

# РЕШЕНИЕ

№ 3520

гр. София, 26.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,**  
в публично заседание на 10.05.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Евгени Стоянов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **6580** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Производството по делото е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] партер и електронен адрес: [електронна поща], представлявано от М. М., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт № Р-22221920003135-091-001/03.02.2021 г., издаден от Г. М. В. - Н. - орган, възложил ревизията и П. Н. Г. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 667/23.04.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ – С., с който са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 356 622, 46 лева и начислени лихви за забава в размер на 66 895, 79 лева за данъчни периоди от м. 01.2019 г. до м. 04.2019 г.

В жалбата се сочи, че обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния закон, като се излагат конкретни аргументи. Твърди се, че изложените констатации са неверни, недоказани и необосновани. Според жалбоподателя изводите на ревизиращите органи не съдържат мотиви. Така издаденият ревизионен акт поставя жалбоподателя в ситуация да търпи санкции за поведение на лица, върху които той не може да упражни контрол. Иска се от съда постановяване на решение, с което да бъде отменен Ревизионен акт № Р-22221920003135-091-001/03.02.2021 г., потвърден с Решение 667 / 23.04.2021 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С., както и присъждане на всички направени в производството по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява и не се представлява.

Ответникът – в съдебно заседание се представлява от юрк. К., която оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, като неоснователна. Счита, че в хода на съдебното производство не са представени каквито и да било доказателства за незаконосъобразност на обжалвания ревизионен акт. Поддържа правните мотиви в решението на директора на ОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно призована, не изпраща представител и не взема становище по жалбата. Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221920003135-020-001 от 01.06.2020 г., връчена електронно на 03.06.2020 г., издадена от Г. М. В.-Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „М. БГ“ Е. за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м. 01.2019 г. до м.

03.2019 г. Определен е 3 месечен срок за изпълнение. Заповедта за възлагане на ревизията е изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221920003135-020-002/29.06.2020 г., като е разширен обхватът на ревизираните периоди и е добавен м. 04.2019 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът е изменен със ЗИЗВР № Р-22221920003135-020-003/28.08.2020 г., като е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 03.11.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221920003135-092-002/29.12.2020 г., връчен електронно на 07.01.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22221920003135-091-001/03.02.2021 г., издаден от Г. М. В.-Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и П. Н. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 09.02.2021 г.

С ревизионния акт са установени задължения за довносяне в размер общо на 356 622, 46 лева (триста петдесет и шест хиляди шестотин двадесет и два лева и четиредесет и шест стотинки) и лихвите за просрочия към тях в размер общо на 66895, 79 лева (шестдесет и шест хиляди осемстотин деветдесет и пет лева и седемдесет и девет стотинки). Установено е след преглед и анализ на всички събрани доказателства от приходните органи, че доставките по определени фактури не са реално извършени, издадени са без основание, в резултат на което за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит в посочения размер по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]. Причина за това е неизпълнение изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 ЗДДС.

Дружество [фирма] е декларирано код на икономическа дейност 4531 – Търговия на едро с части и принадлежности за автомобили. Посочен е предмет на дейност в Търговския регистър: търговия с всякакъв вид стоки и услуги, техническо обслужване и ремонт на автомобили, други услуги свързани с автомобили / транспорт, търговско представителство и посредничество, реклама, консултантски услуги, транспортна дейност, хотелиерство, ресторантьорство както и всяка друга дейност, която не е забранена от закона. Представен е договор за наем на помещение с площ от 50 кв. м., на адрес: [населено място], [улица] със срок на договора – 1 година при месечен

наем в размер на 110, 00 лева. Договорът е сключен с Д. И. А. на дата 01.11.2018 г. При извършена служебна проверка в информационните масиви на НАП е установено, че за лицето - наемодател липсват данни за получени доходи от наем, не е подавана годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2018 г., не е внасян авансов данък по реда на чл. 44 от ЗДДФЛ за 2018 г., не е подавана декларация по реда на чл. 55 от ЗДДФЛ за нито едно тримесечие през 2018 г.

При извършена служебна проверка от страна на органите по приходите в имотен регистър на Република България (Интегрирана информационна система на кадастъра и имотния регистър) не е установено лицето - наемодател да притежава процесния недвижим имот. Тези органи са достигнали до извода, че адресът се намира във вилната зона на [населено място] и местонахождението на същия не предполага развитие на каквато и да било търговска дейност.

