

# РЕШЕНИЕ

№ 2509

гр. София, 14.04.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав**, в публично заседание на 17.03.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Доброслав Руков**

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **2545** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. чл. 156, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК. Делото е образувано по жалба на [фирма], чрез управителя В. В., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, офис 1 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221418005725-091-001/22.05.2019 г., потвърден мълчаливо от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП. В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство, [фирма] е представило многобройни документи, от които може да се направи извод, че то е участвало активно в посредническата сделка между [фирма] и [фирма]. Същата е доведена до успешен край именно с помощта на жалбоподателя. Инвокирани са доводи, че във връзка получените доставки от [фирма] също представени писмени документи – договори, приемателно-предавателни протоколи, документи за плащане и т.н., сочещи реалността на тези доставки, Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено и че съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Някои от тях са коментирани избиращо и преднамерено. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че доставчикът му е допуснал евентуално грешка при воденето на счетоводството и не е отразил коректно извършените сделки. Предмет на последните са строително-монтажни работи, които са приети и няма спор, по отношение на вложените материали и извършването на

услугите. В случая договорът е подписан по реда на чл. 301 от ТЗ, същият е изпълнен, а коректното му изпълнение се потвърждава от съставените от страните документи. Според жалбоподателя, във връзка с констатирания липси на закупени материали от [фирма], в тежест на органите по приходите е да установят и да докажат, какви точно стоки липсват, кога са закупени, упражнено ли е право на приспадане на данъчен кредит и т.н. Мотиви относно тези обстоятелства липсват в РА.

Жалбоподателят претендира от съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част, като му присъди направените разноски.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат Ж.. В дадения от съда срок са представени допълнителни писмени бележки.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Б. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Представени са допълнителни, подробни писмени доводи.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221418005725-020-001 от 20.09.2018 г., изменена със Заповед № Р-22221418005725-020-002 от 28.12.2018 г., издадени от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Органът възложил ревизията е бил оправомощен със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Възложено извършването на ревизия на „И.“ ЕООД за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.04.2018 г. до 31.08.2018 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22221418005725-092-001/11.03.2019 г., срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК и са представени допълнителни писмени доказателства.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22221418005725-091-001/22.05.2019 г., издаден от органа възложил, извършването на ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. В мотивите на РА са възприети изводите, изложени в РД, като възражението срещу него е прието за неоснователно.

С оспорвания РА са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) - ДДС за внасяне в размер на 176 515,00 лв. и лихви за забава в размер на 18 218,22 лв., както и ДДС за възстановяване или прихващане в размер на 36 169,89 лв., по процедура по чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, започнала през м. 06.2018 г. и приключила в м. 08.2018 г. След извършено прихващане на задължението за ДДС с подлежащия на възстановяване данък, е определен ДДС за внасяне в размер на 140 345,11 лв. и лихви в размер на 18 218,22 лв. Допълнително установените задължения са вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС за м. 04, м. 05, м. 08.2018 г. общо в размер на 81 699,46 лв. по фактури, издадени [фирма] с предмет на доставка извършени СМР и допълнително начислен ДДС за м. 04.2018 г., на основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС в размер на 161 430,16 лв. за установена липса на материали. Отделно

от горните корекции, с РА е направен извод, че по издадени фактури от ревизираното дружество в м. 04 и м. 05.2018 г. към клиента [фирма] не са налице реално осъществени доставки на посреднически услуги, но начисленият данък е дължим от ревизираното лице на основание чл. 85 от ЗДДС.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил мълчаливо.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Процесният РА е връчен на жалбоподателя по електронен път на 23.05.2019 г. Жалбата срещу РА е подадена на 05.06.2019 г. по пощата, видно от поставеното върху лицевата страна на приложения по преписката пощенски плик клеймо. Няма данни, за това кога и дали изобщо жалбата е постъпила в ТД на НАП. В Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] жалбата е постъпила на 04.11.2019 г. Срокът за произнасяне на решаващият орган е изтекъл на 04.01.2020 г. Жалбата до АССГ е подадена на 31.01.2020 г., чрез административния орган (вх. № 53-04-108), т.е. в срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

I. По задълженията по чл. 85 от Закона за данъка върху добавената стойност, установени за [фирма] във връзка със сключения договор с [фирма].

A. Фактически установявания.

[фирма] е издало на [фирма] фактура № [ЕГН]/02.04.2018 г. с ДО в размер на 89 641,67 лв. и ДДС в размер на 17 928,33 лв. и фактура № [ЕГН]/09.05.2018 г. с ДО в размер на 89 641,67 лв. и ДДС в размер на 17 928,33 лв. с предмет на доставка плащане по договор.

Жалбоподателят е представил договор за посредничество и съвместна дейност, сключен с [фирма], съгласно който страните се договарят да обединят усилията си за извършване на посреднически услуги с цел сключване на предварителен и окончателен договор за покупка на право на вземане между [фирма] и Банка П. България АД. Представеният договор е за посредничество и съвместна дейност. Не са представени доказателства във връзка с какви осъществени доставки от страна на ревизираното лице са получени плащанията и са издадени фактурите.

[фирма] е представило копия от фактурите, оборотни ведомости за м. 04 и 05.2018 г., договор за счетоводно обслужване, договор за посредничество и съвместна дейност с [фирма], договор за посредничество с [фирма], банкови документи, окончателен договор за прехвърляне на вземане, сключен между Банката и [фирма].

От [фирма] са представени фактури № 149/22.12.2017 г., № 150/01.04.2018 г., № 151/01.05.2018 г. и № 152 /01.05.2018 г., всички с предмет договор за посредничество 20.02.2018 г., издадени от [фирма] и [фирма], с предмет посредничество за сключване на предварителен и окончателен договор и всичко необходимо за прехвърляне на недвижими имоти, собственост на физически лица в

многофункционална сграда, договор за посредничество от 22.12.2017 г., с който [фирма] възлага на [фирма] да посредничи за сключване на предварителен и окончателен договор за прехвърляне на вземане на БАНКА П. БЪЛГАРИЯ АД към трето юридическо лице, доказателства за плащане, дневници на сметка 401 за 2017 г. и 2018 г. и обяснение. Съгласно обяснението, в екипа на [фирма] е имало и представители на [фирма], но [фирма] не е имало директни отношения с това дружество.

От страна на Банка П. България АД са представени копия на предварителен договор за Цесия, обяснителна записка, окончателен договор за прехвърляне на вземане с [фирма]. От приложената обяснителна записка е видно, че банката няма определена вътрешна процедура за намиране на клиенти за закупуване от трети лица на вземания на банката. Цесионерът [фирма] е бил представен като потенциален купувач на вземанията на банката от [фирма] от физически лица, с които банката има дългогодишни партньорски отношения. Не са представени доказателства за участие на [фирма] при намирането на цесионер.

Б. Анализ на изложените факти и правни изводи.

В жалбата не са наведени никакви доводи, относно незаконосъобразността на РА в тази му част. Такива не се излагат и в писмените бележки. От представения договор за посредничество и съвместна дейност от 22.12.2017 г. (приложение л. 291), сключен между [фирма] и [фирма], се установява, че страните се договарят да обединят усилията си за извършване на посреднически услуги с цел сключване на предварителен и окончателен договор за покупка на право на вземане между [фирма] и Банка П. България АД, на вземания на банката от определени физически и юридически лица.

Настоящият съдебен състав намира, че жалбоподателят не е представил доказателства, за това, че е извършил каквито и да е действия, във връзка със сключения посреднически договор. Не е без значение, че в самия договор не са упоменати конкретни задължения за дружеството във връзка с евентуалното осъществяване на бъдещите цесии. Освен описания договор, не са представени други документи, доказващи основанието за издаване на фактурите и извършените плащания. Съдът споделя, направените от органите по приходите изводи, че изготвените първични документи и издадените въз основа на тях фактури са целели единствено заобикаляне на закона и постигане на определени благоприятни резултати за дружеството. Т.е. в случая може категорично да се приеме, че липсват реални доставки, осъществени от [фирма] към [фирма], във връзка със сключения договор. Във връзка с изложеното съдът намира, че са налице предпоставките по чл. 85 от ЗДДС, според който данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112. [фирма] е издало описаните по-горе фактури, отговарящи на изискванията на чл. 112 от ЗДДС, поради което дължи начисления чрез тях ДДС.

