

РЕШЕНИЕ

№ 7595

гр. София, 16.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 21.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **11334** по описа за **2020** 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], чрез И. С. К., в качеството му на представляващ, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220219008535-091-001/06.07.2020 г., издаден от ТД на НАП С. град и потвърден с Решение № 1490/28.09.2020 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, с който са определени допълнителни задължения по реда на ЗДДС в общ размер на 15 644,00 лв. и лихви за забава в размер на 997,20 лв.

Счита, че реалността на услугите се доказва с представените в хода на ревизията писмени доказателства, а процесните фактури са издадени законосъобразно към момента на възникване на данъчното събитие, т.е. налице е данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 от ЗДДС и е изпълнено условието на чл.71, ал.1, т. 1 от ЗДДС. Иска съдът да отмени оспорения ревизионен акт.

В с.з. страните, чрез процесуални представители поддържат жалбата, респективно отговора към нея и желаят постановяване на съдебно решение в искания от тях смисъл.

По фактите.

Жалбоподателят [фирма] извършва дейност свързана с с извършване на монтажни дейности – полагане на облицовки и настилки.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220219008535-020-001/ 27.12.2019 г. е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за ДДС за данъчните периоди от 01.02.2019 г. до 30.11.2019 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на декларирания от дружеството електронен адрес на 07.01.2020 г., от която дата започва да тече определеният 3-месечен срок за извършване на ревизията. Със Заповеди за изменение на
на ЗВР
№Р-22220219008535-020-002/01.04.2020г.иР-22220219008535-020-003/05.05.2020 г. срокът за приключването на ревизията е бил продължаван, като е определен краен срок за приключването ѝ до 05.06.2020 г.

Така цитираните заповеди са издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено по електронен път искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22220219008535-040-001/28.01.2020 г., в отговор на което са представени такива.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на основния клиент [фирма], ЕИК[ЕИК], както и на доставчиците [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Резултатите от контролните действия са отразени в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП).

С Протокол №1614442/20.05.2020 г. е документирано посещение в офис на счетоводно обслужващото дружество [фирма], където е извършен преглед на счетоводна и търговска документация на ревизирания субект.

Извършени са проверки на данни в информационната система на НАП.

Във връзка с мотивирано искане на ревизиращия екип, на основание чл. 121, ал. 1 от ДОПК е издадено Постановление №С200022-023-0000104/16.01.2020 г., с което са наложени предварителни обезпечителни мерки – запор на банкови сметки.

В резултат на предприетите процесуални действия ревизиращите органи са направили следните констатации:

[фирма] е вписано в Търговския регистър на 07.12.2015 г. и регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 26.03.2018 г. Установено било, че през ревизираните периоди дружеството е декларирало сключен трудов договор с 1 лице, назначено на длъжност „оператор машина за рязане на скални материали“.

През ревизираните периоди [фирма] е декларирало извършени облагаеми доставки с получатели [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма] и други юридически и физически лица. В хода на ревизията не са констатирани основания за извършване на корекции на декларираните данни за извършени доставки и начислен данък.

През ревизираните периоди [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставка на стоки и услуги, издадени от доставчици с рисков профил, в т.ч.: по 2 фактури, издадени от [фирма] с общ размер на начисления ДДС – 986,00 лв. и по 10 фактури, издадени от [фирма] с общ размер на начисления ДДС – 14 940,00 лв., като фактурите са включени в дневниците за покупки на ревизираното дружество и съответно в справките-декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди с посочен предмет на доставките – извършени СМР.

Органите по приходите са предприели и действия по извършване на насрещни

проверки на доставчиците.