Дружество „М. БГ“ Е. е регистрирал ЕКАФП Д. до 19.04.2019 г. и Д. след 19.04.2019 г.

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено електронно Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ вх. № Р-22221920003135-040-001/15.06.2020 г. В отговор са представени документи: фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], фискални бележки, поръчки, приемо-предавателни протоколи; фактури, издадени от [фирма], фискални бележки/ПКО, заявки, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки; фактури с получател [фирма], ЕИК[ЕИК], заявки, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки; аналитични салда на сметка 304/1 Стоки на склад за м. 01, 02, 03, 04 на 2019 г.; Договор за поръчка от 08.11.2018 г., сключен с [фирма]; Договор за поръчка от 01.11.2018 г., сключен с [фирма]; Договор за поръчка от 01.11.2018 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК]; Договор за поръчка от 28.02.2019 г., сключен със [фирма], ЕИК 20211537; оборотни ведомости за м. 01, 02, 03, 04 на 2019 г. и справка стоков поток за м. 01, 02, 03 на 2019 г.

На ревизираното дружество е връчено електронно допълнително искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от данъчно задължено лице № Р-22221920003135-040-002/28.07.2020 г. В отговор са представени документи: фактури с получател [фирма], заявки, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки; фактури с получател [фирма], заявки, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки; фактури, издадени от [фирма], фискални бележки, поръчки, приемо-предавателни протоколи; фактури с получател [фирма], стокови разписки, приемо-предавателни протоколи, заявки; фактури с издател [фирма], фискални бележки/ПКО, заявки, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки; Договор за поръчка от 03.12.2018 г. с [фирма].

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени искания за представяне на документи и писмени обяснения за лица до МВР Дирекция „МИГРАЦИЯ“ относно излизания извън територията на Република България на лицето М. МИНИЧ /управител на ревизираното дружество/, в т. ч. по дати на излизане и влизане, времетраене, посещавани държави, цел на посещенията.

Получен е отговор вх. № 53-00-1855/16.11.2020 г., съгласно който за М. М., гражданин на Република С. са регистрирани: излизане от Р. България на 26.09.2018 г. и влизане в страната на 12.10.2018 г.; излизане от Р. България на 12.10.2018 г. и влизане в страната на 18.10.2018 г.; излизане от Р. България на 18.10.2018 г., като след тази дата няма данни за други последващи влизания и излизания на/от територията на Република България след последното регистрирано излизане от страната.

Ревизиращите органи са отбелязали, че към датата на подписване на учредителния акт на дружеството 21.09.2018 г. М. М. се е намирал на територията на Република България, съответно на датите на сключване на договорите с клиенти и доставчици:

- Договор за поръчка от 01.11.2018 г. с [фирма];
- Договор за поръчка от 01.11.2018 г. с [фирма];
- Договор за поръчка от 28.02.2019 г. със [фирма];
- Договор за поръчка от 08.11.2018 г. с [фирма];
- Договор за поръчка от 03.12.2018 г. с [фирма],

М. М. не се е намирал на територията на Р. България, включително за ревизирания период от м. 01.2019 г. до м. 04.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчици и клиенти. Резултатите от проверките са обективирани в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, които са описани в РД.

За целите на настоящото ревизионно производство са присъединени доказателства при извършени предходни контролни производства, както следва:

Протокол № Р-22221920003135-П.-001/15.06.2020 г. за присъединяване на събрани доказателства в хода на предходна насрещна проверка на [фирма] с УИН П-22221919093459;

Протокол №Р-22221920003135-П.-002/15.06.2020 г. за присъединяване на събрани доказателства в хода на предходна насрещна проверка на [фирма] с УИН П-22221919075933;

Протокол №Р-22221920003135-П.-003/15.06.2020 г. за присъединяване на събрани доказателства в хода на предходна насрещна проверка на [фирма] с УИН П-22221919111583;

Протокол №Р-22221920003135-П.-004/15.06.2020 г. за присъединяване на събрани доказателства в хода на предходна насрещна проверка на [фирма] с УИН П-22221919130027;

Протокол №Р-22221920003135-П.-005/28.07.2020 г. за присъединяване на събрани доказателства по предходна насрещна проверка на [фирма] с УИН П-22221919113801;

С Протокол № 1718002/30.10.2020 г. е документиран извършен преглед в приемна на ТД на НАП С. на счетоводни документи за ревизирания период, представени от упълномощено лице Р. Е. Я., преупълномощен от М. Н. Б., приложено пълномощно от 22.01.2020 г.

