Р Е Ш Е Н И Е
№ 3175

гр. София, 13.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 42 състав,** в публично заседание на 13.02.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Калина Арнаудова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **10296** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 25311 от 26.10.2012 г. по описа на Административен съд София-град (АССГ), подадена от [фирма] срещу ревизионен акт № [ЕГН] от 17.04.2012 г. издаден от главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – С., в частта по установените с него задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчен периоди м.08.2009 г., обжалван по административен ред и потвърден с решение № 2056 от 21.08.2012 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" ("ОДОП") – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП в посочената част.

Жалбоподателят в жалбата си и в представени по делото писмени бележки излага подробни съображения за незаконосъобразност на обжалвания ревизионен акт. Сочи, че в нарушение на чл. 115, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт е издаден без да е извършена проверка на наличните документи на място в офиса на дружеството, както и че от ревизиращия екип са изискани само определени документи, сред които не са изискани копия от експедиционни бележки или товарителници. На следващо място посочва, че за периода 01.01.2009 г. – 18.09.2009 г. на доставчика [фирма] е извършена ревизия, приключила с РА № [ЕГН] от 07.03.2011 г., при която спрямо [фирма] е приложена разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС. Жалбоподателят счита, че от събраните в ревизионното производство доказателства безспорно се установява, че през ревизирания период [фирма] е извършило строеж на пететажна масивна

жилищна сграда с магазин и подземни гаражи върху УПИ № Х. – 2171 по плана на [населено място], местност М. 1, кв. 13 и кв. 13б (нов). Твърди, че по време на цялата си дейност дружеството е закупувало цимент единствено от доставчика [фирма], като цялото необходимо количество цимент, доставено на няколко пъти, е фактурирано при последната доставка с фактура № 1311 от 04.08.2009 г., платена по касов път срещу получен фискален бон от регистриран касов апарат. Излага, че през 2009 г., предвид продажба на апартаменти, е използвало фактурираната стока (цимент) за извършване на последващи облагаеми доставки, като за 2009 г. реализирало приход от 456 030, 00 лв. без ДДС – обстоятелство, което според жалбоподателя се приема и от органа по приходите, доколкото същият е констатирал, че обектът е изграден на етап Акт 15 и финансирането му се извършва със средства от продажби. Посочва, че по отношение на [фирма] е налице предпоставката за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а именно – притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред. Излага, че в ревизирания данъчен период, доставчикът [фирма] е издал фактура с включен ДДС, която е включена в регистъра за продажби и е отразена в справката – декларация по ЗДДС за този период. Посочва, че практиката на Съда на Европейския съюз (С.) признава правото на добросъвестен получател по доставка да приспадне данъчен кредит в случаите, когато има подозрения за данъчна измама от предходни доставчици или доставчикът не е изпълнил своите задължения по ЗДДС. Счита, че непредставените от доставчика документи – товарителници и други, не представляват основание за приспадане на данъчен кредит от получател по доставката. Цитираният чл. 65 от Закона за автомобилните превози (З.) единствено указва, че екземпляр от товарителницата може да се предостави на получателя, но това не е задължително. Отбелязва, че техническият ръководител на обекта се е подписал на получените експедиционни бележки. Позовава се на практика на С. и на ВАС. Моли съда да постанови решение, с което да отмени РА в обжалваната му част, както и да му присъди направените по делото разноски.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика" („ОДОП") – С. при ЦУ на НАП, с променено наименование в хода на процеса, чрез процесуалния си представител, моли съда постанови решение, с което да отхвърли жалбата като неоснователна и да остави в сила ревизионния акт в обжалваните части, по мотиви изложени в решението на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението" („О."). Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, I-во отделение, 42-ри състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1113360 от 01.12.2011 г. издадена на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, е възложено извършването на ревизия на [фирма] представлявано от О. К. С., за задължения на дружеството по данък върху добавената стойност за данъчен период м.08.2009 г. Извършването на ревизията е възложено на В. И. С. на длъжност главен инспектор по приходите и Р. И. Н. – на длъжност инспектор по приходите. Тя съдържа реквизитите по чл. 113, ал. 1 от ДОПК. В нея е определен срок за извършване на ревизията до един месец считано от датата на връчване на заповедта за възлагане. ЗВР е надлежно връчена на представляващия