По отношение на доставките, фактурирани от [фирма] ревизираното дружество не е представило доказателства нито в отговор на връченото му ИПДПОЗЛ, нито при извършения преглед на място на оригиналните търговски и счетоводни документи. В хода на извършената насрещна проверка на [фирма] е връчено по електронен път ИПДПОЗЛ. От страна на доставчика е представена издадена от него фактура №1294/28.02.2019 г. с данъчна основа в размер на 2 790,00 лв. и начислен ДДС – 604,00 лв., с предмет „мраморни фаши полирани“ и получател [фирма]; аналитични регистри на счетоводни сметки, оборотна ведомост за м. 02.2019 г.; фактура, издадена от предходен доставчик; договор за наем на бетонова площадка в производствена база в [населено място]. Други фактури с получател ревизираното дружество и писмени обяснения във връзка с доставките не са представени. След проверка на информационната система на НАП било установено, че доставчикът е отразил посочената фактура в дневника си за продажби за съответния данъчен период. От справка за състоянието на действащите трудови договори било установено, че [фирма] е декларирало сключени трудови договори с лица, назначени на длъжности „каменоредач“ и „общ работник строителство сгради“, които съответстват на декларираната дейност.

Поради непредставяне от страна на [фирма] фактурите, издадени от [фирма], съгласно констативната част на РД на ревизираното дружество е следвало да се откаже право на приспадане на данъчен кредит в размер на 604,00 лв. за данъчен период 02/2019 г. и в размер на 382,00 лв. за данъчен период 06/2019 г. на основание чл. 71, ал. 1 от ЗДДС. Видно от таблица №1 от РД и РА, корекция на декларираните от задълженото лице данни е извършена само през данъчен период 02/2019 г. със сума в размер на 604,00 лв.

По отношение на доставките, фактурирани от [фирма] ревизираният субект е ангажирал фактури за доставки, договори, протоколи обр. 19 за извършени и подлежащи на заплащане СМР, фискални бонове, счетоводни справки и регистри и други, подробно описани в РД. При извършената насрещна проверка на доставчика, ИПДПОЗЛ с адресат [фирма] е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В отговор проверяваното дружество не е представило никакви доказателства. По данни от информационната система на НАП е установено, че посоченият доставчик има регистрирано фискално устройство на обект за строителни услуги в [населено място], [улица], с който обаче не са регистрирани плащания в периодите на фактуриране. Процесните фактури, по които [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит са отразени в дневниците за продажби на издателя, с изключение на фактури №[ЕГН]/04.11.2019 г. с данъчна основа – 8 200,00 лв. и ДДС – 1 640,00 лв. и №[ЕГН]/18.11.2019 г. с данъчна основа – 8 280,00 лв. и ДДС – 1 656,00 лв. Било установено, че в периода на фактуриране [фирма] не е имало действащи трудови договори.

Във връзка с установеното ревизиращите са приели, че реалното изпълнение на фактурираните от [фирма] доставки на СМР не е доказано по категоричен и безспорен начин нито от страна на ревизирания субект, нито от неговия доставчик, независимо, че са издадени данъчни фактури за това. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 14 940,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

Предвид извършените корекции и на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви в общ размер на 997,20 лв.

Ревизията приключва с РА № Р-22220219008535-091-001/06.07.2020 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 06.07.2020 г. Същият е оспорен и потвърден с Решение 1490/28.09.2020 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 СТЕ. От заключението на експерта по ССЕ се установява, че последното е проследило документалната обосновааност на всяка от процесните фактури, издадени от ревизираното лице. Приело е, че получаването на спорните доставки е било осчетоводено при жалбоподателя, подробно описано в предходната част. Плащанията са извършвани изцяло в брой съответстват на посоченото количество в количествено – стойностните сметки за всеки обект по документи. Според представените фискални бонове. Счетоводните записи по фактура № [ЕГН]/28.02.2019 г., издадена от [фирма] на [фирма] е била осчетоводена при доставчика съобразно приложените документи по начин, подробно описан в констативната част на заключението. Посочило е, че не може да обвърже процесните доставки директно с последващи такива вземайки в предвид доказателствата по делото. Установило е, че фактура № [ЕГН]/28.02.2019 г., издадена от [фирма] от [фирма], е била отразена в дневника за продажби, респективно в СД за ДДС на доставчика за съответния данъчен период. По отношение на фактура с № № [ЕГН]/18.11.2019 г. и [ЕГН]/04.11.2019 г. издадени от [фирма] на [фирма] на са били включени в дневника за продажби, респективно в СД за ДДС на доставчика за м.11.2019 г. Останалите фактури, описани в Таблица 2 от констативната част са били отразени в дневниците за продажби и СД за ДДС на [фирма] за съответните данъчни периоди.