Във връзка с извършените продажби е установено, че предмет на продажби са били доставки на гуми, резервни части и консумативи за МПС за клиентите: [фирма], [фирма] и [фирма]. Извършени са насрещни проверки на трите дружества [фирма], [фирма] и [фирма].

Във връзка с извършените доставки е установено, че [фирма] придобива стоки от доставчиците:

- [фирма], издател на 131 фактури с начислен ДДС в общ размер на 196 934,96 лв. с предходни доставчици [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].
- [фирма], издадетел на 101 фактури с начислен ДДС в общ размер на 159 657,60 лв. с предходен доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК];

На [фирма] е извършена насрещна проверка, като за целта е съставен ПИНП № П-22221420093796-141-001/04.12.2020 г. По данни на ПП С. доставчикът е разполагал с едно лице, назначено на трудов договор на длъжност „склададжия“.

На [фирма] отново е извършена насрещна проверка, като за целта е съставен ПИНП № П-22221420093795-141-001/04.12.2020 г. По данни на ПП С. доставчикът е разполагал с две лица, назначено на трудов договор на длъжност „експедитор на стоки и товари“.

След преглед и анализ на всички събрани доказателства приходните органи са достигнали до извода, че доставките по фактурите, издадени от цитираните доставчици, не са реално извършени, издадени са без основание, в резултат на което за жалбоподателя не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 356 622, 46 лева по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], поради неизпълнение изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: 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, в съдебното производство 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.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК и отговаря на изискванията на чл. 120 от ДОПК – съдържа всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. Ревизионният акт, ревизионният доклад и заповедите, свързани с възлагане на ревизията са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълкувателно дело № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

Съгласно действащата нормативна уредба, правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално изпълнена доставка, по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. 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 и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата следва, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В решенията на Съда

на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на относимите разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. / т. 32 на Решение 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др./ изрично се сочи, че за да се признае право на данъчен кредит, е необходимо първо да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В практиката си ВАС приема, че за да възникне и да се упражни законосъобразно правото на данъчен кредит, е необходимо по безспорен начин да се установи, че стоката фактически е предадена от доставчика на получателя и/или услугата е действително извършена – чл. 6, ал. 1, чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС. (в този смисъл Решение № 14598 от 25.11.2020 г. на ВАС по адм. д. № 1280/2020 г., I о.)

Предмет на доказване при изследване реалността на доставка на стоки е фактичката възможност на доставчика да достави вещи от съответния вид и количество; обстоятелствата, свързани с прехвърлянето правото на собственост върху вещите; съхранението; превозът и предаването им на получателя по фактурата и т. н.

В случая органите по приходите са обсъдили поотделно и в съвкупност представените от доставчиците и ревизираното лице документи, съпоставили са ги с установените данни от информационния масив на НАП и са достигнали до обосновани и законосъобразни фактически и правни изводи, че не е доказано реалното извършване на доставките от страна на двете дружества.

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС, от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е осъществена. Цитираните разпоредби са транспонирани в националното законодателство. С чл. 68, ал. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС законът въвежда изисквания за упражняване на правото на данъчен кредит, като основният правопораждащ факт е изпълнението на облагаема доставка, съответно възникване на данъчно събитие.

Настоящият състав намира за необходимо да посочи, че приходните органи са проявили процесуална активност при установяване на относимите за спора факти и обстоятелства. От друга страна, в хода на развилото се съдебно производство процесуална активност от страна на жалбоподателя не е осъществена. На практика, освен подаването на жалбата до съда и заплащането на държавната такса в размер на 50, 00 лева (внесена на дата 22.07.2021 г.) от страна на жалбоподателя не е извършено нито едно друго действие. В конкретния случай тежестта да докаже реалността на доставките пада върху жалбоподателя. На основание чл. 154, ал. 1 ГПК ревизираното лице носи доказателствената тежест да докаже благоприятния за него положителен факт от обективната действителност за наличие на реална доставка. Лицето, което иска да приспадне ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело № С-78/12). Съгласно практиката на ВАС правото на данъчен кредит е материално право в полза на получателя по фактурираните доставки. Доказателствената тежест да установи реалното изпълнение на спорните доставки е върху получателя. (в този смисъл Решение № 14598 от 25.11.2020 г. на ВАС по адм. д. № 1280/2020 г., I о.). Върховният административен съд приема, че след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, в негово задължение е 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. Предаването на стоките следва категорично да е установено. В чл. 6, ал. 1 ЗДДС е предвидено да се докаже, че е прехвърлено правото на собственост върху определена стока. 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 стоките. (В този смисъл Решение № 4984 от 3.04.2019 г. на ВАС по адм. д. № 13956/2018 г., I о.)

[apis://base=narh&doccode=40606&topar=art6\\_al1&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art25&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art68\\_al1d&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art69\\_al1&type=201/apis://base=narh&doccode=2023&type=201/apis://base=apev&celex=32006l0112&topar=art14&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&type=201/apis://base=apev&celex=32006l0112&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art6\\_al1&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art25&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art68\\_al1d&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art69\\_al1&type=201/apis://base=narh&doccode=2023&type=201/apis://base=apev&celex=32006l0112&topar=art14&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&type=201/apis://base=apev&celex=32006l0112&type=201/](https://apis://base=narh&doccode=40606&topar=art6_al1&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art25&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art68_al1d&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art69_al1&type=201/apis://base=narh&doccode=2023&type=201/apis://base=apev&celex=32006l0112&topar=art14&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&type=201/apis://base=apev&celex=32006l0112&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art6_al1&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art25&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art68_al1d&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&topar=art69_al1&type=201/apis://base=narh&doccode=2023&type=201/apis://base=apev&celex=32006l0112&topar=art14&type=201/apis://base=narh&doccode=40606&type=201/apis://base=apev&celex=32006l0112&type=201/)

Жалбоподателят не е осъществил чрез допустимите способности за доказване реалността на извършените доставки. В жалбата до съда (л. 19 от делото) е посочено, че дружеството [фирма] ще представи допълнително доказателства в подкрепа на твърденията, изложени в жалбата, които доказват безспорно реалността на доставките по оспорените фактури. Доказателства пред съда не са ангажирани.

Съставянето на документи, които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз. Константна е практиката на СЕС, включително по дела С-80/11 и С-142/11, С-324/11 и С-273/11, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама (т. 48 от решение № С-273/11). В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна – административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11). Това е така, както когато самото данъчно задължено лице извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги), както и когато данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13). Мерките, които данъчно задълженото лице трябва да вземе, за да се увери, че сделките му не са част от данъчна измама, зависят главно от обстоятелствата по конкретния случай (т. 59 от решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11).

Преценката за наличието на подобни обстоятелства следва да се извърши по „обективни данни” – фактически установявания, които са специфични за всеки конкретен случай и са изцяло от компетентността на националния съд. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени (т. 31 от решение на СЕС по дело C-285/11), да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел - самото лице извършва данъчна измама, като не участва в реална доставка на стоки или услуги, или знае, че участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 37 от решение на СЕС по дело C-285/11).

В жалбата е посочено, че от описаните писмени доказателства се установява, че възложителят по посочените договори е получил частите, предмет на процесните фактури, както и че е извършено реално плащане по всички фактури, издадени от този доставчик. Според настоящия състав плащането само по себе си, като факт от обективната действителност, не доказва реалността на доставките.

В хода на ревизията е представен договор за наем. Относно договора за наем на адрес: [населено място],[жк], [улица], е установено, че наемодателят - Д. И. А. не е подала Годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ, в която да посочи доход от наем, не е внасян авансов данък по реда на чл. 44 ЗДДФЛ за 2018 г., не е подавана декларация по чл. 55 ЗДДФЛ за нито едно тримесечие през 2018 г. С оглед на това не се доказва по несъмнен начин, че [фирма] в действителност е притежавало и разполагало с необходимите търговски площи, в които да съхранява закупените и впоследствие продадени от него стоки.

В жалбата е посочено, че съгласно данъчното законодателство за възникването и наличието на правото на приспадане остават без значение обстоятелствата, че доставчиците на [фирма] не са разполагали с техническата възможност и кадровата обезпеченост да осъществят процесните услуги. Това твърдение принципно е вярно. Следва да се посочи обаче, че за да бъде доказана реалност на доставките по процесните фактури, следва да бъде установен фактът на предаването на стоката от доставчика на получателя.

Според жалбоподателя без значение е и обстоятелството кои точно лица са извършили услугата. Без значение е и обстоятелството съществуват ли други документи за доставка освен фактурите, съставени в съответствие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС и представени ли са те на ревизиращите органи от доставчиците.

Основателни са аргументите на органите по приходите, че не е доказано получаване на реална доставка по фактури, издадени от доставчиците на ревизираното дружество. Не е налице правото на приспадане на данъчен кредит в полза на [фирма]. Настоящият състав счита, че е налице необходимост от изследване на реалното осъществяване на доставките. Такова разбиране е застъпено и в Решение на СЕС по дело C-643/11, съобразно което „Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка“.

Предмет на спорните доставки по обжалвания ревизионен акт са родово определени вещи, за които правото на собственост се прехвърля чрез предаването им на купувача съобразно нормата на чл. 24, ал. 2 от ЗЗД. В тази връзка следва да се държи сметка за събраните доказателствата относно реалното осъществяване на доставката, като такива сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят стокони



разписки и транспортни документи, както и такива, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат производът на стоките, обосноваващ тяхната наличност и доказателства за счетоводното им завеждане по стоките сметки.

Споделят се аргументите на органите по приходите, че липсват годни доказателства за заприходяване и изписване на стоките /данни относно търговско помещение или друго място за съхраняване/, за тяхното транспортиране /транспортни средства, пътни листове/, товаро-разтоварна дейност /товарителници/, за материално-отговорните лица при прехвърляне собствеността. Основателни са изводите, че се касае за значителни по обем стоки, с оглед на което въпросите за съхраняването и транспортирането им следва да се вземат предвид при преценката относно наличието или липсата на доставка.

Приемат се аргументите на органите по приходите, че от доставчиците не е представена информация за проведена кореспонденция, включително заявяване на стоката, която да удостоверява фактически развили се търговски взаимоотношения между дружествата – контрагенти.

За пълнота и с оглед възраженията на жалбоподателя и твърденията на органите по приходите за липсата на техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците следва да се посочи, че от данните за наети по трудов договор работници при доставчика не може да автоматично да се прави извод за наличие на предпоставки за формиране на отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, каквито съображения са изложени в случая. Получателят, който упражнява правото на данъчен кредит е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но от него следва да се изисква да представи тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички останали, които изхождат само от доставчика, каквито са тези за неговата обезпеченост не може да се вмения в тежест на получателя по доставката да ги доказва.

В хода на ревизионното производство са представени договори, заявки – фактури, приемо-предавателни протоколи, стокони разписки. В своята съвкупност тези документи установяват наличието на сделки от правна страна, но не и от фактическа. Всички документи от прекия доставчик и от неговите предходни доставчици са представени по електронен път. В ревизионното производство не е установено местонахождението на оригиналните търговски и счетоводни документи. Не е установено местонахождението на първичните и вторичните счетоводни документи. В хода на съдебното производство, поради липса на активност от страна на жалбоподателя, отново това местонахождение е останало неизвестно. С разпореждане от дата 23.07.2021 г. съдът е указал на жалбоподателя, че следва да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици и на които се позовава в жалбата си. Със същото разпореждане на жалбоподателя е предоставена възможност до датата на съдебното заседание да се запознае с административната преписка и до посочи допълнителни доказателства (така както е заявил в жалбата). Отделно е разяснено правото на жалбоподателя да поиска назначаването на съдебно-счетоводна експертиза, където да представи счетоводни документи. Въпреки предоставените възможности, жалбоподателят не е проявил каквато и да било активност в съдебното производство.

Основателни са аргументите на органите по приходите, че годни доказателства за транспорта на стоките и тяхното съхранение не са ангажирани. Изпълнението на

доставките с предмет стоки се доказва с факти за наличност на стоката в патримониума на доставчика, прехвърляне на собствеността на ревизираното лице и доказателства за съпътстващи изпълнението факти (предаване, място на изпълнение на доставката, наличие на складова база и транспортиране със специализиран транспорт).

В хода на ревизионното производство са представени приходни касови ордери с цел доказване на спорните фактури. Приходните касови ордери са представени от ревизираното лице. Действително в тях липсват данни за лицето, наредило приемането на сумите, както и на това, което фактически ги е приело (касиер). Фактът на плащането не е основание да се признае право на приспадане на данъчен кредит, ако не е установено осъществяване на доставките. В този смисъл е т. 17 от решение по дело С-108/99 г. на С.. Следва също да се отбележи, че наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки. Основателни са аргументите на органите по приходите, че освен редовно водено счетоводство и създадени счетоводни документи, е необходимо и след преценка на събраните доказателства да се достига до категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките, какъвто предвид обстоятелствата, не може да бъде направен.

В хода на ревизията е установено, че преките доставчици имат един и същи адрес: [населено място], [улица], ет. 2, офис 202. Установено е, че предходните доставчици имат един и същи адрес: [населено място], ж. к. Л., [жилищен адрес] партер, който е и адрес за кореспонденция на дружеството. Основателни са аргументите на органите по приходите, че държавите-членки могат да считат като участник в измама данъчнозадължено лице, което приспада ДДС, посочен във фактура, за която той знае или би трябвало да знае, че е изготвена неправомерно, а именно, защото не отговаря на реално извършена доставка. Дори и такава фактура да е заплатена от него, не може да се счита, че това лице е взело всички мерки, които могат да бъдат разумно изискани от него, за да се увери, че неговата сделка не е белязана от измама. Такъв оператор поема риска да бъде въввлечен в документна измама, при която няма услуги, а просто движение на фактури (заключение на Генералния адвокат по дело К. и R. – С-439/04 и С-440/04). Според § 54 от мотивите на решение по дело С – 285 / 09 на СЕС, данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в данъчна измама и е застрашило функционирането на общата система на ДДС, няма право да се позовава на принципите на данъчен неутралитет, правна сигурност и принципа на защита на оправданите правни очаквания.

В жалбата до съда е посочено, че от страна на приходната администрация е налице нарушение на принципите на чл. 3 и чл. 6 ДОПК, с оглед на което РА е изграден въз основа на предположения, а не на задълбочен анализ на представените доказателства. Настоящият състав счита, че посочените принципи не са нарушени. Органите по приходите са задължени да установят служебно и безпристрастно всички действително осъществили се факти и обстоятелства от значение за облагането. На следващо място, РА следва да е изграден на основата именно на фактите, установени по реда и със средствата на кодекса. Съгласно чл. 6, ал. 3 ДОПК органите по приходите са длъжни да осигурят на участниците в производствата възможност да упражнят процесуалните си права и правото си на защита. Всички тези императивни изисквания са спазени от страна на органите по приходите в хода на развитото се ревизионно производство.

Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е

налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесните доставчици.

С оглед изложеното оспореният РА е правилен и законосъобразен, а подадената жалба следва да бъде отхвърлена, като неоснователна.

Въз основа на изложеното следва на ответната страна да бъдат присъдени разноски за юрисконсулско възнаграждение в размер на 6 765, 18 (шест хиляди седемстотин шестдесет и пет лева и осемнадесет стотинки) лева съгласно разпоредбата на чл. 161 от ДОПК във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 09 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 45 състав

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], бл. 26 вх. Г, партер и електронен адрес: [електронна поща], представлявано от М. М., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт № Р-22221920003135-091-001/03.02.2021 г., издаден от Г. М. В. - Н. - орган, възложил ревизията и П. Н. Г. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 667/23.04.2021 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ – С., с който са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 356 622, 46 лева и начислени лихви за забава в размер на 66 895, 79 лева за данъчни периоди от м. 01.2019 г. до м. 04.2019 г.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], бл. 26 вх. Г, партер и електронен адрес: [електронна поща], представлявано от М. М., да заплати на НАП сумата от 6 765, 18 (шест хиляди седемстотин шестдесет и пет лева и осемнадесет стотинки) лева, разноски по делото за юрисконсулско възнаграждение.

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

**СЪДИЯ:**