дружеството – О. К. С. на 09.12.2011 г. След направено искане за продължаване срока за извършване на ревизия на основание чл.114, ал.1 от ДОПК, от В. И. С. на длъжност главен инспектор по приходите, е издадена ЗВР № 1200147 от 06.01.2012 г., с която е удължен срокът за приключване на ревизията до 09.02.2012 г. ЗВР № 1200147 от 06.01.2012 г. е връчена на представляващия дружеството О. К. С. на 09.01.2012 г. Заповедите са издадени от компетентен орган по приходите С. Т. К. – началник сектор "Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП – [населено място], упълномощена по силата на заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП – [населено място]. Процесната ревизия е повторна за посочения период и е във връзка с указания по решение № 1973 от 01.04.2011 г. на директора на дирекция „О." – С. при ЦУ на НАП.

В хода на ревизионното производство са извършени поредица от процесуални действия с цел на установяване на относимите факти и обстоятелства. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на [фирма] е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) с изх. № К. - 472 от 25.01.2012 г., връчено на представляващия дружеството на 26.01.2012 г. От ревизираното лице са представени изисканите документи: нотариален акт за учредяване на право на строеж, разрешение за строеж, предварителни договори за покупко – продажба на недвижими имоти, оборотни ведомости, главна книга, аналитичност на подсметки, фактури за покупки, справки за наличие на недвижими имоти, Д. и други активи.

На основание чл. 45, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчика на жалбоподателя [фирма]. На въпросното дружество е извършена насрещна проверка, обективирана в протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) № 22 – 46 – 1113360 – 01/17.01.2012 г. На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК до горепосоченото дружество е изготвено ИПДПОЗЛ № 05 – 24 – 20 – 214/28.12.2011 г. Установено е, че доставчикът не може да бъде открит на декларирания от него адрес за кореспонденция. За връчване на искането е приложен редът по чл. 32 от ДОПК, като на 10.01.2012 г. в офис „С." на ТД на НАП - С. са представени част от исканите документи с вх. № 05-24-20-214/10.01.2012 г. – извлечение от дневник за продажби, хронологична ведомост, заверено копие на фактура №1311 от 04.08.2009 г. и касова бележка.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК от ревизиращите органи е издаден ревизионен доклад (РД) № 1200147 от 23.02.2012 г. на [фирма] с предвиденото в чл. 117, ал. 2 от ДОПК съдържание. Р. доклад е връчен на представляващия дружеството на 20.03.2012 г. – след срока по чл. 117, ал. 4 от ДОПК. В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК ревизираното лице не се е възползвало от правото си да подаде писмено възражение срещу констатациите в РД.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК (в релевантната редакция) С. Т. К. – началник сектор "Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП – [населено място] е издала заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1200147 от 27.02.2012 г., с която е определил компетентният да издаде РА орган по приходите – В. И. С. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С..

В срока по чл. 119, ал. 3 от ДОПК (в релевантната редакция), определеният със З. компетентен орган е издал РА № [ЕГН] от 17.04.2012 г. Последният е връчен на 03.05.2012 г. на Б. Г. К. – пълномощник на [фирма]. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

С РА е установено, че през ревизирания период [фирма] е извършвало основно следните дейности: производство на керамични продукти - тухли и керамични блокове, строителство и продажба на недвижими имоти. Прието е, че дружеството - жалбоподател извършва строителство на „5 етажна жилищна сграда с магазини и подземни гаражи", [населено място], М. 1, кв. 13, УПИ ХХУ1-2171, като притежава нотариален акт № 20, том III, рег. № 6707, дело № 383 от 06.04.2007 г. за учредяване право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на жилища, магазини и гаражи, находящ се в [населено място], М. 1, кв.13, УПИ ХХУ1-2171. Установено е, че [фирма] притежава Разрешение за строеж № 146/05.12.2006 г., издадено от СО, район „М.". Органът по приходите е посочил, че от страна на жалбоподателя са представени документи, от които става ясно, че обектът е изграден на етап получаване на акт № 15. Органът по приходите е установил още, че дружеството финансира дейността си със средства от продажби. Органът по приходите е констатирал, че на прекия доставчик [фирма] е извършвана ревизия по ЗДДС с обхват периода от 01.01.2009 г. до 18.09.2009 г., приключила с РА № [ЕГН]/07.03.2011 г. връчен на 04.04.2011 г., необжалван и влязъл в сила. Заключението на ревизиращия екип по тази ревизия е, че [фирма] неправомерно начислява ДДС по смисъла на чл. 70 ал. 5 от ЗДДС на клиентите си по издадени фактури включени в дневниците за продажби за периода на ревизията. Спрямо [фирма] е приложена разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС. Органът по приходите е посочил, че влезлите в сила ревизионни актове, в които вече са изследвани спорните сделки, представляват официални документи, издадени от орган по приходите в това му качество, по определена форма и ред, и по силата на чл. 179 от ГПК имат обвързваща сила по отношение на констатациите от този орган и установените с тях факти.