Съдът кредитира заключението на вещото лице в съвкупност с останалите доказателства по делото, като обективно и безпристрастно дадено и неоспорено от страните.

От заключението на експерта по СТЕ се установява, че закупените и доставени стоки са от същия вид съгласно Количествено – стойностните сметки и са вложени на посетените обекти, както и количествено вложените материали. Експертът е приложил и снимков материал. Съдът кредитира заключението на вещото лице в частта, с оглед събраните доказателства по делото, както и констатациите изложени в ССЕ.

По приложимото право.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосновааността 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 приложенияте 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 издадената заповед 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.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД 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.

В законоустановения срок по чл.117, ал.5 от ДОПК е постъпило възражение срещу доклада. Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА от органа по приходите. РА е връчен надлежно. 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, 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.

Относно определените задължения по ЗДДС.

Предметът на спор между страните са непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 15 644,00 лв. и лихви за забава в размер на 997,20 лв. по фактури издадени от [фирма], [фирма]. Правните норми, които уреждат обществените отношения относно упражняването правото на приспадане на данъчен кредит се съдържат в разпоредбите на чл. 68 - 72 от ЗДДС.

По отношение на фактура с №[ЕИК]/26.06.2019 г. съдът установи, че съгласно констативната част на РД на ревизираното дружество е следвало да се откаже право на приспадане на данъчен кредит в размер на 382 лв. за данъчен период 06/2019 г. на основание чл. 71, ал. 1 от ЗДДС. Видно от таблица № 1 от РД и РА, корекция на декларираните от задълженото лице данни е извършена само за данъчен период 02/2019 г. Видно от ССЕ вещото лице посочва, че не е установило да е издавана такава фактура от [фирма], както е описано в РД. Приложена е такава, но същата е с издател [фирма] със същите стойности. Във връзка с посоченото, съдът не следва да се произнася по посочената фактура, тъй като не е била извършена корекция на

декларирания от ревизираното лице данъчен резултат.

Предвид събраните доказателства в хода на ревизията и в настоящото съдебно производство, съдът намира, че неправилно е приложен материалният закон по отношение на фактурите с номера № [ЕГН]/18.11.2019 г. и [ЕГН]/04.11.2019 г. с издател [фирма] и по фактура № [ЕГН]/28.02.2019 г. издадени от [фирма] и [фирма] с № [ЕГН]/02.10.2019 г.: № [ЕГН]/07.10.2019 г., № [ЕГН]/05.11.2019 г.: № [ЕГН]/14.11.2019 г. № [ЕГН]/11.10.2019 г., № [ЕГН]/12.11.2019 г., № [ЕГН]/15.10.2019 г.: № [ЕГН]/09.10.2019 г. Съображенията за това са следните.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стока/услуги по смисъла на чл. 6/9 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 стока/услуга по смисъла на чл. 6/9 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 ревизираното лице 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 стоки и 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 по всяка от процесните фактури има изпълнение в съответствие с изискванията на възложителя, т.е. осъществена е реална доставка на стока/услуга.

Съдът споделя тези доводи, по отношение на фактура с № [ЕГН]/28.02.2019 г. издадени от [фирма] и издадените от [фирма] фактури с № [ЕГН]/02.10.2019 г.: № [ЕГН]/07.10.2019 г., № [ЕГН]/05.11.2019 г.: № [ЕГН]/14.11.2019 г. № [ЕГН]/11.10.2019 г., № [ЕГН]/12.11.2019 г., № [ЕГН]/15.10.2019 г.: № [ЕГН]/09.10.2019 г. и номера № [ЕГН]/18.11.2019 г. и [ЕГН]/04.11.2019 г. с издател [фирма]

Основната дейност на ревизираното лице е свързан със строително – монтажни дейности – полагане на облицовки и настилки.

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 определение от 11.03.2021 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, всеки един от така посочените елементи съдът намира за доказан от страна на данъчно задълженото лице.

