

# РЕШЕНИЕ

№ 2234

гр. София, 27.04.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 20.02.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **8618** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на **чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)**.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220315007860-091-001 от 16.05.2016 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и И. В. А. - ръководител на ревизията.

Според жалбоподателя изпълнението на доставката по спорните фактури е доказано с представените доказателства. Жалбоподателят твърди, че непредставянето на конкретни документи в хода на извършени насрещни проверки на доставчика не може да води автоматично до извод за липса на реални доставки, а още по-малко до отказ на данъчен кредит. Посочва се, че нито произходът на стоките, нито точният начин на осъществяването на услугите са сред обективните критерии по **чл. 6, ал. 1 ЗДДС** и **чл. 9, ал. 1 ЗДДС**. Изясняването на произхода на стоките е абсолютно ирелевантно обстоятелство по отношение на валидността на доставката и фактическото ѝ осъществяване. Основавайки се на практика на Съда на ЕС и на ВАС твърди, че в конкретния случай по отношение на процесните доставки не е доказана каквато и да е данъчна измама и нарушение. В хода на устните състезания по делото жалбоподателят, представляван от адв. З. Н., моли съда да отмени РА като неправилен и незаконосъобразен. Подробни доводи излага в представени по делото писмени бележки. Претендира разности.

Ответникът – директор на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния

си представител, оспорва жалбата като счита, че не са представени доказателства, оборващи изводите на органите по приходите. Сочи, че не е доказана кадровата обезпеченост на доставчика, както и че не са представени приемо-предавателни протоколи. Прави възражение за прекомерност. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220315007860-020-001 от 24.09.2015 г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода от 01.08.2015 г. до 31.08.2015 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 01.10.2015 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 01.01.2016 г.

От органа, възложил ревизията са издадени Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22220315007860-020-00 от 21.12.2015 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 01.02.2016 г. и № Р-22220315007860-020-003 от 21.01.2016 г., определяща срок за завършване на ревизията до 01.03.2016 г. Заповедите са връчени по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, съответно на 23.12.2015 г. и 26.01.2016 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220615008671-092-001 от 22.03.2016 г., връчен по електронен път на 24.03.2016 г. Лицето не е упражнило правото си да подаде писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД.

Ревизията е приключила с оспорения РА № Р-22220315007860-091-001 от 16.04.2016 г., издаден от Р. Р. Б. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и И. В. А. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С РА на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит за м. 08.2015 г. в размер на 34 656,76 лв., в резултат на което за същия период е установен данък върху добавената стойност /ДДС/ за възстановяване в размер на 105 617,88 лв., при деклариран от лицето ДДС за възстановяване в размер на 140 274,64 лв.

През ревизирания период [фирма] предоставя филмопроизводствени услуги по договори за производство на филми с индийската компания „R. C. E. P. L.“ за филмова продукция „D.“ и индийската компания „T. M. I.“ L. за филмова продукция „Dictator“. Дружеството наема терени за провеждане на снимките, за което са приложени

договори за наем на снимачни терени в [населено място], [населено място], к. к. А. и други.

В срока по **чл. 152, ал. 1 ДОПК** до директора на Дирекция "ОДОП" е подадена жалба срещу РА. С Решение № 1382 от 10.08.2016 г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С., издадено в срока по **чл. 155, ал. 1 ДОПК**, РА е изменен в оспорената част като установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 08.2015 г., определен ДДС за възстановяване в размер на 105 617.88 лв. е определен на ДДС за възстановяване в размер на 128 874.64 лв. Предмет на оспорване в настоящото производство е непризнато право на данъчен кредит по доставките, извършени от [фирма], в общ размер на 11400.00 лв.

Извършените процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящото решение.

На основание **чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК** на ревизирия субект са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ), с които са изискани първични счетоводни документи, синтетични счетоводни регистри за ревизирия период, като от ревизираното дружество са представени част от изисканите документи.

На основание **чл. 45 ДОПК** са извършени насрещни проверки на доставчици на ревизираното лице, резултатите от които са обективирани в протоколи, описани в РД. По делото са приети писмените доказателства, представени от ответника с административната преписка, описани и обсъдени по-долу в съдебното решение.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по **чл. 156, ал. 1 ДОПК**, от надлежна страна и е процесуално допустима. Разгледана по същество е неоснователна.

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

Настоящият съдебен състав намира, че атакуваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на **чл. 118, ал. 2 ДОПК**, във връзка с **чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП**, в кръга на определените му правомощия, съгласно **чл. 119, ал. 2 ДОПК** (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

РА е издаден и в предвидената в закона писмена форма, с предписаното в **чл. 120 ДОПК** съдържание. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административно производствените правила, които да налагат отмяна на РА. За установяване фактите и обстоятелствата от значение за извършената ревизия са предприети от ревизирия екип процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад (от стр. 2 до стр. 4), който по силата на **чл. 120, ал. 2 ДОПК** е неразделна част от ревизионния акт.

По отношение на определените задължения по реда на ЗДДС:

За данъчен период м. 08.2015 г., на основание **чл. 68, ат. 1, т. 1 от ЗДДС** и **чл. 69, ат. 1, т. 1 от същия закон**, във връзка с **чл. 9 от ЗДДС**, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] две фактури, подробно описани на стр. 21 - 24 на РД, общо в размер на 11 400,00 лв. Предмет на доставки са услуги – каскадьорските услуги.

На посочения доставчик е извършена насрещна проверка, документирана с П.

№П-22221115184851-141-001/17.11.2015 г. Съгласно неговите констатации, до проверяваното лице е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221115184851-040-001/16.10.2015 г. съдържанието, на което е описано подробно на стр. 21 от РД.

Дружеството не е представило информация за участвалите във филмовата продукция каскадьори по дни и локации. От представената обяснителна записка не става ясно дали всички служители на дружеството са участвали във всеки ден от периода, или в отделни дни са участвали отделни служители. Във връзка с горното е прието, че не може да се установи как са формирани цените, посочени във фактурите. Не са представени обяснения как е организирано транспортирането на лицата до снимачните площадки, било ли е необходимо каскадьорско оборудване и доставчикът разполагат ли е с такова.

Ревизиращите органи са констатирани, че от [фирма] е приложено копие единствено на разплащателна ведомост за м. 08.2015 г. и не са представени доказателства за извършени разплащания на служителите за периода на извършване на услугите - м. 06.2015 г. и м. 07.2015 г.

В писмени обяснения е заявено, че лицата - каскадьори, наети да изпълнят каскади от изпълнителя „БОМБА С.“ Е. са включени в списък, приложение № 1 към договора „Физически лица каскадьор“. При преглед на представения договор не е открито приложение № 1, нито списък на лица. От [фирма] са предоставени и представените от проверяваното дружество трудови и граждански договори. В обясненията като извършители на услугите са посочени именно лицата, чиито договори за приложени. По отношение на място на снимките /респективно на извършване на услугите/, от ревизираното дружество е представена справка с посочени множество дестинации, съгласно снимачния график. В обясненията отсъстват някои дестинации, посочени от изпълнителя като [населено място]. Р. Планина, [населено място] и други.

След анализ на събраните в хода на производството доказателства, ревизиращите органи достигат до заключението, че не са налице достатъчно доказателства, както за реалното извършване на фактурираните услуги, така и за наличието на кадрова обезпеченост при посоченото като доставчик дружество.

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

Предметът на доставките, документирани с процесните 2 бр. фактури е каскадьорски услуги. Основанието за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит, възприето от органите по приходите е липса на реално осъществени доставки по смисъла на **чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС** и **чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС**, във вр. с **чл. 6 ЗДДС**.

Въз основа на съвкупна преценка на представените по делото доказателства настоящият съдебен състав приема за правилен изводът на ревизиращите органи, възприет и от ответника, за недоказаност на реалното изпълнение на гореописаните доставки на стоки, но по мотиви различни от изложените в РА.

Реалността на доставките на стоки и услуги е основополагаща за законосъобразното възникване е упражняване на правото на данъчен кредит - **чл. 6, ал. 1, чл. 9, ал. 1** във връзка с **чл. 25, чл. 68, ал. 1** и **чл. 69, ал. 1** от ЗДДС. Тази предпоставка е от особена важност предвид, че след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, то негово е задължението да притежава документи за реалното предаване на стоката. Доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което трябва с всички допустими по **ДОПК** доказателства и доказателствени средства да установи реалното осъществяване на

фактурираните доставки. Наличието на договор за доставката не е достатъчно за признаване правото на данъчен кредит. Последният може да бъде заместен само от фактурата, но това не означава, че тя обективира реално извършена доставка, а само съвпадане на волеизявленията на страните в него, 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 пораждане на договорения резултат, то при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1, респ. чл. 9, ал. 1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката и/или извършване на услугата. В чл. 14 от Директива 2006/112/ЕО не се изисква доставчикът да е собственик, а да се установи фактическото предаване на стоката. Това означава, че е допустимо за целите на данъчното облагане доставката на стока да се осъществи и от лице, което не е собственик, но при всички случаи, както в ЗДДС, така и в Директива 2006/112/ЕО се изисква да се установи реалното предаване на стоката, т.е. наличие на фактическо разпореждане със стоката. По отношение на услугите в общностното право предвид чл. 22 от посочената Директива представлява всичко, което не е доставка на стоки. Това означава, че както е приел и българският законодател достатъчно е да се установи реалното извършване на услугата. Следователно при спор за реалност на доставките на стоки, съдът дължи проверка на фактите относно предаване и получаване на стоката/услугата между страните по пряката доставка. В процесния случай оспорваният, чиято е доказателствената тежест, указана му с протоколно определение от 30.03.2017 г., не е представил документи, установяващи релевантния факт на извършването на процесните услуги. В конкретния случай, настоящият съдебен състав приема, че не е доказано реалното изпълнение на фактурираните доставки. Към фактурите са представени протоколи за извършени услуги, които съдържат данни за периоди на извършване, стойност и локации. Не са представени доказателства за това кое лице в кои каскади е участвало. В представена обяснителна записка от доставчика е посочено, че за каскадата на „Л. мост“ - скок с автомобил във въздуха, извършена от каскадьора Г. Д., е договорена сума в размер на 5 000,00 лв., без ДДС. В обяснителната записка, изготвена от счетоводителя на [фирма] не е посочено на коя дата е изпълнена тази каскада. В таблична форма са посочени локации като Л. мост фигурира на три места, а именно: на 16.06.2015 г., 04.07.2014 г. - 06.07.2015 г., 01.08.2015 г. - 09.08.2015 г., но липсват данни кога точно е изпълнена горната каскада. В този смисъл, формалното документиране на развилите се между страните, вписани в тях търговски взаимоотношения, не доказват реалното осъществяване на доставките.

Съдът не споделя доводите на жалбоподателя, че с издаването на съответната данъчна фактура е налице реално предаване на фактурираните в нея услуги. Двата броя фактури не съдържат изрично двустранно волеизявление за приемане/предаване на стоките, предмет на процесните доставки, поради което същите не установяват фактическото им предаване. Счетоводното отразяване на фактурите от ревизираното лице не е достатъчно, за да се приеме, че доставките по спорните фактури са осъществени, след като не са представени годни доказателства, установяващи предаване на фактурираните услуги. При липса на съпътстващи фактурите документи, доказващи осъществяване на пряката доставка съдът приема, че не е доказано приемо-предаване на каскадърските услуги, предмет на спорните фактури.

Основателно е възражението на оспорващия, че кадровата обезпеченост на доставчика и документирането на извършените услуги, не са сред предпоставките за възникване и упражняване на право на данъчен кредит от получателя по доставките, както според националното и европейското законодателство, така и съобразно константната практика на Съда на ЕС. Предвидените в [Директива 2006/112](#) и в ЗДДС материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане данъчен кредит са следните: - доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); - получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; - получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в [чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО](#). В случая не се установи изпълнението на едно от тези условия – фактическото предаване и получаване на фактурираните услуги, поради което обоснован се явява изводът, че доставките не са реално изпълнени от „БОМБА С.“ Е. и законосъобразно с РА е отказано право на данъчен кредит на основание [чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 6 и чл. 25 ЗДДС](#).

Предвид обстоятелството, че в диспозитива на Решение № 1382 от 10.08.2016 г. на директора на Дирекция "ОДОП" – С. не е посочен размерът на задължението – главница, определено с оспорения РА, в частта, потвърдена от решаващия орган, съдът следва да съобрази мотивите му, в потвърдената по административен ред част, за задължението за ДДС, представляващо отказан данъчен кредит в размер на 11400.00 лв.

При този изход на делото, на основание [чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК](#), в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 872.00 (осемстотин седемдесет и два) лева,

съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, I отделение, 21 състав

## **РЕШИ:**

**ОТВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], срещу (РА) № Р-22220315007860-091-001 от 16.05.2016 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и И. В. А. - ръководител на ревизията, в обжалваната част, потвърдена с Решение № 1382 от 10.08.2016 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С., при ЦУ на НАП, с която на жалбоподателя за данъчен период м. 08.2015 г., е отказан данъчен кредит по 2 бр. фактури, издадени от „БОМБА С.“ Е., в общ размер на 11400.00 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], **ДА ЗАПЛАТИ** на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С., сумата в размер на 872.00 (осемстотин седемдесет и два) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

**СЪДИЯ:**