Видно от РД и издадения въз основа на него РА, в резултат на проведеното ревизионно производство е извършена корекция на декларираната данъчна основа на получените доставки и на данъчния кредит за данъчен период м.08.2009 г., като е установен ДДС за внасяне в размер на 6 500,00 лв. и са начислени лихви в размер на 1 657, 69 лв. Корекцията е извършена на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 във вр. с чл.6 от ЗДДС, като е отказано право на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 6 500, 00 лв. по фактура № [ЕГН] от 04.08.2009 г., издадена от [фирма] ЕИК[ЕИК], с предмет на доставката – цимент СЕМII – 126, 5 т. с включен транспорт. След извършен преглед и анализ на представените в хода на ревизионното производство документи (включително такива представени от самия доставчик), компетентният орган по приходите е приел, че в цената на фактурирания цимент е включен и транспортът, осъществен директно от производителя към обекта на фирма [фирма], с транспорт – собственост на производителя. Приел е обаче, че това твърдение се явява неподкрепено с никакви доказателства, доколкото в хода не ревизионното производство не е представена товарителница, а съгласно чл. 51, ал. 1 от З. товарителниците се изготвят в три оригинални екземпляра, подписани и подпечатани от изпращача и превозвача. След пристигане на товара на предвиденото в товарителницата място получателят получава втория екземпляр от товарителницата и товара срещу подпис съгласно чл. 65 от З.. Посочил е, че съгласно чл. 37, ал. 4 от ДОПК, когато задълженото лице не представи изисканите по реда на ДОПК доказателства, органът по приходите приема, че те не съществуват и преценява само събраните в хода на производството доказателства. С оглед гореизложеното органът

по приходите направил извод, че по процесната фактура не се доказва наличие на възникнало данъчно събитие по смисъла на чл.25 от ЗДДС и извършена доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, водещо до изискуемост на данъка, респективно до възникване право на приспадане на данъчен кредит по реда на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС. Предвид това и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС във вр. с чл.6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 6 500,00 лв. по фактура № 1311 от 04.08.2009 г., издадена от [фирма].

Р. акт е обжалван от [фирма] по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Жалбата на дружеството е регистрирана с вх. № 53-02-268 от 17.05.2012 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ [населено място]. В срока по чл.156, ал. 6 във вр. с ал. 5 от ДОПК във връзка с постъпила жалба срещу РА до Административен съд София-град с вх. № 53-02-481/15.08.2012 т. горестоящият административен орган е издал решение № 2056 от 21.08.2012 г., с което РА е потвърден.

В хода на ревизионното и съдебното производство са представени и следните документи касаещи спорната доставка:

Представени са съпътстващи бележки към процесната фактура - 7 бр. експедиционни бележки, както следва: № 174 от 06.08.2009 г., № 193/11.08.2009 г., № 208/16.08.2009 г., № 224/29.08.2009 г., № 233/02.09.2009 г. , № 251/09.09.2009 г., № 267/14.09.2009 г. Всички експедиционни бележки са всяка за 14 тона цимент за обект в М. 1.

Представен е и нотариален акт № 20, том III, рег. № 6707, дело № 383 от 2007 г. за учредяване на право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на жилища, магазини и гаражи, находящ се в [населено място], М. 1, кв.13, УПИ Х. – 2171.

Представени са още дневник на продажбите на [фирма] за м.08.2009 г., дневник на покупките на [фирма] за м.08.2009 г., инвентарна книга към 31.12.2009 г., оборотна ведомост за периода 01.08. – 31.08.2009 г., ведомост за заплати за м.08.2009 г., данъчен амортизационен план за 2009 г.