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 неособственик 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 индиция за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индикации биха могли да обезпечат тежашото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

Видно от приложените по делото документи, спорните фактури, издадени от

доставчика [фирма] с номер [ЕГН]/28.02.2019 г. и [фирма] с № [ЕГН]/02.10.2019 г.: № [ЕГН]/07.10.2019 г., № [ЕГН]/05.11.2019 г.: № [ЕГН]/14.11.2019 г. № [ЕГН]/11.10.2019 г., № [ЕГН]/12.11.2019 г., № [ЕГН]/15.10.2019 г.: № [ЕГН]/09.10.2019 г. са били осчетоводени при дружеството-жалбоподател.

По отношение на фактура с номер [ЕГН]/28.02.2019 г. издадена от доставчика [фирма], съдът с оглед доказателствата по делото намира за устояно, че разплащането по фактурата е извършено в брой, което се установява и от заключението на в.л. по ССЧЕ, като експертът е посочил това обстоятелство в колона 7 на Таблица 1 от експертната. Наличен е разплащателен документ - фискален касов бон. Счетоводните операции, показани по-горе са намерили отражение в хронологични дневници на съответните счетоводни сметки за периода. Фактурата, описана в Таблица 1 е отразена в дневника за покупки, респективно в СД за ДДС на [фирма] през съответния данъчен период и по тях е ползван данъчен кредит от дружеството. Съгласно Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221720005518-141-001/11.06.2020 г., съставен от ТД на НАП за [фирма] /документът се намира на стр. 26-27 в приложение 1 по делото/, процесният доставчик е представил документи, относими към настоящото дело, както следва: фактура № [ЕГН]/28.02.2019 г. , издадена на [фирма]; аналитични регистри на счетоводни сметки 4532 ДДС продажби; гр. 70 - сч. с/ка 701, Приходи от продажба на продукция; 501 Каса в лв. за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. фактура № [ЕГН]/13.11.2018 г. , издадена от [фирма] на [фирма]; Оборотна ведомост за периода от 01.02.2019 г. до 28.02.2019 г., разчетно-платежна ведомост за м. 02.2019 г., договор за наем от 02.01.2019 г. между [фирма] като Наемодател и [фирма] като Наемател на производствена база в кв. Калкас [населено място] - бетонова площадка 500 м2.

От представените документи /стр. 30-35 в приложение 1 по делото/ и във връзка с поставените задачи, ССЕ е установила, че по отношение на процесната доставка по фактура № [ЕГН]/28.02.2019 г. , издадена на [фирма], при доставчика [фирма] . Съгласно ПИНП № П-22221720005518-141-001/11.06.2020 г., от проверка в информационната система на НАП е безспорно установено, че фактура № [ЕГН]/28.02.2019 г., издадена на [фирма] е отразена в дневника за продажби, респективно в СД за ДДС на [фирма] за съответния данъчен период.

По отношение на фактури с номера № [ЕГН]/02.10.2019 г.: № [ЕГН]/07.10.2019 г., № [ЕГН]/05.11.2019 г.: № [ЕГН]/14.11.2019 г. № [ЕГН]/11.10.2019 г., № [ЕГН]/12.11.2019 г., № [ЕГН]/15.10.2019 г.: № [ЕГН]/09.10.2019 г. , издадени от [фирма] експертът е разгледал приложените по делото и предоставени от счетоводството на жалбоподателя документи, спорните фактури, издадени от доставчика [фирма] са били осчетоводени при дружеството-жалбоподател както следва:

За начисленото задължение към доставчика:

Д-т счет. с/ки 602 Разходи за външни услуги /дан. основа/

Д-т счет. с/ка 4531 Начислен данък за покупките /ДДС/

К-т счет. с/ка 401 Доставчици /обща стойност/

за извършените плащания към доставчика:

Д-т счет. с/ка 401 Доставчици

К-т счет. с/ка 501 Каса в лв.

Експертът е установил, че азплащането по фактурите е било извършено в брой, както е посочено в колона 7 на Таблица 2. Налични са разплащателни документи - фискални касови бонове. Счетоводните операции, показани по-горе са намерили отражение в

хронологични дневници на съответните счетоводни сметки за периода.