II. По задълженията по чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка доставки, за които се твърди, че са извършени от [фирма].

За да издаде оспорения ревизионен акт, в тази му част, административният орган е приел, че за [фирма], не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесите фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по

приходите да направят заключение, че по издадените от доставчика фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно да ползва право на данъчен кредит.

А. Фактически установявания.

Доставчикът е издал към жалбоподателя 7 фактури, в периода м. 04, м. 05 и м. 08.2018 г., с които се твърди, че са документирани извършени услуги (строително-монтажни дейности). Общата сума на начисления ДДС е 81 699,46 лв. Фактурите са включени от оспорващия в дневниците му за покупки в съответните данъчни периоди и по тях е упражнено право на приспадане на данъчен кредит.

За да се провери правилността на направените от органите по приходите изводи е необходимо да се обсъди заключението (основно и допълнително) на допуснатата комплексна съдебно-счетоводна и съдебно-техническа експертиза (ССЧСТЕ).

Експертите се описали коректно наличните първични счетоводни документи и аналитични ведомости, представени в хода на ревизията. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Настоящият съдебен състав намира, че заключението следва да се кредитира като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

По отношение на техническата част, вещото лице е описало предметът на процесните доставки по фактури – доставки на медни тръби и кабели, СМР по договор, акт № 2/09.08.2018 г., акт № 3/17.08.2018 г., акт № 4/17.08.2018 г., акт № 5/22.08.2018 г. и акт № 6/28.08.2018 г. Актовете са представени от жалбоподателя и са приети като доказателства по делото. Видовете СМР и доставените материали са описани в таблиците на основното заключение (л. 142-144). Изпълнените СМР и доставени материали са във връзка с изпълнението на довършителни работи на шестетажна жилищна сграда на адрес [населено място], [улица], УПИ XVI – 1054, кв.42, по плана на [населено място], местност „В. ВЕЦ – С.“, за която е сключен Договор за изработка на 01.06.2017г. (л. 202, Приложение № 1) между [фирма], като Възложител и [фирма], като Изпълнител. Предмет на този договор е изпълнение на довършителни работи в жилищната сграда. След извършения оглед на сградата, вещото лице е констатирало, че същата е завършена изцяло и за нея има подписан Акт обр. 15 (представен като доказателство по делото). В сутеренната част в коридорите пред всички мазета в двата входа е направена настилка с гранитогрес. Направени са настилки от гранитогрес и на всички тераси на отделните апартаменти. Сградата е с изпълнена изцяло газова инсталация, като във всяка кухня са направени извод за газ за домакински уреди и извод за газово котле. В апартаментите са изпълнени с медни тръби и инсталациите за монтаж на климатиците – трасета за връзка между вътрешно и външно тяло. Апартаментите са с монтирани ключове и контакти във всички стаи. Ключове и контакти са монтирани и в общите части. Отделните жилища са с монтирани електро табла. На цялата сграда са монтирани всички дограми, като е направено обръщане на прозорците и балконските врати. На терасите на отделните апартаменти са монтирани осветителни тела тип Плафон. Направени са куфари от гипскартон да скриване на водосточните тръби. Всички фасади на сградата са завършени с изпълнена топлоизолация и завършващ слой с цветна минерална мазилка. По време на проведеното съдебно заседание инж. Т. потвърди констатациите

в заключението. Неговият общ извод е, че без СМР, за които се твърди, че са извършени от [фирма], сградата не може да бъде приета в експлоатация.

Счетоводният експерт е описал също процесните седем фактури и предмета на доставките и е посочил, счетоводните сметки, по които са били осчетоводени. Направени са констатации, че заплащането по фактури № 1.....5/25.04.2018 г. № 1.....11/09.08.2018 г. и № 1.....12/17.08.2018 г. е извършено по банков път (по последната частично). По останалите фактури не е установено ефективно заплащане. За същите е представено Споразумение за прихващане на вземания и задължения тристранно с дата 07.01.2019 г. между [фирма] от една страна [фирма] **от втора страна и [фирма] с ЕИК[ЕИК] от трета страна, с което страните се задълженията по фактурите свързани с извършените сделки между [фирма] и [фирма], ще бъдат погасявани /разплащани/ от фирма [фирма].** Вещото лице не е могло да се свърже с представител на доставчика. Констатирал е, че той е deregистриран по ЗДДС по инициатива на органите по приходите през 2020 г. Процесните фактури са включени в дневниците му за продажби през съответните данъчни периоди. В заключението са описани представените по време на ревизията документи – копия от фактурите, договор, актове обр. 19 за извършени СМР, приемателно-предавателни протоколи за доставка на материали, оборотни ведомости и списък на перносонала.

В хода на ревизията са представени документи за предходен доставчик на материалите на [фирма] – [фирма]. Той е издал фактури № [ЕГН]/26.03.2018 г. и № [ЕГН]/09.08.2018 г.

Според вещото лице, по отношение на фактура № [ЕГН]/26.03.2018 г., липсва аналитичност, в това число спецификация или опис на строителните материали с посочване на вид, количество, ед. цена, стойност, ДДС. Видно от оборотната ведомост на [фирма] за периода от 01.08.2018 г. до 31.08.2018 г. липсва стойност в начално дебитно салдо /наличност/ по счетоводна сметка 302 Материали, а по счетоводна сметка 304 Стоки началното дебитно салдо е в размер само на 64 405,90 лв. и същото е в края на периода /няма движение на стоки в посока покупко-продажба/.

По отношение на фактура № [ЕГН]/09.08.2018 г., , видно от оборотната ведомост на [фирма] за периода от 01.08.2018 г. до 31.08.2018 г. е осчетоводена по счетоводна сметка 601 Разходи за материали /дебитни обороти на същата стойност от 66050,80 лв., както и дебитно салдо по същата сметка в края на периода/. Отново липсва хронология на счетоводните записи по отношение на предходните доставки.

[фирма] за периода от 01.08.2018 г. до 31.08.2018 г., дружеството не е притежавало каквито и да било дълготрайни материални и нематериални активи.

От приложения списък с персонала на [фирма] към месец 08.2018 г. се установяват 26 лица на длъжност "общ работник" с основна заплата 510 лв. Вещото лице не констатирало наличието на трудови или граждански договори, разчетно-платежна ведомост и хронология на посочените счетоводни сметки за периода.

В заключителната част е посочено, че [фирма] през процесния период не е разполагало с техническа обезпеченост за извършване на процесните

доставки. По отношение на кадровата обезпеченост, не е установено наличието на трудови или граждански договори. Въпреки приложените фактури от предходен доставчик за закупени строителни материали и приемо-предавателни протоколи за предаването им, не може да се заключи дали [фирма] е разполагало с материална обезпеченост за извършване на спорните доставки, поради липса на счетоводна отчетност в тази посока, в т.ч.: хронология на счетоводни записи по процесните фактури и фактурите от предходни доставчици; липсва стокосен поток на материалните запаси преди и след процесния период

По изложените съображения жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

#### **Б. Анализ на изложените факти и правни изводи.**

Изложеното не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. Този факт се основава изцяло от анализа на представените доказателства. По тези съображения е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщачата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. 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 жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

Независимо, че издадените от доставчик [фирма] фактури са придружени с приемателно-предавателни протоколи и актове обр. 19, настоящият съдебен състав не може да приеме, че същият е притежавал материална, техническа и кадрова обезпеченост да ги осъществи в действителност.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя ѝ. Като частен свидетелстващ документ, съдържащ изгодни 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 индивидуализирането на вещите или на услугите, 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.).