В хода на съдебното производство, по искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза. Заключението на експертизата е изготвено от вещото лице С. Г. Д. - К., не е оспорено от страните и е прието по делото, като съдът го възприема като компетентно изготвено. В заключението си вещото лице посочва, че в изпълнение на поставените му задачи се е запознало с материалите по делото и се е свързало със счетоводната къща, обслужваща счетоводството на жалбоподателя. От заключението на експерта се установява, че процесната фактура е осчетоводена като е дебитирана сметка 302 „Материали“, дебитирана е сметка 4531 „Начислен данък за покупките“ и е кредитирана сметка 501 „Каса в лева“. Посочено е, че фактурата е включена в дневника на покупките и справка – декларацията по ЗДДС за данъчен период м. 08.2009 г. Вещото лице е установило, че към фактура № 1311 от 04.08.2009 г. има съпътстващи документи, а именно: 7 броя експедиционни бележки, както следва: № 174/06.08.2009 г. за 14 тона цимент; № 193/11.08.2009 г. за 14 тона цимент; № 208/16.08.2009 г. за 14 тона цимент; № 224/29.08.2009 г. за 14 тона цимент; № 233/02.09.2009 г. за 14 тона цимент; № 251/09.09.2009 г. за 14 тона цимент и № 167/14.09.2009 г. за 14 тона цимент. Експертът е установил, че общото количество цимент в експедиционните бележки от [фирма] към [фирма] е 98 тона. Съгласно счетоводната отчетност при жалбоподателя закупените материали, заприходени по дебита на сметка 302 „Материали“ са вложени в строителството на жилищен блок в[жк]. Счетоводните операции за влагането на материалите в строителството са

взети с дата 31.12.2009 г. и са: дебит сметка 601 „Разходи за материали основни“ на кредит сметка 302 „Материали“, аналитично ниво 10 – ж. блок – М.; дебит на сметка 613, анал. Ниво 16 – жил. Блок М. на кредит сметка 601 „Разходи за материали основни“. В заключителната част експертът е направил извод, че процесната фактура с предмет доставка на цимент е осчетоводена в счетоводството на [фирма], като към същата е налице приложен касов бон с дата 04.08.2009 г. на стойност 39 000,00 лв. Посочил е, че общото количество на предадения цимент съгласно експедиционните бележки е 98 тона, докато по фактура са 162,5 тона. Посочено е, че фактурата е включена в дневника за покупките и справка – декларация по ЗДДС за ревизирания данъчен период – м.08.2009 г. Вещото лице е заключило, че по счетоводни данни към дата 31.12.2009 г. циментът е вложен в строителството на жилищна сграда в[жк].

В хода на съдебното производство, по искане на жалбоподателя е допусната съдебно-техническа експертиза. Заключението на експертизата е изготвено от вещото лице О. И. С., не е оспорено от страните и е прието по делото, като съдът го възприема като компетентно изготвено. В заключението си вещото лице посочва, че [фирма] извършва строителство на пететажна жилищна сграда с магазини и подземни гаражи в [населено място], М. 1, кв.13, УПИ Х. - 2171. Посочва се още, че дружеството притежава нотариален акт № 20, том III, рег. № 6707, дело № 383 от 06.04.2007 г. за учредяване на право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на жилища, магазини и гаражи, находящ се в [населено място], М. 1, кв. 13, УПИ Х. – 2171.Посочено е още, че на дружеството е издадено разрешение за строеж № 146 от 05.12.2006 г., издадено от Столична община, район „М.“. Вещото лице и направило извод, че фактурираният цимент е вложен в изграждането на строежа на пететажна масивна жилищна сграда с магазин и подземни гаражи върху УПИ Х. – 2171 по плана на [населено място], местност М. 1, кв.13. При зададени въпроси в съдебно заседание експертът уточнява, че във всеки вид СМР като компонент участва цимент с изключение на електро – и ВИК довършителни работи. Обяснява, че циментът не се отчита отделно в строителството, а като съставна част от единичните цени на всички видове СМР. Отчитането става като вид СМР. Всеки вид СМР се остойностява за единица квадратен метър – вид дейност, с анализна цена. За единица СМР тя включва труд, механизация, материали и допълнителни разходи. Именно в този елемент се включва разходната норма за единица цимент. За използването му се изписва от склада от материално задълженото лице на обекта или друго такова, което го влага в съответния строителен обект. Преди предаване на обекта, на етап отчитане, се прави техническа норма – форма КС 28, която отчита всички полагащи се материали в обекта и се съпоставя с всички изписани материали от обекта като по този начин се осъществява контрол. Съставянето на КС 28 не е задължително, тъй като не фигурира в Наредбата за актове и протоколи по време на строителство. КС 28 се прави от техническия ръководител на обекта и се проверява от техническия отдел на фирмата. Значението на КС 28 е, че по него се установяват техническите параметри на необходимия цимент и се съпоставят с фактически използваните количества цимент. Процесните 160 т. цимент не покриват изцяло нуждите за цимент на сградата, а поемат само определени видове довършителни работи. Обяснява, че КС 28 отчита цимента като материал по