Фактурите, описани в Таблица 2 са отразени в дневниците за покупки, респективно в СД за ДДС на [фирма] през съответния данъчен период и по тях е ползван данъчен кредит от дружеството. Съгласно приложените по делото документи, процесните фактури са издадени въз основа на:

По ф-ра № [ЕГН]/02.10.2019 г.: Договор за извършване на строително-монтажни работи от 05.09.2019 г., сключен между [фирма] като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет: " чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши СМР, а именно обработки и монтаж на изделия от естествен камък на обект еднофамилна къща [населено място], кв. С. въз основа на количествено-стойностни сметки Приложение 1." Към фактурата има съставени: количествено-стойностна сметка и протокол А-19-№ 1 от 02.10.2019 г. /налични в приложенията по делото/, подписани и заверени от двете страни. Описанието на същите съвпада с предмета на доставката в договора.

По ф-ра № [ЕГН]/07.10.2019 г.: Договор за извършване на строително-монтажни работи от 15.09.2019 г., сключен между [фирма] като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет:" чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши СМР, а именно обработки и монтаж на плотове и маси от технически камък доставка на Възложителя въз основа на количествено-стойностни сметки Приложение 1." Към фактурата има съставени: количествено-стойностна сметка и протокол А-19-№ 1 от 07.10.2019 г. /налични в приложенията по делото/, подписани и заверени от двете страни. Описанието на същите съвпада с предмета на доставката в договора.

По ф-ра № [ЕГН]/09.10.2019 г.: Договор за извършване на строително-монтажни работи от 10.09.2019 г., сключен между [фирма] като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет:" чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши СМР, а именно обработки и монтаж на интериорни облицовки - обръщания, пробивания на отвори, монтаж на плотове и маси от естествен камък на обект административна зала, находящ се на ул. Р. и А., [населено място] въз основа на количествено-стойностни сметки Приложение 1." Посочил е още, че Към фактурата има съставени: количествено-стойностна сметка и протокол А-19-№ 1 от 09.10.2019 г. /налични в приложенията по делото/, подписани и заверени от двете страни. Описанието на същите съвпада с предмета на доставката в договора.

По ф-ра № [ЕГН]/05.11.2019 г.: Договор за извършване на строително-монтажни работи от 15.10.2019 г., сключен между [фирма] като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет:" чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши СМР, а именно обработки и монтаж на интериорни облицовки - обръщания, пробивания на отвори, монтаж на плотове и маси от естествен камък на обект административна зала, находящ се на ул. Р. и А., [населено място] въз основа на количествено-стойностни сметки Приложение 1." Посочил е, че към фактурата има съставени: количествено-стойностна сметка и протокол А-19-№ 1 от 05.11.2019 г. /налични в приложенията по делото/, подписани и заверени от двете страни. Описанието на същите съвпада с предмета на доставката в договора.

По ф-ра № [ЕГН]/14.11.2019 г.: Оферта; количествено-стойностна сметка и протокол А-19-№ 1 от 05.11.2019 г. /налични в приложенията по делото/, подписани и заверени от двете страни. Обект: бул. Д., административна сграда на НАП, [населено място].

По ф-ри № [ЕГН]/11.10.2019 г. и № [ЕГН]/12.11.2019 г.: Договор за извършване на строително-монтажни работи от 20.09.2019 г., сключен между [фирма] като

Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет: " чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши СМР, а именно обработки и монтаж на каменни фасадни облицовки съгласно одобрен работен проект на обект хотел Regency Hyatt, находящ се [населено място] въз основа на количествено-стойностни сметки Приложение 1." Посочил е още, че към фактурите има съставени: количествено-стойностни сметки и протоколи А-19-№ 1 /налични в приложенията по делото/, подписани и заверени от двете страни. Описанието на същите съвпада с предмета на доставката в договора.