Без да са необходими специални знания, може да се приеме, че осъществяването на подробно описаните по-горе услуги изисква материално осигуряване, логистика, опит и назначен персонал. Касае се за извършването на значителен брой строително-монтажни и ремонтни дейности, изискващи предварителна подготовка, наети квалифицирани и неквалифицирани работници, притежаването на инструменти, машини, и т.н. Не са необходими специални знания, за да се направи извода, че доставката на стотици квадратни метри гранитогрес, свързващи материали, фугиращи смеси, хиляди метри тръби, кабели, хидро-изолационни материали и т.н., изисква логистика и транспортни средства. Последните са необходими за превозване на материалите, които се твърди, че са били вложени, както и за разчистване и извозване на строителните отпадъци. Няма основание да се приеме, че дружеството е разполагало с нает персонал, въпреки представения списък за назначени 26 общи работници на посочените длъжности. Както е констатирало вещото лице не са налице данни за сключени граждански и трудови договори. Няма доказателства и за реално изплатени възнаграждения на такива работници, въпреки начисляването на разходи за заплати и осигуровки в счетоводството на [фирма]. Допълнителен аргумент в подкрепа на извода за липса на възможност дружеството да осъществи документираните с фактурите доставки е и обстоятелството, че от представените от негов предходен доставчик фактури не може да се установи, придобиването на материали, за каквито се твърди, че са вложени в описаната сграда. Заприходяването на такива материали не може да се установи и от представените от него в хода на ревизията документи.



Съдът не намира, че следва да анализира заключението на експертизата в техническата ѝ част. Без значение за спора е дали процесната сграда е била завършена и дали са извършени реално СМР от спорния вид. Важно е в случая да се установи реалния изпълнител на тези доставки. Независимо, от представените фактури, актове обр. 19 и приемателно-предавателни протоколи, съдът не може да им даде вяра, защото същите са частни документи, съставени за доказване на благоприятни за оспорващия факти. При липсата на други данни, за наличие на материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършването на спорните доставки не може да се приеме довода за тяхната реалност.

В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосновават извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Касае се за доставки на стоки и услуги, чието извършване от лицето, посочено като доставчик, следва да се докаже, тъй като същите се отличават с определена специфика. Нито в хода на административното производство, нито при извършената от вещото лице проверка са ангажирани достатъчно категорични доказателства, за това, че [фирма] е притежавало достатъчен технически, технологичен и кадрови потенциал да извърши процесните доставки на стоки. В подкрепа на направените изводи е и обстоятелството, че в хода на административното производство е установено, че доставчикът е deregистриран по ЗДДС по инициатива на органите по приходите. Не следва да се игнорира и констатацията на вещото лице, че не е установено да са издавани фактури за същите материали или услуги на други фирми по отношение на периодите на процесните доставки. Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи богатата практика на ВАС, свързана с аналогични дела. При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице коректно осчетоводяване на фактурите от доставчиците по веригата, но и следва да има категорични доказателства за реалното извършване на услугите именно от тези лица.

В случая са налице всички предпоставки, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според най-новата практика на СЕС, обективирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

По изложените съображения жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

**III. По определените задължения по Закона за данъка върху добавената стойност за данъчния период м. 04.2018 г., във връзка с констатирането на липси на закупени материали, за които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит от [фирма].**

**A. Фактически установявания.**

В хода на ревизията е констатирано, че към 01.04.2018 г. дружеството има налични материали на стойност 1 050 500,37 лв.

Според изложените в ревизионен доклад от предходното производство, констатации, е извършена частична инвентаризация на 15.02.2018 г. Закупени

и заприходени материали на стойност от 807 150,79 лв., декларирани като налични, не са установени на територията на [населено място]. [фирма] е посочило, че същите са в [населено място]. За установяването наличието на всички материали от ревизираното лице са изискани документи и обяснения относно местонахождението на наличните материали, намиращи се в склад в к. к. „Слънчев бряг“, справка на сметка 302 към датата на изготвяне с декларации за точните адреси на местонахождение на материалите, справка за покупка и влагане на материали за ревизираните периоди и обяснения относно необходимостта от покупка и съхранение на материали на стойност 807 150,79 лв. към 15.02.2018 г. в [населено място], к.к. „Слънчев бряг - Запад“, документи за покупка на материалите, доказателства за наличност и/или влагането им в обекти. Изисканите справки и обяснения не са предоставени. Впоследствие от жалбоподателя са изискани документи за покупка на налични материали на стойност - 1 187 723,62 лв. към 31.08.2018 г., актуална оборотна ведомост, доказваща налични материали към 31.01.2019 г., документи, доказващи изписване на материалите, осчетоводени в сметка 302, документи, доказващи основанието за изписване на материалите и обяснения относно необходимостта от изписване на налични материали, кога са вложени изписаните материали в сградите.

Представени са обяснение и декларация, съгласно които материалите в обект КК „Слънчев бряг“ са вложени и изписани. Не са представени документи за покупка на материалите. Посочено е, че е представена оборотна ведомост за м. 01.2019 г., която не е приложена. Не са представени документи, доказващи изписване на материалите, осчетоводени в сметка 302, основанието за изписване на материалите, период на влагане и в кои обекти.

Във връзка с изложеното, в оспорения РА е направено заключението, че заприходените материали на стойност 807 150,79 лв. към 01.04.2018 г., липсват. За същите дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, поради което и на основание чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, задълженото лице е следвало да начисли данък в размера на приспаднатия данъчен кредит.

За да се провери правилността на направените от органите по приходите изводи следва да се обсъди допълнителното заключение на ССЧСТЕ, което съдът кредитира отново.

В техническата част на заключението е посочено, че на 28.03.2013 г. е сключен Договор за изработка (лист 187-188 от Приложение №1) между [фирма], като Възложител и [фирма], като Изпълнител. Предмет на договора е извършване на ремонтни и строително монтажни дейности на обект „Жилищна Сграда За Сезонно Ползване“ в УПИ I-558, кв.1303, кк.“Слънчев бряг – запад“, област Б.. На вещото лице са представени актове обр. 19 (представени и приети като доказателства по делото), към фактури, издадени от [фирма]. Актовете са съставени, във връзка с извършени СМР в описания обект. Експертът е извършил оглед на сградата, констатирайки, че тя е в процес на изграждане, като към момента на огледа строителството видимо е спряно. На място е установено изпълнението на видове СМР (подробно описани в таблицата на л. 160), на стойност 40 353,60 лв. За тях се твърди, че са извършени от [фирма].

Според вещото лице, останалите описани СМР в актовете обр. 19 не са били

установени по време на извършения оглед. Предвид приложените по делото протоколи за отчитане на извършените СМР няма възможност да се определи дали в единичните цени са включени и количествата материали за всеки вид дейност, както и вложените материалите да бъдат отделени като вид и количество.

На счетоводния експерт е предоставен счетоводен опис към 31.12.2018 г., **справка доставки на „И.“ ЕООД** за периода от 01.01.2014 г. до 30.04.2019 г. и **оборотна ведомост за сметка 302/1/2 Строителни материали обект Б. на [фирма]** за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. (също приети като доказателство по делото).

Според вещото лице, в инвентаризационен опис на [фирма] към 31.12.2018 г. са записани: сметка 302 с аналитичност; наименование на материалите; количество; средна цена, стойност. Общата стойност на материалите към 31.12.2018 г. е 810 250,46 лв. Не е установено наличие на записи за кой обект се отнася инвентаризационния опис, нито откъде, кога и въз основа на какъв документи са закупени и заприходени описаните материали. В **Справка доставки на [фирма]** за периода от 01.01.2014 г. до 30.04.2019 г. са описани: дата; вид на документ; № на документ; сметка на заприхождаване с аналитичност; код на стоките; вид на стоките/материалите; доставчик; количество; цена; сума. Общата сума на материалите към 30.04.2019 г. възлиза на 331319,31 лв. Не е записано за кой обект са тези доставки, нито изписването на материали. В **оборотна ведомост за сметка 302/1/2 Строителни материали обект Б. на [фирма]** за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. е записано: име - строителни м-ли обект Б., начално дебитно салдо в размер на 807 150,79 лв., дебитен оборот в размер на 427,80 лв. и краен дебитен оборот в размер на 807 578,59 лв. **Записаната информация е обща, без разбивки, с невъзможност да се проследи детайлно закупуването на посочените материали.**

Експертът е цитирал справка, находяща в административната преписка, касаеща **формиране на средно претеглена цена и изписване на СМЗ на [фирма]** за периода от 01.01.2018 г. до 15.02.2018 г. Крайното салдо възлиза на 807 150,79 лв. След анализ на посочената справка, експертът е констатирал, че отново не може да се проследи детайлно източника на доставката, заприхождаването, направлението за изписване и влагането на материали на стойност 807 150,79 лв.