вид – марка и количество, като сигнатурата на цимента в процесната фактура е техническа, а марката на цимента – по Български държавни стандарти.

При така установеното от фактическа страна, Административен съд София-град, I-во отделение, 42-ри състав, обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срок срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт № [ЕГН] от 17.04.2012 г. е издаден от В. И. С. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.. Лицето издало ревизионния акт е определено за компетентен орган по издаването му със заповед № К 1200147 от 27.02.2012 г., издадена на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Предвид изложеното съдът намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл. 7, ал. 1 т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК (в релевантната редакция) правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на адмнистративнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. При извършване на ревизията е спазен предвиденият в чл. 114, ал. 1 във вр. с ал. 2 от ДОПК срок. Р. доклад е издаден на 23.02.2012 г. – т.е. в 14 дневния срок след изтичането на срока за извършване на ревизията предвиден в чл. 117, ал. 1 от ДОПК. Връчването на РД след посочения в чл. 117, ал. 4 от ДОПК тридневен срок не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срокът в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не препятства правото на защита на ревизираното лице. РА е издаден в срока по чл. 119, ал. 3 от ДОПК (в релевантната редакция). Не съставлява съществено нарушение на процесуалните норми невръчването му на ревизираното лице в 7-дневния срок по чл. 119, ал. 4 от ДОПК. Цитираната разпоредба е инструктивна и насочена към ревизиращите органи, като нарушаването на инструктивния срок няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Ето защо посочените процесуални нарушения не могат да бъдат основание за отмяна на РА.

Спорът в разглеждания случай е за наличие или липса на реално извършена доставка по смисъла на ЗДДС, между [фирма], от една страна и доставчикът

по процесната фактура [фирма]. При преценката на основателността на жалбата съдът съобрази както приложимите правни разпоредби, така и решение на Съда на Европейския съюз от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 и решение на Съда на Европейския съюз от 13 февруари 2014 г. по дело C-18/13.

Съгласно чл. 6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Стока, по смисъла чл. 5, ал. 1 от ЗДДС е всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обръщение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция.

Видно от решение на С. от 6 декември 2012 година по дело C-285/11, в т. 31 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, че: „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 решението). 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 въз основа на обективни данни се установи, че самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама (т. 38), а също и в случаите когато знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС извършена от доставчика или друг стопански субект. Съгласно т. 43 от решението е посочено, че тъй като отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки.

В случая, от съдържащите се по преписката документи, съдът намира, че се доказва извършването на реална доставка, като предпоставка за възникване

правото на приспадане на данъчен кредит от страна на [фирма].
На първо място фактурата, издадена на жалбоподателя от [фирма], е включена в дневника за покупки на [фирма] и е намерила отражение в подадената справка-декларация за ДДС за данъчен период м.08.2009 г. от страна на жалбоподателя. На следващо място по делото не е спорно и това се установява от събраните доказателства, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ (фактури), по процесната доставка.

Налице са доказателства за заприходяване на стоките в счетоводството на жалбоподателя, както и доказателства за последващата им реализация чрез влагането им в строителството на жилищна сграда в [жк]. Съгласно заключението на вещото лице по назначената ССЕ, неоспорено от страните и прието от съда като обективно и компетентно изготвено, счетоводните операции за влагането на материалите в строителството са взети с дата 31.12.2009 г. и са: дебит сметка 601 „Разходи за материали основни“ на кредит сметка 302 „Материали“, аналитично ниво 10 – ж. блок – М.; дебит на сметка 613, анал. Ниво 16 – жил. Блок М. на кредит сметка 601 „Разходи за материали основни“. В заключението на вещото лице по назнчената СТЕ експерът също е направил категоричен извод, че циментът е вложен в строежа на пететажна масивна жилищна сграда с магазин и подземни гаражи върху УПИ №Х. -2171 по плана на [населено място], местност М. 1, кв. 13. Обстоятелството, че въпросният обект е изграден на етап получаване на Акт № 15, установено от вещото лице по СТЕ, е прието изрично и от органа по приходите в резултат на представени от страна на жалбоподателя документи в хода на ревизионното производство, и е отразено в оспорвания РА.

Безспорно наличието на реална доставка като факт от обективната действителност е част от съдържанието на самото понятие за данъчен кредит съобразно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС. Доказателствата за реалното осъществяване на доставката могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност да осъществянане на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото й реализиране. Счетоводното отразяване на приходи по спорните доставки в счетоводството на жалбоподателя, за което ответникът не оспорва, че е редовно водено, указва, че доставките са послужили за последваща икономическа дейност и за облагаеми доставки, които са обективирани във фактури, издадени от жалбоподателя на други доставчици и включени в СД по ЗДДС и дневниците за продажби. Доколкото от страна на приходната администрация не са ангажирани доказателства за участието на жалбоподателя в данъчна измама, както и за наличието на обективни данни, че доставките, в които жалбоподателят е участвал нагоре или надолу по веригата на ДДС са били част от данъчна измама, за която той е знаел или е бил длъжен да знае, то очевидно е, че предпоставките за упражняване на правото на данъчен кредит от страна на жалбоподателя за процесния период е налице. В тази насока следва да се отбележи, че от заключението на ССчЕ се установи по безспорен начин осчетоводяването на стоките.

Наистина липсват документи за транспортирането на стоките, както и за

кадровата и техническата обезпеченост на доставчика, но следва да се имат предвид представените още в хода на ревизионното производство 7 бр. експедиционни бележки, както и обяснителна записка на изпълнителния директор на [фирма] на стр. 58 по делото. В последните О. С. – изпълнителен директор на [фирма] заявява, че доставчикът [фирма] се явява посредник между производителя на стоката и нейния потребител. В цената на фактурирания цимент е включен и транспортът, осъществен към обекта в М. 1 с транспорт – собственост на производителя, а самото разтоварване на стоката е извършено от персонала на [фирма]. Действително съгласно списък на служителите към м.08.2009 г. на стр. 25 от делото и ведомост за заплати на стр. 64 от делото, в процесния период при [фирма] има назначени 16 лица на трудов договор. Изброеното, съвпадащо с констатациите на проверяващите, че през ревизирания период жалбоподателят разполага с техническа, технологична и кадрова обезпеченост – транспортни средства и персонал, опровергава изводите на органа по приходите.

Предвид изложеното може да се направи извод, че [фирма] е получило стоката - предмет на процесната фактура, и е използвало получената стока (цимент) в дейността си чрез построяването на жилищна сграда. Процесната доставка обслужва една от основните дейности на жалбоподателя – строителство и продажба на недвижими имоти.

Следва да се отбележи, че ненамирането на доставчика на адреса за кореспонденция и непредставянето на част от изисканите от него документи в хода на ревизионното производство не изключват възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Като мотив за постановяваен на отказ органът по приходите е използвал и обстоятелсвото, че на прекия доставчик [фирма] е извършвана ревизия по ЗДДС за периода 01.01.2009 г. – 18.09.2009 г., в резултат на която е установено че посоченото дружество е начислявало неправомерно ДДС по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, вследствие на което по отношение на доставчика е приложена разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС. Неправилно е възникването на правото на данъчен кредит се обвързва с поведението на прекия доставчик, тъй като жалбоподателят би бил поставен в неравностойна позиция. Да се приеме, че представените от жалбоподателя и доставчиците му доказателства са недостатъчни, би означавало да се вменят неоправдано тежки задължения на регистрираните по ЗДДС лица да съставят и поддържат отчетност, различна от установеното в закона и търговската практика. Биха се създали и предпоставки за административен произвол, тъй като при положение, че изискуемите доказателства за реалност не са определени в закона, данъчният орган винаги ще може да претендира, че те не са достатъчно убедителни по вид и/или по количество.