По ф-ра № [ЕГН]/15.10.2019 г.: Договор за извършване на строително-монтажни работи от 15.08.2019 г., сключен между [фирма] като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет: " чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши СМР, а именно направа на бетонова основа за полагане на метални маси и обработка на плотове от естествен камък в производствена база, находяща се в [населено място], [улица] въз основа на количествено-стойностни сметки Приложение 1." Към фактурата има съставени: количествено-стойностна сметка и протокол А-19-№ 1 от 15.10.2019 г. /налични в приложенията по делото/, подписани и заверени от двете страни. Описанието на същите съвпада с предмета на доставката в договора. В своето заключение експертът след преглед на приложените оборотни ведомости за периоди м.10.2019 г. и м.11.2019 г. дружеството е реализирало приходи от продажби на стоки и услуги, за м.10.2019 г. са както следва: приходи от продажби на стоки в размер на 11 563,81 лв. и приходи от продажби на услуги в размер на 25 080,00 лв., за м.11.2019 г. приходи от продажби на стоки в размер на 20 997,81 лв. и приходи от продажби на услуги в размер на 45 059,00 лв. От приложените хронологични записи на ревизираното дружество за периода 01.02.2019 г. до 30.11.2019 г. приходите от продажби са били осчетоводени, както следва за начисленото вземане от клиента: Д-т смет. с/ки 411 Клиенти, к-т смет. с/ка 702 Приходи от продажби на стоки, к-т смет. с/ка 703 Приходи от продажби на услуги, к-т смет. с/ка 4532 Начислен ДДС продажби. Издадени са фактури за продажби, които са отразени в дневниците за продажби, респективно в СД за ДДС на жалбоподателя за съответните данъчни периоди. Описани в Таблица 2 по-горе, издадени на [фирма] са включени в дневниците за продажби, респективно в СД за ДДС на [фирма] през съответните данъчни периоди.

Изложеното мотивира съда да приеме, че е налице документална обоснованост на процесните фактури. Налице са и преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице е проявило дължима грижа и е обезпечило още в хода на своята търговска дейност, като е съставило различни по вид писмени доказателства (договори, приемо-предавателни протоколи, количествено стойностни сметки, протоколи за извършена работа и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за успешно 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. Така посочените в ССЕ установявания се подкрепят и от СТЕ, както и от приложения по последната снимков материал. От заключението на експерта по СТЕ се установява, че закупените и доставени стоки са от същия вид съгласно Количествено – стойностните сметки и са вложени на посетените обекти, както и количествено вложените материали.

По отношение на спорните фактури с номера № [ЕГН]/18.11.2019 г. и [ЕГН]/04.11.2019 г. с издател [фирма]. 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.

По ф-ра № [ЕГН]/18.11.2019 г.: Договор за извършване на строително-монтажни работи от 02.11.2019 г., сключен между [фирма] като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет: " чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши СМР, а именно обработки и монтаж на шапки и облицовки по бордове на обект хотел Regency Hyatt, находящ се [населено място] въз основа на количествено-стойностни сметки Приложение 1." Към фактурата има съставени: количествено-стойностна сметка и протокол А-19-№ 1 от 18.11.2019 г. /налични в приложенията по делото/, подписани и заверени от двете страни. Описанието на същите съвпада с предмета на доставката в договора.

По ф-ра № [ЕГН]/04.11.2019 г.: Договор за извършване на строително-монтажни работи от 05.11.2019 г., сключен между [фирма] като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет: " чл. 1. Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши СМР, а именно монтаж на облицовка от естествен камък по интериорна стена на обект хижа [населено място] въз основа на количествено-стойностни сметки Приложение 1." Към фактурата има съставени: количествено-стойностна сметка и протокол А-19-№ 1 от 04.11.2019 г. /налични в приложенията по делото/, подписани и заверени от двете страни. Описанието на същите съвпада с предмета на доставката в договора.

Предвид изложеното съдът намира за доказана документалната обосновааност на тези фактури. Установява се, както притежаване от РЛ на издадени данъчни фактури за стоки от доставчика [фирма], от една страна, така и с оглед констатациите на в.л. по приетата СТЕ, което на място в посочените обекти е констатирало извършените работи, поради което съдът следва да приеме, че е налице както реалност на доставката, така и последваща реализация в своята кумулативност, което обосновава право на приспадане на данъчен кредит.

Мотивиран от изложеното съдът намира, че жалбата за основателна.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] ревизионен акт № Р-22220219008535-091-001/06.07.2020 г., издаден от ТД на НАП С. град и потвърден с Решение № 1490/28.09.2020 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, с който са определени допълнителни задължения по реда на ЗДДС в общ размер на 15 644,00 лв. и лихви за забава в размер на 997,20 лв.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен

съд на Република България, в четирнадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: