

# РЕШЕНИЕ

№ 2444

гр. София, 08.05.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 05.03.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **10900** по описа за **2014** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на **Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)**.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] против ревизионен акт (РА) № [ЕГН] от 24.03.2014 г., издаден от Д. В. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложила ревизията и Х. Н. А., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, в частта потвърдена с решение № 1634 от 10.09.2014 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С..

Жалбоподателят поддържа, че оспореният РА е незаконосъобразен. Изложено е несъгласие с констатациите на органа по приходите и се твърди, че задълженията с обжалвания РА са определени при допуснати нарушения на материалния и процесуалния закони. Твърди се, че неправилно са тълкувани правните норми в областта на косвените и преки данъци, като изводите не са съобразени със съдебната практика на Върховния административен съд. В жалбата са посочени конкретни съображения по отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури. Иска съдът да отмени оспорения ревизионен акт в обжалваната част. Претендира присъждане на съдебно-деловодни разноски.

В открито съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. З. Т., който се позовава на изтекла абсолютна погасителна давност за част от задълженията, а по отношение на останалите моли жалбата да бъде уважена, а РА отменен в обжалваните части. Претендира разноски по представен списък.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, не изпраща процесуален представител. При разглеждането на делото пред друг състав на съда, юриконсулт К. е пледирала жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендираща е и присъждане на юриконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1308858 от 24.09.2013 г., издадена от Д. В. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК[ЕИК] за установяване на задължения по реда на ЗДДС за периодите от 01.01.2008 г. до 31.08.2013 г. Заповедта е връчена на 01.10.2013 г. лично на управителя З. Р. М.. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 01.01.2014 г. (неприсъствен ден), в който срок същата е и завършила.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1308858 от 14.01.2014 г., връчен на управителя на 05.02.2014 г. Депозирани са молба вх. № ДОК 307/11.02.2014 г. за продължаване на срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. С Решение № 1400311 от 12.02.2014 г. ръководителят на ревизията е продължил срока до 12.03.2014 г. Подадено е възражение вх. № ДОК 503/10.03.2014 г., което е преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт (РА) № [ЕГН] от 24.03.2014 г., издаден от Д. В. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложила ревизията, и Х. Н. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД НАП – С., ръководител на ревизията.

С РА са извършени корекции на декларираните резултати по ЗДДС за периодите: м. 02.2008 г., от м. 04.2008 г. до м. 07.2009 г. (вкл.), от м. 09.2009 г. до м. 12.2009 г. (вкл.), м. 02.2010 г., от м. 04.2010 г. до м. 07.2010 г. (вкл.), от м. 09.2010 г. до м. 11.2010 г. (вкл.), м. 10.2012 г., м. 07.2013 г., произтичащи от непризнато право приспадане на данъчен кредит в оспорения размер по фактури, издадени от: [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Фактурите са изброени в констативната част на РД. Във връзка с определените допълнително задължения са начислени лихви за забава общо в размер на 45 399,74 лв.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за ревизията са предприети действия, описани в констативната част на ревизионния доклад, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от ревизионния акт. Процесната ревизия е първа за спорните периоди и видове задължения.

През ревизираните периоди жалбоподателят е извършвал общо строителство на сгради и строителни съоръжения. [фирма] е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 29.06.2007 г.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения изх. № ДОК 1711/27.09.2013 г. В отговор, с придружително писмо, жалбоподателят е представил изисканите му документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на изброените по-горе доставчици с оглед установяване законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по издадените от тях фактури. За резултатите по реда на ДОПК са съставени протоколи, приложени като доказателства към РД. За целите на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ до всеки от доставчиците. Исканията за извършване на насрещни проверки, както и констатациите на органите по приходите, извършили проверките, са описани подробно в РД. Направените констатации и формираните изводи от органите по приходите са идентични. Изложени са подробно в констативната част на ревизионния доклад и са възприети изцяло в процесния ревизионен акт.

Адресираните до [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] искания за представяне на документи и писмени обяснения са йпъчени по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие. В указания срок, не са представени изисканите им по реда на ДОПК относими доказателства, установяващи извършването на реални доставки по смисъла на ЗДДС, документирани с издадените на ревизираното лице фактури. Поради непредставяне на документи от проверяваните дружества не са установени данни относно осчетоводяването, извършеното плащане между контрагентите, предходни доставчици, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките. Проверяваните лица не са представили договори, анекси, приемо-предавателни протоколи и други документи, свързани с възлагането и изпълнението на доставките.

Видно от констатациите в РД, след започнала процедура по връчване на искането за представяне на документи по реда на чл. 32 от ДОПК, същото е връчено по електронен път на [фирма]. С придружително писмо вх. № 05-24-21-27/19.11.2013 г. са представени описаните в ревизионния доклад документи (стр. 4-5). Същите са обсъдени от ревизиращите органи. Прието е, че са недостатъчни, за да обосноват извършването на реални доставки към жалбоподателя.

Ревизираното лице е представило копия на спорните фактури, сключени договори за СМР, справка за стокното движение на закупените материали и извършените плащания, справка за транспорт на закупените строителни материали, съгласно която транспортирането им е извършено от управителя на [фирма] с лек автомобил, собственост на дружеството (от 25.08.2010 г.), марка „ФОЛКСВАГЕН”, модел „К.” с рег. номер СА 2184 КР; пътни листа (по данни от РД, не може да бъде установено дали се отнасят за превоз на строителни материали, документирани със спорните фактури, или са изготвени във връзка с превоза на други стоки, не са вписани и конкретните обекти).

Ревизиращият екип не е възприел представените в хода на ревизията документи като доказателство за реално извършване на фактурираните доставки от посочените дружества, т. е. прието е, че не са налице доказателства те да са действителните доставчици на спорните доставки.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че регистрацията по ЗДДС на всички изброени по-горе дружества преки доставчици на ревизираното лице е прекратена по инициатива на орган по приходите. При преглед на декларираните в дневниците им за покупки доставки с право на данъчен кредит е констатирано, че са основно от рискови доставчици, също deregистрирани по реда на ЗДДС, по инициатива на орган по приходите.

В периода на издаване на спорната фактура в [фирма] не е имало наети лица на

трудови договори. В РД се посочва, че наетите от [фирма] и от [фирма] лица по трудови правоотношения са на длъжности, които не съответстват на възложените им от жалбоподателя дейности (козметик, фризьор, маниюорист, автотенекеджия).

Констатирано е, че декларираната основна икономическа дейност от [фирма] е „фризьорски и козметични услуги” (по данни от информационната система на НАП, дейността е „търговия на едро с твърди, течни и газообразни горива”), а фактурите, издадени на жалбоподателя не са отразени от дружеството в отчетните му регистри по ЗДДС. За периода на фактурираните доставки от [фирма], дружеството е извършвало дейност в търговски обект „Автосервиз”, находящ се на адрес: [населено място], [улица] офис в [населено място], [улица], като същевременно на жалбоподателя са фактурирани доставки на строително - монтажни работи.

Посочва се също, че няма данни доставчиците [фирма] и [фирма] да са материално и технически обезпечени за извършване на декларираните от тях доставки на СМР, за разлика от самото ревизирано лице, чиято основна икономическа дейност е свързана със строителство и довършителни работи, за извършването на която е и кадрово обезпечено. Относно фактурираните строително-монтажни работи от [фирма] и [фирма], не са представени доказателства относно мястото на извършване на услугите, лицата, които са ги извършили и в кой период са извършени.

След анализ на дневниците за покупки за ревизираните периоди и представените от жалбоподателя първични документи е установено, че [фирма] закупува за извършване на дейността си строителни материали предимно от други доставчици - [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и др. По отношение на фактурираните доставки на строителни материали от спорните доставчици е заключено, че е извършено само формално префактуриране на значително количество стоки, без реално да е извършено прехвърляне на собствеността върху тях. Представената от ревизираното лице справка за обектите, на които са вложени строителните материали, предмет на фактурите, издадени от спорните доставчици, не е приета за годно доказателство, тъй като не са представени други доказателства вложените материали да са доставени от тези дружества.

Установено е също, че на [фирма], [фирма] и [фирма] са извършени ревизии по ЗДДС, приключили с РА, с които са установени задължения за данъци в големи размери. В мотивите им се съдържат констатации за наличие на основания за непризнаване правото на данъчен кредит по всички получени от тях доставки на стоки и услуги. По отношение на останалите проверени дружества е установено, че имат декларирани и невнесени данъчни и/или осигурителни задължения в големи размери.

Направен е извод, че са извършени услуги и са доставени материали от трети лица, а ревизираното лице е знаело, че участва в привидни сделки. С оглед това ревизиращият екип е приел, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесите фактури не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

С РА № [ЕГН] от 24.03.2014 г. са извършени корекции на декларираните по ЗДДС от [фирма] резултати за данъчните периоди м.02.2008 г., от м.04.2008 г. до м.07.2009 г., от м.07.2009 г. до м.09.2009 г., от м.09.2010 г. до м.11.2010 г., м.10.2012 г. и м.07.2013 г., произтичащи от непризнато право на данъчен кредит общо в размер на 89 113.24 лв., и са определени лихви за невнесен в срок ДДС в размер на 45 399.74 лв. Ревизионният акт е връчен на [фирма] съгласно чл. 119, ал.2 ДОПК на 27.03.2014 г. по подписана от представляващия го едноличен собственик на капитала З. Р. М.

разписка по **чл. 30, ал.1 ДОПК**.

Актът е оспорен по реда на **чл. 152 ДОПК** с жалба, пред директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С., т. е. в срока по **чл. 152, ал. 3 от ДОПК**. В 14-дневния срок по **чл. 152, ал.1 ДОПК**, от [фирма] е подадена жалба вх. № 53-06-1492/10.04.2014 г. по описа на ТД на НАП - С., вх. № 23-22-840 от 23.04.2014 г. по описа на ДОДОП – С., с която РА № [ЕГН] от 24.03.2014 г. е оспорен изцяло по административен ред. На основание **чл. 156, ал.7 ДОПК**, срокът по чл. 155, ал.1, изр.1 ДОПК за разглеждането ѝ е продължен по взаимно съгласие между жалбоподателя и директора на ДОДОП – С. като решаващ орган по **чл. 152, ал.2 ДОПК** със споразумение до 16.09.2014 г. Преди да изтече това удължение, директорът на ДОДОП – С. е издал Решение № 1634/10.09.2014 г., с което на основание чл. 155, ал.2 ДОПК отменил, изменил и потвърдил РА № [ЕГН] от 24.03.2014 г. в посочените в диспозитива части и на основание **чл. 88, ал.2 АПК** вр. **§ 2 от ДР на ДОПК** е оставил без разглеждане като недопустима административната жалба на [фирма] в останалата нейна част. След административното негово оспорване РА № [ЕГН] от 24.03.2014 г. не отменен за изменените с Решение № 1634/10.09.2014 г. задължения за данъчните периоди м.06.2008 г. - м.08.2008 г., м.10.2008 г. - м.12.2008 г., м.02.2010 г., както и за потвърдените с Решение № 1634/10.09.2014 г. задължения за данъчните периоди м.02.2008 г., м.03.2008 г. и м.07.2013 г.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал изслушване на съдебно-счетоводна експертиза и допълнителна такава, както и съдебно-техническа експертиза. От заключението на експерта, изготвил заключенията на ССЧЕ се установява, че за ревизирия период жалбоподателят отчита дейността си в съответствие със Закона за счетоводството и приложимите Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Счетоводството е водено редовно, сделките са отчетани вярно и в съответната хронологическа последователност. Годишните финансови отчети на предприятието за периода 2007 -2013 г. са публикувани в Търговския регистър. През 2010 г. и 2013 г. е приложен по-различен подход за осчетоводяването на покупките. Придобитите материали по фактури на [фирма] и [фирма] са заприходени по счетоводна сметка 302 Материали, след което са изписани по сметка 601 Разходи за материали и разходите също са приключени по предназначение като разходи по обекти по сметка 611 Разходи за основна дейност. Плащането по процесите фактури е извършено в брой. Приложени са касови бонове с дати съответстващи на датите на съответните фактури. Плащанията са осчетоводени при жалбоподателя в намаление на паричните средства на каса чрез кредитиране на сметка 501 Каса. В хода на проверката не е осъществен достъп до счетоводните книги на дружествата - доставчици, поради което вещото лице не може да бъде извършена документална проверка. Поради изложеното, в. л. не е могло да даде заключение по този въпрос, поради липса на информация.

Съдът кредитира заключенията на вещите лица в съвкупност с останалите доказателства по делото, като обективно и безпристрастно дадено и неоспорено от страните.

***Предвид така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи :***

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на РА.

Жалбата е в съответствие с изискванията за форма и реквизити, подадена е след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство. Поради изложените съображения съдът приема жалбата за процесуално допустима. Първо, подадена е срещу ревизионен акт в част, която е бил обжалвана по административен ред, както се изисква от чл. 156, ал.2 ДОПК. Административната жалба по чл. 145 ДОПК срещу тази част не е била уважена от Директора на ДОДОП - С. с решение по чл. 155 ДОПК за отмяна на ревизионния акт, както се предпоставя от чл. 156, ал.3 ДОПК. Следователно в процесната му част РА № [ЕГН] от 24.03.2014 г. е съдебно обжалваем съгласно чл. 156, ал.1 ДОПК, а жалбата не е недопустима по чл. 159, т.1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК като насочена срещу неподлежащ на оспорване акт. Второ, не е недопустима по чл. 159, т.2 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК и поради неправосубектност на оспорващия. Жалбоподателят разполага с общата материалноправна правоспособност на юридическо лице по чл. 131 ЗЛС, вр. чл. 63, ал.3 ТЗ и основаната на нея съгласно чл. 27, ал.1 ГПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК процесуалната правоспособност по чл. 9, ал.1, т.2 ДОПК да е оспорващ това съдебно производство. Трето, РА № [ЕГН] от 24.03.2014 г. не е оттеглен по реда на чл. 91, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК от издалите го органи по приходи – съответно няма настъпила недопустимост на съдебното негово оспорване по чл. 159, т.3 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Четвърто, тъй като с РА № [ЕГН] от 24.03.2014 г. в неотменената по административен ред част са установени данъчни задължения на [фирма], съгласно чл. 147, ал.1 in fine АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК дружеството е легитимирано да претендира съдебната нейна отмяна, а жалбата му не е недопустима по чл. 159, т.4 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК за липса на правен интерес. Пето, Решение № 1634/10.09.2014 г. е съобщено на [фирма] съгласно чл. 148 ДОПК по електронен път на 23.09.2014 г., видно от обратното електронно съобщение по чл. 30, ал.6 ДОПК, потвърждаващо получаването му. Броен от този начален момент, 14-дневният срок по чл. 156, ал.1 ДОПК за съдебно обжалване на ревизионния акт е изтекъл на 07.10.2014 г. Жалбата на [фирма] до Административен съд София – град е подадена чрез ДОДОП – С. с вх. № 53-00-282 на 02.10.2014 г., без просрочие по чл. 151, ал.1 ДОПК, водещо до недопустимост по чл. 159, т.5 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК. Шесто, този спор не е преклудиран с влязло в сила съдебно решение по чл. 159, т.6 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК, нито се разглежда в друго висящо дело

по чл. 159, т.7 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК. Седмо, жалбата не е оттеглена, нито е заявен отказ от нея по реда на чл. 155, ал.1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК – няма недопустимост по чл. 159, т.8 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК поради десезиране на съда със спора. Осмо, искането за частична отмяна на РА № [ЕГН] от 24.03.2014 г. е от подведомствеността на административните съдилища съгласно чл. 128, ал.1, т.1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК и родово им е подсъдно съгласно чл. 132, ал.1, пр.1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

Предвид местонахождението на директора на ДОДОП – С. като решаващ орган по чл. 152, ал.2 ДОПК в С., спорът е местно подсъден на Административен съд - София-град, съгласно чл. 156, ал.1 ДОПК.

Жалбата е редовна - има писмената форма и съдържанието по чл. 149, ал.1, вр. чл. 145, ал.1 ДОПК, както и приложенията по чл. 149, ал.2, т.2 и 3 ДОПК. Липсата на представен документ за внесена държавна такса по чл. 149, ал.2, т.4 ДОПК се отстрани по реда и в срока по чл. 151, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество, жалбата е **частично неоснователна**.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Спазена е формата по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. От приложенията по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно заповед издадена от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

Страните не спорят, че заповедта за възлагане на ревизия, както и заповедта за нейното изменение са връчени на представляващ ревизираното дружество по електронен път, а срокът на ревизията е

спазен.

Материалната и териториална компетентност на издалия РА орган се установи от неоспорената от страните заповед на териториалния директор на ТД на НАП, издадена на основание **чл. 11, ал. 1, т. 1 от ЗНАП**, във връзка с **чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК**. Същата вменява правомощия по издаване на заповеди за възлагане на ревизии на началник сектор "Ревизии" – ТД на НАП - С., която е подписала и цитираните заповеди за възлагане на ревизия.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД № 1308858 от 14.01.2014 г. при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА № [ЕГН] от 24.03.2014 г., от органа по приходите. РА е връчен на електронния адрес на [фирма]. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в **чл. 120, ал. 1 от ДОПК** задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен и РД № 1308858 от 14.01.2014 г., като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Предметът на оспорване в съдебното производство е сведен до това, дали реално са извършени доставките по издадени фактури, респ. има ли право оспорващото дружество да приспадне данъчния кредит по тях.

Нормата на **чл. 171, ал. 2 ДОПК** предвижда, че с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено, или изпълнението е спряно по искане на длъжника. В конкретния случай е основателно възражението за изтекла



абсолютна погасителна давност за задълженията, касаещи **данъчните периоди м. 02, м. 03, м. 06, м. 07, м. 08, м. 10, м. 11 и м. 12.2008 г.** Съгласно чл.171, ал.2 от ДОПК, с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено. Задълженията по ЗДДС, за които се отнася възражението, са установени за данъчни периоди съответно **м. 02, м. 03, м. 06, м. 07, м. 08, м. 10, м. 11 и м. 12.2008 г.** и последното е следвало да бъде платено през 2009 г., поради което 10-годишният срок за него е започнал да тече от 01 януари 2010 г. и е изтекъл на 31.12.2019 г. Съответно за установените данъчни задължения за м. 02, м. 03, м. 06, м. 07, м. 08, м. 10, м. 11.2008 г. 10-годишният срок е изтекъл на 31.12.2018 г.

С оглед основателността на направеното възражение, ревизионният акт в частта, с която са установени задълженията за ДДС за **данъчните периоди м. 02, м. 03, м. 06, м. 07, м. 08, м. 10, м. 11 и м. 12.2008 г.** следва да бъде отменен.

Въз основа на изложеното жалбата на [фирма] се явява основателна и като такава следва да бъде уважена, а оспореният ревизионен акт, в обжалваната му част, отменен.

Давността за публичните задължения се подчинява на общите разпоредби на чл. 171 – 172 от ДОПК, т.е. давностният срок за тях започва да тече от първи януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, което в пълнота важи и за лихвите за несвоевременно разчитане на публичните задължения като вид такива. Нормата на чл. 162, ал.2, т.9 от ДОПК изрично определя лихвите като публични вземания, но обстоятелството, че акцесорното вземане следва характера на главното се извежда посредством логическото тълкуване на разпоредбата на чл. 139, ал.1 от Д. (отм.), според която "публичните вземания се погасяват в следната последователност: разноси, лихви, главница". От нея следва, че лихвата за забава плащането на публично вземане, каквото е корпоративния данък, е също публично по характера си вземане.

Доколкото цитираната разпоредба урежда процедурен въпрос, касаещ последователността на погасяване на публичните вземания, тази разпоредба е от процесуален характер и е действала във времевите рамки на действие на ДОПК (отм.). Тя би действала и след приемане на ДОПК в случай, че административното или изпълнително производство по делото бе образувано преди 01.01.2006 г., какъвто не е настоящият случай. (по

аргумент от § 5 ал.3 ДОПК, според който "разпоредбите на този кодекс се прилагат от органите на Националната агенция за приходите, съответно на Агенцията за държавни вземания, и за процесуалните действия по незавършените административни и изпълнителни производства към датата на влизането му в сила".)

Вземането за лихви възниква от момента на изискуемостта на главното вземане. По естеството си лихвата е подневно вземане (обезщетение за всеки отделен ден от годината) за забавата в плащането на дължимо публично вземане. При стриктното (не разширително или стеснително) приложение на института на погасителната давност, се установява, че законодателят борави с два термина - "публични задължения" и "публични вземания". Безспорно по-широк по обхват е вторият термин, който чрез разпоредбата на чл. 162 ДОПК придобива пълнота, като става ясно, че както лихвите, така и данъците са публични вземания. За разлика от този термин при систематическото, логическо и граматическо тълкуване на чл. 175, ал.1 ДОПК, става ясно, че лихвите не са част от публичните задължения, а се дължат при забава на последните.

Това разграничение между двата термина е важно, тъй като според разпоредбата на чл. 171 ДОПК съществено за погасяване на "всички публични вземания" е изтичането на пет, съответно на десет-годишен срок "считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение".

Изложеното до тук съотнесено с конкретиката на настоящия казус налага да се приеме, че съществено за спора погасена ли е по давност лихвата за закъснение, начислена по отношение на процесните публични задължения е обстоятелството изтекъл ли е 10-годишен давностен срок считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение.

С оглед на изложеното, възражението на дружеството за изтекла абсолютна погасителна давност, направено в настоящото производство е основателно и следва да бъде уважено касателно следните **данъчни периоди м. 02, м. 03, м. 06, м. 07, м. 08, м. 10, м. 11 и м. 12.2008 г.**

По тези съображения, процесния РА следва да бъде отменен и по отношение на лихвата за забава касаеща публичните задължения погасени при наличието на предпоставките на чл. 171, ал.2 от ДОПК за посочените данъчни периоди.

За останалите обжалвани данъчни периоди - м. 07.2013 г. и м. 02.2010 г. не са налице предпоставки за прилагане института на давността.

При преценката си, съдът съобрази изменението в **чл. 160, ал. 4 ДОПК /ДВ, бр. 63 от 2017 г., в сила от 4.08.2017 г./**, според което когато

давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, съдът се произнася по основанията и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

В случая, давностният срок е изтекъл в хода на съдебното производство, а не в хода на ревизионното производство, поради което съдът не дължи предвиденото в тази норма произнасяне.

### ***Относно определените задължения по ЗДДС.***

Приходният орган е отказал приспадне на данъчния кредит, както следва :

-За периода 01.07. - 31.07.2013 г. по пет фактури № 448/27.07.2013 г., фактура № 439/26.07.2013 г., фактура № 433/25.07.2013 г., фактура № 423/24.07.2013 г. и фактура № 418/22.07.2013 г., издадени от [фирма] е начислен ДДС на обща стойност 5 054,50 лв. за доставка на „строителни материали”, както и

-за периода 01.02. - 28.02.2010 г. по две фактури № 503/01.02.2010 г. и фактура № 506/03.02.2010 г., издадени от [фирма] е начислен ДДС на обща стойност 2 787,00 лв. за доставка на „строителни материали”.

Правните норми, които уреждат обществените отношения относно упражняването правото на приспадане на данъчен кредит се съдържат в разпоредбите на **чл. 68 - 72 от ЗДДС**.

Предвид събраните доказателства в хода на ревизията и на настоящото съдебно производство, съдът намира, че оспореният РА е правилен и законосъобразен, т. е. правилно е приложен и материалният закон по отношение на фактурите, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма]. Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на услуги по смисъла на **чл. 9 от ЗДДС**. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка на услуга по смисъла на **чл. 9 от ЗДДС** е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит (В т. см. Решение № 3178 от 15.03.2017 г. по адм. д. № 4707/2016 г. на ВАС, I отд.).

С определеното по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от [фирма] и [фирма] задължения за ДДС. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на **чл. 69 и сл. от ЗДДС**, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по **чл. 70 от ЗДДС**, които

възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество - възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочените фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт - наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по **чл. 70 от ЗДДС**. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществени доставки на услуги. Страните не са възразили по доклада и разпределената от съда доказателствена тежест.

В нормата на **чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС** е дадено определение за данъчен кредит, като това 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, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на **чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС**, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в **чл. 12, ал. 1 от ЗДДС**, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по **този закон** и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които **този закон** предвижда друго.

С разпоредбите на **чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС**, законодателят е транспонирал нормите на **чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ ЕО**. Трайната практика на Съда на Европейския Съюз (СЕС) изисква установяването на осъществена действителна облагаема доставка и да е издадена фактура за нея, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя, като правото на приспадане на данъчен кредит не може да бъде ограничавано без да са налице данни за някаква форма на злоупотреба от данъчно задълженото лице.

Според жалбоподателя има изпълнение в съответствие с изискванията на възложителя, т. е. осъществена е реална доставка.

Съдът намира, че по спорния между страните въпрос, органът по приходите е формирал законосъобразен извод относно фактури, както следва:

-За периода 01. - 31.07.2013 г. по пет фактури № 448/27.07.2013 г.,

фактура № 439/26.07.2013 г., фактура № 433/25.07.2013 г., фактура № 423/24.07.2013 г. и фактура № 418/22.07.2013 г., издадени от [фирма] е начислен ДДС в размер на обща стойност 5 054,50 лв. с предмет доставка на „строителни материали”, както и

-за периода 01. - 28.02.2010 г. по две фактури № 503/01.02.2010 г. и фактура № 506/03.02.2010 г., издадени от [фирма] е начислен ДДС на обща стойност в размер на 2 787,00 лв. с предмет доставка на „строителни материали”.

Принципът в данъчното законодателство е доставките на стоки 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 доставките, 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. При оспорване на фактурите относно отразените в тях стопански операции, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурите стопански операции действително са осъществени. 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.

[фирма] и [фирма] са търговци, за които няма данни да са разполагали с функциониращи търговски обекти, имат публични задължения в големи размери, deregистрирани са по реда на ЗДДС по инициатива на орган по приходите. Обективно не може да се приеме за логически и търговско-икономически обосновано решението на жалбоподателя да сключва сделки и да купува строителни материали във фактурираните количества от такива лица.

Доколкото липсата на доставка е отрицателен факт, а доказателства могат да се сочат само за положителните факти, изводите за него следва да се обосновават след преценка на събраните доказателства и други установени факти и обстоятелства. Макар и косвени, установените във връзка с доставчиците факти и обстоятелства са в потвърждение на заключението за липса на реално развили се между страните облигационни отношения. В конкретния случай, при доказана липса на осъществени доставки не е възможно да се презюмира добросъвестното поведение на ревизираното лице по сделка, която не е осъществена реално, а единствено се претендира право на данъчен кредит. Получателят на фактурата като страна, която би следвало да получи именно от посоченото във фактурата лице конкретна стока, не е възможно да не знае, че тя не отразява реална доставка. Следва изводът, че с декларирането ѝ като такава с право на данъчен кредит, същият претендира право, за което знае, че не е възникнало. Доказателства, които да подложат на съмнение така направените констатации и основаните на тях правни изводи, не са ангажирани в хода на настоящото производство. Цялостното съдържание на приложените по преписката доказателства, разгледани и преценени в тяхната съвкупност, дава основание да се приемат за обективни заключенията в акта.

Както нееднократно изрично подчертава ВАС на Република България, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит е необходимо предвидените в закона изисквания да са изпълнени по отношение на

конкретната доставка и посочените страни по доставката, т.е. не е достатъчно по принцип стоките да са доставени и налични при получателя, а е необходимо правото на собственост върху същите да е прехвърлено именно от лицето, посочено като доставчик в издадените данъчни фактури.

По аргумент от нормата на [чл. 154, ал. 1 от ГПК](#), вр. с [§ 2 от ДР на ДОПК](#), такива доказателства, които да разколебават изводите на органите по приходите относно реалността на извършените доставки, респективно получаване на стоките, следва да бъдат представени от страната, която черпи благоприятни за себе си правни последици (жалбоподателя). Съдът приема, че липсват доказателства за конкретните дейности по предмета на договорите, тъй като от приетите и неоспорени писмени доказателства, както и от заключението на вещото лице по ССЧЕ и допълнителната такава не може да се установи дали такива реално са били извършени, тъй като въобще не са ангажирани доказателства в тази посока. Не е установено нито в хода на административното производство, нито в съдебното - счетоводно отразяване на стоките предмет на правоотношения между доставчик и получател. В този смисъл съдът прима за законосъобразен извода на органа по приходите, че реалността на доставката не е доказана.

От събраните доказателства, вкл. и заключението по неоспорената ССЧЕ и допълнителната такава, не може да се приеме за установено, че от жалбоподателя е изпълнено и императивното изискване на [чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството \(ЗСч\)](#) съгласно която норма предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство. Съдът прие, че от събраните доказателства не може да се обоснове извод, че от жалбоподателя е оставена надеждна одитна следа, свързваща фактурата и спорната доставка. Съгласно [Директива 2010/45/ЕС](#) от 13.07.2010 г. за изменение на [Директива 2006/112/ЕС](#), относно общата система на ДДС по отношение правилата на фактуриране, фактурите не са самостоятелни отделни документи, а част от документите, които се съставят в рамките на търговския и счетоводен процес, а за процесната услуга съдът приема, че в счетоводната документация на ревизираното лице и неговия доставчик липсва документален поток на сделката, който да позволява да се провери дали е

извършена доставката на стоки, документирани с пет фактури № 448/27.07.2013 г., фактура № 439/26.07.2013 г., фактура № 433/25.07.2013 г., фактура № 423/24.07.2013 г. и фактура № 418/22.07.2013 г., издадени от [фирма] е начислен ДДС в размер на 5 054,50 лв. и по съставени две фактури № 503/01.02.2010 г. и фактура № 506/03.02.2010 г., издадени от [фирма] е начислен ДДС в размер на 2 787,00 лв. Следва извод, че издадените от доставчиците [фирма] и [фирма] фактури не удостоверяват осъществена облагаема доставка на услуга по смисъла на **чл. 9, ал. 1 от ЗДДС**, както и не удостоверява възникнало данъчно събитие по смисъла на **чл. 25 от ЗДДС**, поради което и данъкът по тях е начислен неправомерно, респ. оспорващото дружество няма право на данъчен кредит по тези фактури.

По изложените съображения съдът счита, че правилно и законосъобразно с оспорения РА е отказано правото на данъчен кредит за съставени пет фактури № 448/27.07.2013 г., фактура № 439/26.07.2013 г., фактура № 433/25.07.2013 г., фактура № 423/24.07.2013 г. и фактура № 418/22.07.2013 г., издадени от [фирма] и по съставени две фактури № 503/01.02.2010 г. и фактура № 506/03.02.2010 г., издадени от [фирма].

Жалбата, като **неоснователна**, следва да се отхвърли в тази част.

По лихвите за забава на главниците за данък добавена стойност, съдът приема следното:

Задълженията за данък добавена стойност не са заплатени от оспорващото дружество в законоустановените срокове, поради което за всяка от главниците се дължи и съответната лихва за забава, изчислена до датата на издаване на акта, съобразно нормата на **чл. 175, ал. 1 от ДОПК**.

#### ***По разноските:***

При този изход на делото, разноски по делото се дължат и на двете страни съразмерно уважената, респ. отхвърлената част от жалбата съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК.

Минималния размер на възнаграждението съгл. чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съобразно уважената част от обжалвания материален интерес, който е в размер на 92616.15 лв. и възнаграждението за адвокат следва да се присъди в този размер на основание чл. 161, ал. 2 от ДОПК. На жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 3367,69 (три хиляди триста шестдесет и седем лева и шестдесет и девет стотинки) лв., от които разноски за платена държавна такса от 50.00 лв., 1470.00 лева – възнаграждение на вещи лица и разноски за адвокатско възнаграждение в размер на 2200.00 лв. По делото е доказано и плащане на държавна такса в размер на 50 лева, което следва да бъде присъдено.



Предвид изхода на спора на ответника се дължат разноски, които съобразно материалния интерес в производството по оспорване на ДРА следва да се определят до сумата от 814.44 (осемстотин и четиринадесет лева и четиридесет и четири стотинки) лв.

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

## **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалбата на [фирма], срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 24.03.2014 г., потвърден с решение № 1634 от 10.09.2014 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С., в частта на определени задължения по ЗДДС за данъчните периоди **м. 02, м. 03, м. 06, м. 07, м. 08, м. 10, м. 11 и м. 12.2008** г., ведно със съответните лихви за забава.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 24.03.2014 г., потвърден с решение № 1634 от 10.09.2014 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С., за данъчните периоди **м. 07.2013** и **м. 02.2010** г., ведно със съответните лихви за забава, като *неоснователна*.

**ОСЪЖДА** дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С., при Централно управление на Националната агенция за приходите ДА ЗАПЛАТИ сторените съдебно - деловодни разноски на [фирма], в размер на 3367,69 (три хиляди триста шестдесет и седем лева и шестдесет и девет стотинки) лева.

**ОСЪЖДА** [фирма], ДА ЗАПЛАТИ на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С., при Централно управление на Националната агенция за приходите сумата от 814.44 (осемстотин и четиринадесет лева и четиридесет и четири стотинки) лева, представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четиринадесетдневен срок от връчването му на страните.

**СЪДИЯ:**