Именно в тази връзка следва да се спомене Решение на С. от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, с което е дадено задължително тълкуване на чл. 167, чл. 168, буква „а”, чл. 178, б. „а”, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС. Съгласно т. 1 от диспозитива на цитираното решение посочените

разпоредби не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Съгласно т. 2 от диспозитива на същото решение разпоредбите на чл. 167, чл. 168, буква „а", чл. 178, б. „а", чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвет от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това, че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Съгласно посоченото решение на Съда на Европейския съюз член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

Именно данъчните органи са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице. (т. 62 от решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 на Съда на Европейския съюз). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. За да улеснят изпълнението на тази задача, членове 245 и 249 от посочената директива предоставят на данъчните органи право на достъп до фактурите, които данъчнозадълженото лице е длъжно да съхранява съгласно член 244 от

същата директива. Съгласно мотивите на посоченото решение на Съда на Европейския съюз, като налага на данъчнозадължените лица определени изисквания, при чието неизпълнение може да бъде отказано право на приспадане данъчната администрация прехвърля, в разрез с посочените разпоредби, собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица. В ревизионния акт няма конкретни констатации за извършени данъчни измами, но има такива за липса на реалност на доставката по процесната фактура, издадена от [фирма], което рефлектира върху възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по фактурите - жалбоподателя. В случая с поведението на доставчика и непредставянето от негова страна на всички изискани доказателства, касаещи доставката към [фирма] се обосновава задължение за жалбоподателя. Както в ревизионния акт, така и в решението на решаващия административен орган не се съдържат каквито и да било изводи, че жалбоподателят лично е извършил неправомерни действия. Наред с това видно от констатациите в РД дружеството е водило счетоводството си в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството, Националните счетоводни стандарти и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. На практика се описва неправомерно поведение, за което не са събирани и обсъждани обективни данни и не е направена съответната правна квалификация.

От гореизложеното се налага изводът, че РА е издаден в противоречие с Директива 2006/1128ЕС и Решенията на Европейския съд по прилагането й, съгласно които не може да има зависимост между правото на приспадане на данъчен кредит и начисляването на ДДС и че поведението на доставчиците категорично е неотносимо към правото на данъчен кредит, тъй като е недопустимо стопанските права на жалбоподателя да бъдат накърнявани заради поведението на трети лица. В този смисъл, след като [фирма] е изпълнило своите задължения във връзка с ДДС и не разполага с правна възможност да осъществява контрол върху действията на своите доставчици относно изпълнението от тяхна страна на задълженията им по ЗДДС, то дружеството-жалбоподател има право и следва да му бъде признато претендираното право на приспадане на данъчен кредит. Съдът приема за приложимо в конкретния случай на тълкуването, дадено в решение от 21.06.2012 г. на С. по съединени дела С-80/2011г. и С-142-2011г. и решение от 13.02.2014 г. по дело С-18/2013 г. - приходният орган не е доказал, въз основа на обективни данни, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, а ревизираното лице разполага с данъчни фактури, отразяващи действително придобити стоки, които са заплатени от жалбоподателя, поради което има право на данъчен кредит в размер, съответстващ на платения ДДС по фактурите. Като са достигнали до противни правни изводи ревизиращите органи са постановили РА при неправилно приложение на закона, поради което и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК същият следва да бъде отменен.

По разноските:

При този изход на спора, заявеното от процесуалния представител на жалбоподателя искане за присъждане на разноски е основателно и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, съдът следва да осъди ответника - директора на дирекция “О.” (понастоящем дирекция „ОДОП“) – [населено място] при ЦУ на НАП да възстанови от бюджета си направените от жалбоподателя разноски по делото в размер на 1 030, 00 лв., от които 50, 00 лв. – за заплатената от жалбоподателя държавна такса, 800, 00 лв. за заплатено от него адвокатско възнаграждение и 180, 00 лв. – за заплатеното от него възнаграждение за вещи лица.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 42-ри състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] ревизионен акт № [ЕГН] от 17.04.2012 г. издаден от главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – С., в частта по установените с него задължения по ЗДДС за данъчен периоди м.08.2009 г., обжалван по административен ред и потвърден с решение № 2056 от 21.08.2012 г. на директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА директора на дирекция “Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите да възстанови на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място],[жк], [улица], от бюджета на дирекция “Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата от 1 030, 00 лв., представляваща направени по делото разноски.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: