дължим по силата на чл. 85 от ЗДДС.

Ревизионният акт е връчен на 22.10.2021 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-8654 от 04.11.2021 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 10.01.2022 г. В този срок е постановено Решение № 50 от 10.01.2022 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решение № 50 от 10.01.2022 г. е връчено на 14.01.2022 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена по пощата на 28.01.2022 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки по смисъла на чл.6, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и

за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по нея или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална икономическа дейност.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Доводите на жалбоподателя за ирелевантност на тези обстоятелства са неоснователни.

Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и

може „мълчаливо да свидетелства“ относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК.

Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали **самият издател** на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „G. T.“). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него. Националният съд следва да определи във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (т.34 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С.78/12 Е.-К Е.) и в съответствие с националните правила на доказването да направи обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора (т.37 от същото решение), за целта на която преценка може да вземе предвид данни **относно предхождащи или следващи доставки** (т.38 от същото решение), като част от обективните данни за наличие или не на реални доставки. Когато документите, представени от получателя по спорните доставки, също разкриват нередовности, това следва да бъде отчетено при извършване на общата преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства в главното производство от националната юрисдикция (т.57 и т.63 от решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 [фирма]).

По отношение на спорните доставки от [фирма] изложените визираните принципни изисквания налагат следните изводи:

Спорните фактури са с предмет: работни инструменти/инструменти/материали - 1 брой с посочена еднаква единична и обща стойност. Част от фактурите са с предмет „услуги по договор“ с еднаква единична и обща стойност. Към част от тях са приложени фискални бонове.

Издадените от [фирма] към [фирма] фактури са с предмет „услуги по договор“ - 1 брой с посочена еднаква единична и обща стойност. Според писмено обяснение на [фирма] издадените към него фактури са за доставка на оборудване и материали за ремонт и поддръжка на телекомуникационни мрежи във връзка с изпълнение на договор с [фирма].

Издадените от [фирма] към [фирма] фактури са с предмет строителни инструменти - 1 брой с посочена еднаква единична и обща стойност. Издадените от [фирма] към [фирма] фактури са с предмет материали по опис - 1 брой с посочена еднаква единична и обща стойност. Според обяснение от [фирма] издадените към него от [фирма] фактури касаят строителни инструменти, които са използвани за работата на дружеството по изпълнение на строителни поръчки към СО – район „Т.“, [фирма] и др. Доставчикът е приложил приемо-предавателни протоколи към фактурите, в които са индивидуализирани вида, количеството, единична и обща стойност на строителните инструменти.

Към спорните фактури, издадени от [фирма], не са приложени придружаващи документи. Предметът им е изцяло неиндивидуализиран и не отговаря на изискванията на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС и на чл.226 от Директива 2006/112 за

посочване на количеството и вида на стоката, както и на вида на услугата.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

Предвид завишените изисквания към търговците да полагат грижа на добър търговец към делата си е нелогична липсата на всякакви придружаващи фактурите документи, данни относно произхода на стоките, относно тяхното движение и съхраняване, както и данни относно вида, изпълнението и предаване на конкретен резултат от услугите. От ревизираното лице относно процесните доставки са представени единствено фактурите и фискални бонове, които по никакъв начин не доказват възможността на доставчика да извърши процесните доставки. На нито един етап от развитото се ревизионно производство, както и пред настоящата инстанция, ревизираното лице не е ангажирало доказателства, които да оборят тезата на ревизиращите органи за липса на доставки по спорните фактури. В случая освен, че не са сключени договори, не са съставени и протоколи за приемането на стоките и на извършените услуги, които биха доказали получаването на резултата от извършеното от ревизираното лице. Липсват всякакви други съпътстващи документи в подкрепа на реалността на доставките. На практика не е извършено пълно документално оформяне на доставките и ревизираното лице не разполага с документи, съставяни обичайно при извършването на услуги или при предаването на стоки.

От друга страна, видно от данните по преписката относно доставчика е установено по категоричен начин, че същият не доказва материална, техническа и кадрова обезпеченост за изпълнение на процесните доставки. Доставчикът не е имал наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения, не е подал декларация по чл.92 ЗКПО за 2020 г. По отношение на него е издаден РА за 2020 г. с констатации за липса на реално получени и осъществени доставки. В хода на ревизията на доставчика, като единственият негов доставчик [фирма], отразен в дневниците му за покупки за ревизираните м.02 и м.03.2021 г., не е открит на декларирания адрес и не е представил документи и обяснения. Изложеното е косвено указание за липса на реална стопанска дейност при доставчика [фирма], като предпоставка за участие в системата за облагане с ДДС.

Константна е съдебната практика, че наличието на редовно счетоводно отразяване на фактурите при доставчика и получателя не е достатъчно за категоричен извод за



реалност на доставките. Счетоводството е вторично, поради което отразяването в него на документи, на които не съответстват реални стопански операции, не служи като доказателство за тях.

Неоснователни са доводите на жалбоподателя относно доказателствената сила на плащането, още повече, че в случая същото се установява единствено по приложени фискални бонове, без да е проверено счетоводно при доставчика, и не е доказано по отношение на всички спорни фактури. Представените фискални бонове от регистрирано фискално устройство не са достатъчни за доказването на реално извършено плащане. Макар че липсата на плащане не е самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит, то е белег, че няма размяна на престации по доставките.

Действително, получателят не може да се държи отговорен за обстоятелства от дейността на доставчиците, които той не може да контролира. Това обаче важи единствено в случаите, в които получателят е бил добросъвестен и е положил дължимата грижа, за да се увери, че не участва в данъчна измама. От данните по преписката не може да се установи добросъвестно поведение от страна на жалбоподателя. На първо място това е така, тъй като документите, които той като страна по сделките притежава /фактури и фискални бонове/, не дават достатъчно ясна индикация, че сделките са реални, нито съдържат индивидуализиращи данни на доставките.

На следващо място жалбоподателят е избрал лице, което не е подало ГДД по чл.92 ЗКПО за 2020 г. и е служебно deregистриран поради ненамиране на декларирания адрес за кореспонденция. Това са все обстоятелства, които при проявена добра грижа и добросъвестност ревизираното лице лесно би могло да узнае, тъй като представляват данни от публичните регистри, общодостъпни за всички лица. Освен това, начинът на договаряне на доставките и заплащането им – устно, говори за едно формално отношение, несъвместимо с нормалните търговски отношения. Изложеното е указание за недобросъвестност на ревизираното лице. Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност. Когато липсата на доставка (в твърдения вид и обем стоки) произтича от собствените действия на получателя по доставката, същият е невъзможно да не знае, че тя е недействителна, поради което е налице и субективния елемент на знание за участие в злоупотреба с ДДС.

Противно на твърденията на жалбоподателя, не са налице убедителни доказателства за последваща реализация, тъй като представените фактури към последващи клиенти също са с неконкретизиран предмет. При неконкретизиране на предмета на доставките е дължим извод за тяхното фиктивно документиране, въз основа, на което привидно възниква право на данъчен кредит, без издателят на фактурите да е действителният изпълнител на доставките. Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали **самият издател** на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 „G. T.“).

Неоснователни са и доводите на жалбоподателя относно неравнопоставеното третиране на страните по доставките. Съгласно тълкуването, дадено в т.46 от решение на СЕС по дело C-643/11 [фирма], от Директива 2006/112 следва, че в случаите на

неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема доставка, *двете страни не се третират непременно еднакво*. В съответствие с чл.203 от Директива 2006/112 издателят на фактура дължи начисления в нея ДДС дори и при липса на облагаема доставка.

Съвкупната преценка на всички изложени факти и обстоятелства потвърждава изводите на приходните органи, че спорните фактури, издадени от [фирма], не документират реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. По тези доводи и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо изцяло отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 30 911.92 лв., или възнаграждение в размер на 1457.36 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

**Р Е Ш Е Н И Е :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], [жилищен адрес] обект 5, партер, чрез управителя Т. Ц. М., срещу Ревизионен акт №Р-22220520000209-091-001 от 20.04.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Д. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1027 от 06.07.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] относно установен допълнително ДДС за внасяне в размер на 107 680,18 лв. и начислени лихви в размер на 20 174,67 лв.,

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], [жилищен адрес] обект 5, партер, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 3808.55 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

**СЪДИЯ:**