При така представените и анализирани документи, настоящата ДССЕ не може да даде заключение относно вида, количеството и стойността на материалите, за които се твърди, че липсват, както и да даде заключение дали от датата на закупуването им до месец 04.2018 г. са минали повече от 5 години, с оглед приложението на чл. 80, ал. 3, т. 4 от ЗДДС.

Общият извод е, че не може да се даде заключение относно вида, количеството и стойността на материалите, за които се твърди, че липсват, както и да даде заключение дали от датата на закупуването им до месец 04.2018 г. са минали повече от 5 години, с оглед приложението на чл. 80, ал. 3, т. 4 от ЗДДС.

**Б. Анализ на изложените факти и правни изводи.**

Анализът на събраните доказателства не дава възможност да настоящия съдебен състав да се съгласи с наведените от жалбоподателя доводи.

Нито по време на ревизията, нито в хода на проведеното съдебно производство са представени доказателства за източника на закупените материали на стойност 807 150,79 лв., заприходяването, направлението за изписване и влагането им. Този извод е направен от вещото лице, като съдът не намира основание да не го кредитира. Няма данни за датата на закупуването на материалите, с оглед на приложението на чл. 80, ал. 3, т. 4 от ЗДДС.

Твърденията на жалбоподателя, че тези материали са били вложени в строежа на сграда в КК „Слънчев бряг”, бяха опровергани от строителния експерт. В цитираното заключение, неоспорено от страните, се посочва, че след съпоставката с представените актове обр. 19 и наличните извършени в обекта СМР е констатирано единствено, че те са на стойност 40 353,60 лв., без ДДС – сума, значително по-малка от стойността на констатираните липси. При липса на възможност по счетоводен път да се установи, че материалите са вложени именно в строежа на този обект, не е възможно да се приеме, твърдението на жалбоподателя в тази насока, дори и във връзка с констатациите на вещото лице за изпълнението на определени СМР.

Съдът споделя довода (подкрепен с цитирана практика на ВАС) на пълномощника на ответника, че в случая е приложим общия принцип, че никой субект не може да черпи права от собственото си неправомерно поведение. Оспорващият е бил длъжен да представи доказателства, че или притежава и упражнява фактическата власт, върху отразените в счетоводството му материалите на стойност 807 150,79 лв. към 01.04.2018 г., или да докаже, че същите са били вложени в конкретен обект или продадени на друго лице.

При липса на представени доказателства за влагането или продажбата на материалите и при неоспорените констатации, касаещи декларираните данни в дневниците за покупки на [фирма] за периода до инвентаризацията, следва да се приеме, че дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит за закупени материали и стоки. В тази връзка е неоснователен довода на жалбоподателя, че в тежест на органите по приходите е било да докажат, точно за кои закупени материали, чиято липса е установена, е упражнено право на приспадане на данъчен кредит. При положение, че лицето е упражнило правото си на приспадане за данъчен кредит за материали и стоки, в размер далеч надвишаващ стойността от 807 150,79 лв. на липсващите материали, не е необходимо да се изследва въпроса точно, кои закупени материали липсват и каква била стойността на приспаднатия данъчен кредит за тях. Органите по приходите правилно са се позовали на разпоредбата на чл. 37, ал. 4 от ДОПК, съгласно която в случай че субектът не представи изискани по реда на ал. 3 доказателства, може да се приеме, че те не съществуват, т.е. в случая липсата на документи, във връзка с влагането или продажбата на липсващите материали, сочи, че такива не съществуват, поради което за липсващите материали, на стойност 807 150,79 лв., следва да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при

съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,  
**Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,**

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], чрез управителя В. В., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, офис 1 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221418005725-091-001/22.05.2019 г., потвърден мълчаливо от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** [фирма], с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 4115 (четири хиляди сто петнадесет) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.