

# РЕШЕНИЕ

№ 5149

гр. София, 07.10.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,**  
в публично заседание на 10.09.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Атанас Николов**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **1027** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано след жалба на [фирма]. Предмет на разглеждане по настоящото дело е жалбата по ревизионен акт NoP-22220617008840-091-001/27.08.2018г., потвърден от Директора на ТД на НАП-гр.С. с Решение No 1800/20.11.2018г. В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. В тази връзка становището му е, че от страна на органите по приходите не е съобразена задължителната съдебна практика на ВАС и СЕС. С тези аргументи се прави искане за отмяна на ревизионния акт, потвърден с процесното решение.

В с.з. жалбоподателят, редовно уведомен, не се представлява.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представител на СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

Правно значими факти и обстоятелства по делото.

На основание Заповед за възлагане на ревизия №

Р-22220617008840-020-001/14.12.2017 г. е извършена ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за периода 11.08.2017 г. – 31.10.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № 22220617008840-092-001 от 04.06.2018 г. От дружеството не е постъпило възражение в законовия срок.

Ревизията е приключена с Ревизионен акт № 22220617008840-091-001 от 27.08.2018 г. , връчен по електронен път на 04.09.2018 г. Съгласно РА е установено ДДС за внасяне в размер на 163 706.97 лв. Не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от доставчици:

1. Р. 2001 Е.,[ЕИК] - в размер на 74 154.01 лв
2. М. 76 Е., ЕИК[ЕИК] - в размер на 89 546.96 лв.
3. Нотариус Ц. Г. - в размер на 6.00 лв.

Общо отказан данъчен кредит 163 706.97 лв., лихви 14 353.40 лв. общо 178 060.37 лв.

Предметът на дейност на дружеството жалбоподател през ревизираните периоди е Търговия на едро с части и принадлежности за автомобили.

С оглед изясняване на фактите по случая, проверяващият екип е отправил искания за представяне на документи и писмени обяснения от ревизираното лице, извършил е насрещни проверки спрямо доставчиците и в резултат на това е формирал извод за липса на реално извършени доставки, документирани с издадени фактури от следните дружества: Р. 2001 Е. с[ЕИК] и М. 76 Е. с ЕИК[ЕИК] които са конкретно посочени.

Относно задълженията по ЗДДС и по доставчици е констатирано следното:

1. Р. 2001 Е.

Дружеството е доставчик по следните фактури, по които ревизираното лице [фирма] е упражнило право на данъчен кредит:

ФАКТУРА		дан.	ДДС	общо
№	дата	основа		
[ЕГН]	04.08.2017	8240.00	1648.00	9888.00
[ЕГН]	04.08.2017	8241.00	1648.20	9889.20
[ЕГН]	04.08.2017	8269.00	1653.80	9922.80
[ЕГН]	08.08.2017	8186.00	1637.20	9823.20
[ЕГН]	08.08.2017	8035.00	1607.00	9642.00
[ЕГН]	09.08.2017	8243.00	1648.60	9891.60
[ЕГН]	10.08.2017	8181.00	1636.20	9817.20
[ЕГН]	11.08.2017	8103.00	1620.60	9723.60
[ЕГН]	11.08.2017	8089.00	1617.80	9706.80
[ЕГН]	14.08.2017	8282.00	1656.40	9938.40
[ЕГН]	16.08.2017	7961.00	1592.20	9553.20
[ЕГН]	17.08.2017	7949.00	1589.80	9538.80
[ЕГН]	18.08.2017	8041.00	1608.20	9649.20
[ЕГН]	21.08.2017	8103.00	1620.60	9723.60
[ЕГН]	21.08.2017	6720.00	1344.00	8064.00

За м.08		120643.0 0	24128.60	144771.60
[ЕГН]	04.09.2017	8074.94	1614.99	9689.93
[ЕГН]	04.09.2017	8235.90	1647.18	9883.08
[ЕГН]	05.09.2017	8299.00	1659.80	9958.80
[ЕГН]	05.09.2017	8238.00	1647.60	9885.60
[ЕГН]	07.09.2017	8244.00	1648.80	9892.80
[ЕГН]	07.09.2017	7652.90	1530.58	9183.48
[ЕГН]	08.09.2017	8148.00	1629.60	9777.60
[ЕГН]	08.09.2017	8124.25	1624.85	9749.10
[ЕГН]	12.09.2017	8059.22	1611.84	9671.06
[ЕГН]	13.09.2017	7776.50	1555.30	9331.80
[ЕГН]	14.09.2017	8059.27	1611.85	9671.12
[ЕГН]	14.09.2017	7679.40	1535.88	9215.28
[ЕГН]	15.09.2017	7244.60	1448.92	8693.52
[ЕГН]	15.09.2017	7632.10	1526.42	9158.52
[ЕГН]	18.09.2017	7598.00	1519.60	9117.60
[ЕГН]	18.09.2017	8268.00	1653.60	9921.60
За м.09		127334.0 8	25466.82	152800.90
[ЕГН]	04.10.2017	8156.00	1631.20	9787.20
[ЕГН]	05.10.2017	8312.00	1662.40	9974.40
[ЕГН]	05.10.2017	8139.00	1627.80	9766.80
[ЕГН]	06.10.2017	8096.00	1619.20	9715.20
[ЕГН]	06.10.2017	8330.00	1666.00	9996.00
[ЕГН]	09.10.2017	8276.00	1655.20	9931.20
[ЕГН]	09.10.2017	8301.00	1660.20	9961.20
[ЕГН]	10.10.2017	7458.00	1491.60	8949.60
[ЕГН]	10.10.2017	8297.00	1659.40	9956.40
[ЕГН]	11.10.2017	8325.00	1665.00	9990.00
[ЕГН]	12.10.2017	8327.00	1665.40	9992.40
[ЕГН]	13.10.2017	8284.00	1656.80	9940.80
[ЕГН]	16.10.2017	8326.00	1665.20	9991.20
[ЕГН]	18.10.2017	8025.00	1605.00	9630.00
[ЕГН]	19.10.2017	8141.00	1628.20	9769.20
За м.10		122793.0 0	24558.60	147351.60
Общо:		370770.0 8	74154.02	444924.10

Съгласно данни от сайта на НАП дружеството е регистрирано по ЗДДС на 03.10.2016 г. и е дерегетирано на 18.12.2018 г., като предмета на дейност е

автосервиз, техническо обслужване и ремонт на автомобили, продажба на автомобилни гуми и авточасти и др.

Ревизиращият екип е връчил на дружеството ИПДПОЗЛ по електронен път. Копия от документите са предоставени в указания срок - издадените фактури, копия от фискални бонове, стокови разписки, заявки и приемо-предавателни протоколи. Част от документите не са подписани от страните. – приложение 1, л.105-143; приложение 3, л. 749-809 от делото. Представени са и пътни листа и договор за наем на МПС, сключен между Р. 2001 Е. като наемател и [фирма] с ЕИК[ЕИК] като наемодател /л.215/ При извършена проверка от ревизиращия екип е установено, че посоченото МПС не е собственост на наемодателя. На л.215-гръб е приложено копие от талон на товарен автомобил И. рег. [рег.номер на МПС] издаден на 30.06.2015 г. В представените 45 бр. пътни листа /л.219-л.264/ като водач на МПС е посочен управителя на Р. 2001 Е., който не притежава правоспособност за управление на товарен автомобил. Нито един пътен лист няма подписи на служебни лица и подпис на шофьор. Предоставен е и договор за наем на магазин и автосервиз на [улица], сключен между Т. Д. Е. като наемодател и Р. 2001 Е. като наемател. Няма осчетоводени и платени фактури за наем по посочения договор. /л.216/. Предоставени са и 15 бр. копия от фискални бонове за внесени суми в брой в периода м.09.2017 г.-м.12.2017 г. – приложение 1, л.210-214

Преките доставчици на Р. 2001 Е. са Л. Е., И. С. Е. и М. Е.. А предходните доставчици са Е. билд Е. и Е. Т. Е..

Предоставени са фактури от предходни доставчици, заедно с приемо-предавателни протоколи. След извършване на насрещни проверки на тези доставчици, ревизиращият екип установява, че същите не представят документи за произход на стоките.

При извършената насрещна проверка на Р. 2001 Е. дружеството не е представило копия на 9 бр. фактури от № [ЕГН]/09.10.2017 г. до № [ЕГН]/ 19.10.2017 г. Фактурите са включени в дневника за продажби на Р. 2001 Е. и в дневника за покупки на КТМ 33 Е.. Копия от фактурите са представени от КТМ. - приложение 1 по делото. Независимо от това издадените фактурите са за авточасти и автооборудване /консумативи за МПС/, осчетоводени са в счетоводството на КТМ 33 Е. и са включени в дневниците за покупки като стоки. Към фактурите са приложени и приемо-предавателни протоколи от датата на фактуриране, които са подписани от управителите на дружествата. Няма посочено материално отговорно лице, адрес на товарене е разтоварване, не е посочено кой товари и кой разтоварва стоката, няма данни за МПС превозило стоката. И двете фирми не притежават собствени МПС, няма осчетоводени и платени фактури за нает транспорт.

#### Отразяване на покупките в счетоводството на КТМ Е.:

От КТМ 33 Е. са представили Главна книга на сметка Доставчици, доставчик Р. 2001 Е. от която е видно осчетоводяването на фактурите в счетоводството на КТМ 33 Е. – по дебита на сч.сметка 3041 Стоки на склад с данъчната основа, по дебита на сч.сметка 4531 Начислен данък ДДС срещу кредит на сч.сметка 401 Доставчици. Справката дава данни само по стойности.

От КТМ 33 Е. не са представили справка за стоковия поток /модел, марка, год.на

производство, каталожен номер/, поради което не е възможно да се проследи получените при доставките стоки използват ли се за последващи доставки на клиенти в извършваната от жалбоподателя търговска дейност и отчетени ли са приходи от продажбите на същите стоки. Предоставените данни по Главна книга на сметка 304 Стоки няма аналитичност, посочена е само по стойността на съответната фактура.

По сметка 602 Разходи за външни услуги от КТМ 33 Е. не са отчетени платени наеми, транспорт и/или други услуги.

## 2.М. 76 Е., ЕИК[ЕИК]

Дружеството е доставчик по следните фактури, по които ревизираното лице [фирма] е упражнило право на данъчен кредит:

ФАКТУРА		дан.	ДДС	общо
№	дата	основа		
`[ЕГН]	16.08.2017	8210.00	1642.00	9852.00
`[ЕГН]	16.08.2017	8244.00	1648.80	9892.80
`[ЕГН]	17.08.2017	8322.00	1664.40	9986.40
`[ЕГН]	17.08.2017	7763.00	1552.60	9315.60
`[ЕГН]	18.08.2017	8258.00	1651.60	9909.60
`[ЕГН]	19.08.2017	8246.00	1649.20	9895.20
`[ЕГН]	21.08.2017	8228.00	1645.60	9873.60
`[ЕГН]	21.08.2017	8299.00	1659.80	9958.80
`[ЕГН]	22.08.2017	6054.00	1210.80	7264.80
`[ЕГН]	22.08.2017	8222.00	1644.40	9866.40
`[ЕГН]	23.08.2017	8239.00	1647.80	9886.80
`[ЕГН]	24.08.2017	8167.00	1633.40	9800.40
`[ЕГН]	25.08.2017	8180.00	1636.00	9816.00
`[ЕГН]	25.08.2017	8020.00	1604.00	9624.00
`[ЕГН]	25.08.2017	7397.00	1479.40	8876.40
`[ЕГН]	28.08.2017	4547.00	909.40	5456.40
`[ЕГН]	29.08.2017	5229.00	1045.80	6274.80
За м.08		129 625.00	25925.00	155550.00
`[ЕГН]	09.08.2017	4571.00	914.20	5485.20
`[ЕГН]	30.08.2017	7741.80	1548.36	9290.16
`[ЕГН]	30.08.2017	7669.00	1533.80	9202.80
`[ЕГН]	01.09.2017	8265.00	1653.00	9918.00
`[ЕГН]	04.09.2017	8231.00	1646.20	9877.20
`[ЕГН]	04.09.2017	8324.00	1664.80	9988.80
`[ЕГН]	05.09.2017	8323.00	1664.60	9987.60
`[ЕГН]	05.09.2017	8187.00	1637.40	9824.40
`[ЕГН]	07.09.2017	8322.00	1664.40	9986.40
`[ЕГН]	07.09.2017	8284.00	1656.80	9940.80
`[ЕГН]	08.09.2017	8235.00	1647.00	9882.00
`[ЕГН]	09.09.2017	8222.00	1644.40	9866.40

`[ЕГН]	09.09.2017	8275.00	1655.00	9930.00
`[ЕГН]	11.09.2017	8272.00	1654.40	9926.40
`[ЕГН]	12.09.2017	8328.00	1665.60	9993.60
`[ЕГН]	12.09.2017	7927.00	1585.40	9512.40
`[ЕГН]	14.09.2017	8218.00	1643.60	9861.60
`[ЕГН]	15.09.2017	7150.00	1430.00	8580.00
`[ЕГН]	16.09.2017	6476.00	1295.20	7771.20
`[ЕГН]	18.09.2017	5542.00	1108.40	6650.40
`[ЕГН]	19.09.2017	7500.00	1500.00	9000.00
За м.09		<b>162062.80</b>	<b>32412.56</b>	<b>194475.36</b>
`[ЕГН]	02.10.2017	8218.00	1643.60	9861.60
`[ЕГН]	02.10.2017	5007.00	1001.40	6008.40
`[ЕГН]	03.10.2017	8244.00	1648.80	9892.80
`[ЕГН]	03.10.2017	8269.00	1653.80	9922.80
`[ЕГН]	04.10.2017	8203.00	1640.60	9843.60
`[ЕГН]	05.10.2017	8256.00	1651.20	9907.20
`[ЕГН]	06.10.2017	8302.00	1660.40	9962.40
`[ЕГН]	06.10.2017	6776.00	1355.20	8131.20
`[ЕГН]	07.10.2017	8223.00	1644.60	9867.60
`[ЕГН]	07.10.2017	4080.00	816.00	4896.00
`[ЕГН]	09.10.2017	8201.00	1640.20	9841.20
`[ЕГН]	10.10.2017	8260.00	1652.00	9912.00
`[ЕГН]	10.10.2017	8151.00	1630.20	9781.20
`[ЕГН]	11.10.2017	8070.00	1614.00	9684.00
`[ЕГН]	11.10.2017	8213.00	1642.60	9855.60
`[ЕГН]	12.10.2017	8256.00	1651.20	9907.20
`[ЕГН]	13.10.2017	7828.00	1565.60	9393.60
`[ЕГН]	14.10.2017	7054.00	1410.80	8464.80
`[ЕГН]	14.10.2017	4699.00	939.80	5638.80
`[ЕГН]	16.10.2017	4467.00	893.40	5360.40
`[ЕГН]	16.10.2017	5888.00	1177.60	7065.60
`[ЕГН]	17.10.2017	3382.00	676.40	4058.40
За м.10		<b>156047.00</b>	<b>31209.40</b>	<b>187256.40</b>
Общо:		<b>447734.80</b>	<b>89546.96</b>	<b>537281.76</b>

Предметът на дейност е техническо обслужване и ремонт на автомобили и други услуги свързани с автомобили, транспорт, търговско представителство и посредничество.

От КТМ 33 Е. са представени копия от издадените фактури от доставчик М. 76 Е.. Към всяка фактура са приложени копия от фискални бонове, стокови разписки, заявки и приемо-предавателни протоколи. – *приложение 3, л.630-л.748* от делото.

Преките доставчици на М. 76 Е. са С. Ен Ди Е., В. Е., и А. свят О.. А предходен доставчик е П. Е..

Ревизиращият екип връчва на дружеството ИПДПОЗЛ по електронен път. Копия от фактури, стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и заявки са предоставени

в указания срок - приложение 5, л.1135 /гръб/ - л.1259.

От М. 76 Е. са получени писмени обяснения с които е уточнено, че транспорта за превоза на стоките е осигурен от страна на получателя. Дружеството няма складово помещение и търговски обект за търговия на дребно, тъй като работи по заявки на едро, които директно се получават от клиента. Представено е свидетелство за регистрация на фискално устройство от 21.09.2017 г., приложени са фактура за закупуване на ЕКАФП и договор за гаранционно обслужване.

Предоставен е Договор за счетоводно – административни услуги с Каминкс Е. от 28.07.2017 г. – приложение 5, л.1342-1343. Няма осчетоводени фактури за такива услуги, нито извършени плащания. Няма данни за ползван счетоводен софтуер.

Представени са и копия от фискални бонове - 16 бр. – приложение № 5, л.1259/гръб/ - л.1260 за заплатени в брой стоки.

Представени са разпечатки от счетоводна програсчетоводството на М. 76 Е. :

1. Описи на закупени и продадени стоки с посочени соличества , ед.цени и стойност

по месеци – л.1323-л.1330 Стоките не са конкретизирани, без баркод - напр. латекс, филтър, течност за чистачки без марка, опаковка количество и т.н.

2. Дневници за покупки и продажби и СД за ДДС за периода м.08 – м.10.2017 г. – л.1317-л.1322

3. Оборотна ведомост за м.08.2017 г., м.09.2017 г. и м.10.2017 г. – л.1331-л.1332

4. Аналитичен регистър на М. 76 Е. сметка 411 Клиенти от 01.08.2017 г. до 31.10.2017 г. – л.1334- л.1336

5. Аналитичен регистър на М. 76 Е. сметка 501 Каса в лева от 01.08.2017 г. до 12.01.2018 г. – л.1337- л.1338 - съгласно описаните приходи по дебита на сметка 501 справка е за периода от 29.09.2017 г. до 12.01.2018г. за заплатени в брой от КТМ 33 Е. общо 537 281.75 лв.

Няма данни за сключвани трудови и граждански договори.

**3.** В дневника за покупки на КТМ 33 Е. за м.08.2017 г. е включена **фактура № 51915 от 24.07.2017 г.** , издадена от **Нотариус Ц. Г.** , ЕГН [ЕГН], за платени нотариални такси. Ревизиращият екип е установил, че КТМ 33 Е. не е подаден регистрационен опис по реда на чл.61 от ППЗДДС, не е спазено изискването на чл. 74, ал.3 от ЗДДС, поради което не е признато ползване право на данъчен кредит в размер на **6.00 лв.**

В заключение, въз основа на направените проверки, събраните вследствие на тях доказателства и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС органите по приходите обосновават, че не са представени доказателства за реално извършена или предстояща облагаема доставка, за да се приеме по безспорен начин настъпило данъчно събитие по фактурите, по които се претендира право на приспадане на

данъчен кредит.

С Жалба вх. № 53-06-5793/14.09.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП – С. ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С решение №1800 от 20.11.2018г. Ревизионен акт № Р-22220617008840-091-001 от 27.08.2018 г., издаден от ТД на НАП С. град е потвърден изцяло.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

## **Правни изводи.**

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него Ревизионен доклад № 22220617008840-092-001 от 04.06.2018 г. – л.33-69, съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД не е заявено от ревизираното лице, поради което липсата на негово обсъждане в РА не е формален порок по чл. 120, ал. 2, изр. 2 ДОПК.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220617008840-020-001/14.12.2017 г. – л.30, *изменена със* Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220617008840-020-002 от 13.03.2018 г. - л.27 *от делото*. И двете заповеди имат задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /с/с ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от [фирма] са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката.



Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен Ревизионен доклад № 22220617008840-092-001 от 04.06.2018 г. – л.33-69 от делото, съдържанието на който съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определние от 06.03.2019 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава

съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б."а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха третото и четвъртото условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши

глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индичия за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индичии биха могли да обезпечат тежщото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

С оглед яснота и избягване преповтаряне на правни мотиви, следващите правни изводи са обособени според естеството на престациите – доставки на стоки и доставки на услуги, а не по данъчни периоди или доставчици.

В разглеждания случай се установява притежаване от РЛ на издадени данъчни фактури за стоки от следните доставчици: Р. 2001 Е., ЕИК[ЕИК]; М. 76 Е., ЕИК[ЕИК], с получател жалбоподателя, които са във връзка с извършвани от него облагаеми

доставки. След съвкупен анализ на представените по делото регистри от счетоводствата на жалбоподателя [фирма] и преките му доставчици [фирма] и [фирма], съдът намира за обоснован извода на приходната администрация, че тези регистри не дават възможност за анализ на стопанските операции. Това се потвърждава и от приетата ССЧЕ, в предметния обхват на която е бил поставен и този въпрос, а в.л. е констатирало, че стоките са завеждани по сч.сметка 304 Стоки като са заприходявани стойностно и са изписвани директно на разход. Съдът намира с оглед приетите по делото доказателства за усатновено и че по отношение на процесните стопански операции, за които е била издавана фактура, липсват аналитични записи - относно вид, количество, ед.цена и др., което от своя страна не дава възможност за проверка съответствието на изписаните стоки от доставчиците и заприходените стоки от клиента. Последното е валидно както за отношенията Р. 2001 Е. и М. 76 Е. като доставчици на клиент КТМ 33 Е., така и когато КТМ 33 е доставчик. В приетите като доказателства по делото Описи на закупени и продадени стоки с посочени количества, ед.цени и стойност по месеци – л.1323-л.1330 Стоките не са конкретизирани, без баркод - напр. латекс, филтър, течност за чистачки без марка, опаковка количество и т. н. Отново в заключението си в.л. посочва, че след анализ на относимата документация по доставките, продадените от КТМ Е. стоки се изписват стойностно като обща сума и няма възможност за анализ отчетени ли са приходи от продажбите на конкретни стоки.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., G. H. BV срещу S. van F. /C-342/87, R., стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г. S. & C. AG & Co. KG срещу F. В. и М. S. срещу F. Е. /C - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.).

Приемо-предаване на стоките, предмет на всяка една посочените по-горе спорни фактури, не е надлежно доказано нито в хода на проведеното административно производство, нито в съдебното такова. Не е изготвен и какъвто и да е друг документ, без оглед наименованието му, който да е двустранно подписан от посочените доставчици и [фирма], съдържащ констатации за мястото, на което е осъществено фактическото предаване на видовете и количествата стоки, предмет на спорните фактури. От [фирма], независимо от дадените от съда указания в този смисъл, не са представили справка за стокския поток по количества и единични цени, няма данни за резервните части на автомобилите - каталожен номер, модел, марка, година на производство на МПС и др. Отделно от това в.л. Е констатирало при изготвяне на експертизата, че в счетоводните регистри по сметка 304 Стоки стоките са заприходявани само стойностно и са изписвани директно на разход. Липсата на аналитични записи прави невъзможно да се проследи получените при доставките стоки използват ли се за последващи доставки на клиенти в извършваната от

жалбоподателя търговска дейност, на кои клиенти са продадени и отчетени ли са приходи от продажбите на същите стоки. По аналогичен начин са отразени покупките и продажбите в счетоводните регистри на преките доставчици на жалбоподателя Р. 2001 Е. и М. 76 Е.. Без да е удостоверено реално предаване на стоката вещно-транслативното правно действие на продажбата, чийто предмет са вещи, определени по рода си, е недоказано.

Освен че липсват преки доказателства за предаване на стоките, респ. за извършване на услугите от дружествата на ревизираното лице, не се доказва превоз или транспортиране на същите, конкретизиран пункт на товарене /място или дружество, от което са закупени/ и т.н. От представените пътни листа и договор за наем на МПС, сключен между Р. 2001 Е. като наемател и [фирма] с ЕИК[ЕИК] като наемодател /л.215/ и при извършена проверка от ревизиращия екип е установено, че посоченото МПС не е собственост на наемодателя. На л.215-гръб е приложено копие от талон на товарен автомобил И. рег. [рег.номер на МПС] издаден на 30.06.2015 г. В представените 45 бр. пътни листа /л.219-л.264 от делото/ като водач на МПС е посочен управителя на Р. 2001 Е., който не притежава правоспособност за управление на товарен автомобил. Нито един пътен лист няма подписи на служебни лица и подпис на шофьор. Отделно от това Приложените по делото приемо-предавателни протоколи са с липсващи реквизити /не са подписани и подпечатани от „получил“ и „съставил“/. Няма посочено материално отговорно лице, адрес на товарене е разтоварване, не е посочено кой товари и кой разтоварва стоката, няма данни за МПС превозило стоката. И двете фирми не притежават собствени МПС, няма осчетоводени и платени фактури за нает транспорт.

Дори да се приеме, че същите протоколи доказват последваща реализация на стоките, то тази последваща реализация, без проведено пълно доказване на предходна реалност на доставка на стоки, не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит (аргумент от т. 33 на цитираното по-горе решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г., където двете групи обстоятелства – реалност на доставката и последваща реализация единствено в своята кумулативност биха обосновали право на приспадане на данъчен кредит). Последното е логически и правно обосновано, доколкото макар и последващата реализация да сочи на получени от ревизираното лице стоки (доколкото без тях би била немислима последваща реализация), то тя самостоятелно не би могла да докаже, че същите стоки са доставени именно от доставчиците, сочени като такива в приложените данъчни фактури, а не от трети лица или пък да са създадени с ресурс на самото ревизирано лице.

Формираният по-горе извод за недоказаност на реалността на доставки на стоки по фактури, издадени от горните доставчици: [фирма] и [фирма] не се опровергава от обстоятелството, че по преписката са представени фискални бонове за извършени плащания в брой, тъй като плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС такъв факт представлява преминаването на собствеността върху стоката, респективно – извършването на услугата, поради което този именно факт жалбоподателят по пътя на пълното доказване следва да установи. Плащането, дори и да бъде доказано би представлявало само една индиция за извършена доставка на стока и не би могло самостоятелно (без наличие на други кореспондиращи му преки или косвени доказателства) да създаде сигурно убеждение

(целено от пълното доказване) относно подлежащия на доказване факт – реалност на доставката.

С оглед на така изложеното по-горе се налага извод за липса на доставки на стоки по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС, доколкото не се доказва както, че доставчиците са разполагали със съответните стоки, така и че реално са се разпоредили със същите в полза на жалбоподателя.

На следващо място, в настоящия случай се установява притежаване от РЛ на издадена данъчна фактура за доставка на услуга отразена в дневника за покупки на КТМ 33 Е. за м.08.2017 г. - фактура № 51915 от 24.07.2017 г. , издадена от **Нотариус Ц. Г. ,** ЕГН [ЕГН], за платени нотариални такси.

В случая приложимия ред за установяване е този по чл.74 ЗДДС. Условие за ползване на данъчен кредит е дружеството, което желае да се ползва от същия да подаде регистрационен опис по реда на чл.61 от ППЗДДС. Това условие не е спазено, а не се и твърди да е било спазено от страна на [фирма], поради което и правилно и законосъобразно приходната администрация е отказала правото на приспадане на данъчен кредит и по процесната фактура.

В обобщение следва, че липсата на преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е могло да обезпечи още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства (договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, протоколи за извършена работа и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за неуспешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.

### **Относно разноските в съдебното производство.**

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 100 лв. , определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив. По отношение на допуснатата и приета съдебно-счетоводна експертиза ответника следва да бъде осъден да заплати и сумата от 652,18 лв. По сметка на АССГ.

**С тези мотиви, съдът**

**РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт NoP-22220617008840-091-001/27.08.2018г., потвърден от Директора на ТД на НАП-гр.С. с Решение No 1800/20.11.2018г.

**ОСЪЖДА** [фирма] с ЕИК[ЕИК] да заплати на Териториална дирекция на НАП С. град деловодни разноси в размер на 1100 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма] с ЕИК[ЕИК] да заплати на АССГ сумата от 652,18 лв. Деловодни разноси.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

**СЪДИЯ:**