

РЕШЕНИЕ

№ 2442

гр. София, 08.05.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

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

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **3473** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-2202-1308760-091-01/15.12.2014 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП С. - възложил ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 380 от 16.03.2015 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] в общ размер на 286 308,00 лв. и начислени лихви за забава в размер на 42 034,32 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправните разпоредби, практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и на Върховния административен съд (ВАС) по аналогични казуси и противоречие с действителните факти. Поддържа, че в хода на ревизията са представени всички релевантни към реалността на доставките на стоки и услуги доказателства и дружеството е спазила всички разпоредби на ЗДДС, за да се признае правото му на данъчен кредит (ДК). Счита, че

органите по приходите не са изпълнили добросъвестно задълженията си по чл.3 и чл.5 ДОПК, поради което не могат поради собственото си бездействие по установяване на релевантните за казуса обстоятелства, да определят допълнителни данъчни задължения. Сочи, че не са използвани всички процесуални способности за установяване на факти и обстоятелства по отношение на преките доставчици. Счита, че правото на ДК не е обвързано с действията на доставчиците му. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

В открито съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. Х. Х., който моли жалбата да бъде уважена, а РА отменен. Претендира разноски по представен списък.

Ответникът Директор на ДОДОП - [населено място] оспорва жалбата чрез юрк. С. М.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия № 1308760/20.09.2013 г., издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“, при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД- 01-552/07.05.2013 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията за данъци по ЗДДС за данъчни периоди от 16.04.2013 г. до 31.08.2013 г. Заповедта е връчена на 09.10.2013 г., на упълномощено лице. Заповедта е изменена със ЗВР № 1311104/06.12.2013 г.; ЗВР № 1400207/ 09.01.2014 г. и ЗВР № 1401045/06.02.2014 г., с които е удължен срока на ревизията до 09.03.2014 г. Със Заповед № 1400158/07.03.2014 г. производството по извършване на ревизията е спряно на основание чл. 34, ал.1, т. 2 от ДОПК, и на основание чл. 35 от ДОПК е възобновено със Заповед № Р-2202-1308760-143-01/08.10.2014 г. Със заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-2202-1308760-020- 05/08.10.2014 г. е изменен екипа, извършващ ревизията. Описаните заповеди са издадени от компетентния орган, издал първоначалната заповед за възлагане на ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад № Р-2202-1308760-092-01/17.10.2014 г., връчен на 17.11.2014 г. Ревизираното лице не се е възползвало от правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и не е подало възражение срещу ревизионния доклад.

Ревизията приключва с РА № Р-2202-1308760-091-01/15.12.2014 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на

НАП С. - възложил ревизията и А. К. К. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С РА № Р-2202-1308760-091-01/15.12.2014 г., са установени задължения за ревизирания период в размер на 369 787,68 лв., при декларирани суми от лицето за внасяне в размер на 41 445,36 лв. С ревизионния акт не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 286 308,00 лв. и са установени задължения за лихви в размер на 42 034,32 лв. - предмет на спора в настоящото производство.

Съгласно изложеното в акта, през ревизирания период дружеството е извършвало основно дейност, свързана с търговия със сухо мляко, лимонена киселина, млечна киселина, рафинирано палмово масло, изолат, картофено нишесте, суха суроватка.

В резултат на извършени основание чл. 45 от ДОПК извършени насрещни проверки на други задължени лица - доставчици на жалбоподателя, както следва: [фирма]; [фирма]; [фирма], както и на други доставчици. Установените при проверките резултати са описани в раздел IV по ЗДДС - установени факти, обстоятелства и доказателства за тях /стр. 6 - стр. 16/ на РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА.

Въз основа на извършения анализ и съпоставка на събраните доказателства, органът по приходите издал акта прави извода, че създадените документи не документират реални доставки на стоки от чуждите контрагенти към [фирма] и съответно от [фирма] към [фирма]. Направено е заключението, че дори да е налице стокосен поток той е от чуждестранните контрагенти директно към [фирма] и по фактури с издател [фирма] няма безспорни доказателства за наличие на доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, което прави данъкът, отразен в тях начислен без основание. Начисленият ДДС по издадените фактури от [фирма] не е внесен в приход на бюджета.

В хода на ревизията е установено също така, че доставчикът [фирма] няма наети лица по трудови правоотношения, т.е. същият не притежава необходимите кадрови ресурси да закупи и прехвърли стоката предмет на сделка по фактурите, издадени на [фирма]. Направено е заключението, че участието на прекия доставчик [фирма] в стопанските операции е единствено документално.

Формиран е изводът, че документалното оформяне на сделките между [фирма] и [фирма] е било единствено с цел ревизираното дружество да получи фактури, които

да му осигурят възможност да ползва право на данъчен кредит, което не би могъл да упражни в случаите на ВОП, предвид задължението за отразяване на протоколите по реда на чл. 117 от ЗДДС, както в отчетен регистър дневник на покупки, така и в отчетен регистър дневник на продажби.

Реалните доставчици на стоките /сухо мляко обезмаслено и суха суроватка/ по процесите фактури са „L. I. S. Z O. O.“, „M. S.. S.R.O.“ и „M. spol. s r.o.“, с които всъщност са водени търговските взаимоотношения директно от страна на В. Н. Р. - търговски директор на [фирма]. Няма данни за водени преговори от представляващият дружеството доставчик [фирма] X. В. О.. Фактът, че поръчките в Полша и Ч. се правят от търговския директор на ревизираното лице от името и за сметка на [фирма] е категорично доказателство, че на [фирма] е било известно, че [фирма] не е разполагало с възможност да осъществи доставките.

В конкретния случай липсват доказателства за реалното получаване на стоките от лицето, сочено като доставчик по процесите фактури - [фирма], като едновременно с това е установено също, че стоките са доставени при [фирма], тъй като е налице и последваща реализация на същите, т. е. прието е наличие на относителна субективна симулация. Направен е изводът, че ревизираното лице - получател е знаело или не е възможно да не знае, че доставката е привидна, съответно доставчикът не е лицето, което е посочено в документите е подкрепен и от анализа на фактическата обстановка - начинът, по който е осъществен контакт с доставчиците от Полша и Ч., както и лицата, които се явяват съдоговорители при осъществяването на сделката на всички етапи на изпълнение - превоз, предаване и приемане на предмета на доставката, съпроводителни документи и т.н.

РА е връчен на 18.12.2014 г. и оспорен по административен ред в срока по чл.152, ал.1 от ДОПК с жалба вх.№ 53-06-97 от 07.01.2015 г. В срока по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК е постановено Решение № 380 от 16.03.2015 г., с което РА е потвърден, в която част е предмет на съдебно оспорване съгласно чл.156, ал.1 ДОПК.

В хода на съдебното производство е допусната и изслушана съдебно-счетоводна експертиза. Относно въпроси 1.1, 1.3, и 1.4 са налице констатации в РА и не е налице спор. тъй като е установено, че процесите фактури са включени в дневника за покупки на жалбоподателя. уточнени са вида и количеството на процесите стоки, както и че стоките са използвани за последващи доставки.

При отговора на въпрос 1.5., вещото лице не е установило извършени транспортни разходи и документи при жалбоподателя, съответстващи на стоката по процесите фактури. По счетоводни данни са установени транспортни разходи по ВОП, които нямат отношение към процесите фактури.

При отговора на въпрос 2.2., констатациите на вещото лице, че ДДС по процесите фактури е начислен, но не е внесен, са идентични с констатациите в РА.

По отношение на извършени плащания от страна па [фирма] към неговите доставчици, вещото лице е констатирало само осчетоводяване на плащания /стр. 26, абз. 1 от ССЕ/, без да са му представени /такива не са представени и по делото/

първични документи за извършените плащания /платежни нареждания, извлечения от сметка и т.н./.

На въпрос 2.4. относно наличие на транспортни разходи и документи, съответстващи на процесните стоки, вещото лице в табличен вид е изброило издадените от [фирма] фактури за транспортни услуги към [фирма] за процесните периоди, като от така направеното изброяване не може да се направи категоричен извод за транспортиране именно на фактурираните към жалбоподателя стоки и да се обвърже коя фактура за извършен транспорт към превоза на кои от процесните стоки, респективно към кои покупни фактури се отнася.

В хода на съдебното производство е разпитан св. В. Р. в качеството му на управител на жалбоподателя и св. Х. О., в качеството му на управител на [фирма].

При разпита и двамата свидетели са дали неясни отговори по отношение на транспорта на процесните стоки. Св. Р. е заявил, че е имало случаи и той да търси транспорт, както и че е ангажиран превозвач който е намерен пръв и на по-добра цена. Св. О. е заявил, че доколкото си спомня и двамата са отговаряли за превоза и не си спомня как са се разчитали за превозното възнаграждение.

Свидетелските показания противоречат и на приетото заключение, съгласно което фактури за транспортни услуги са издавани единствено към доставчика и то от едно и също дружество. Освен това не са ангажирани никакви доказателства, че посочените в останалите събрани доказателства номера на товарни автомобили с бургаска и софийска регистрация са били собствени или наети от дружеството, издало фактурите за превоз.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Решението на директора на ДОДОП С. е връчено на 26.06.2019 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 02.04.2015 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт и при изпълнение на процесуалните предпоставки по чл.156, ал.1-3 ДОПК, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е неоснователна.

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки по спорните фактури.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с

нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция.

Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при доставчиците, а именно - липса на подадени ГДД, липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност, които обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност.

Изцяло необосновани са доводите на жалбоподателя, че действията на доставчиците са ирелевантни към претендираното право на ДК. Вярно е, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „G. T.“). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него. Националният съд следва да определи във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещь като собственик (т.34 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С.78/12 Е.-К Е.) и в съответствие с националните правила на доказването да направи обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора (т.37 от същото решение), за целта на която преценка може да вземе предвид данни относно предхождащи или следващи доставки (т.38 от същото решение), като част от обективните данни за наличие или не на реални доставки.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. В този смисъл, жалбоподателят несполучливо се опитва

да оправдае собствената липса на активност по ангажиране на доказателства за реалността на доставките, с възражения за допуснати при ревизията процесуални нарушения на чл.3, чл.5 и чл.6 ДОПК. Тези доводи не съответстват на събраните в хода на ревизията доказателства по реда на чл.37, чл.45 и чл.50 ДОПК, които свидетелстват за изпълнение на задълженията на приходните органи за служебно изясняване на спора. Следва да се отбележи, че ревизираното дружество последователно в административната и в съдебната фаза на производство проявява липса на активност, въпреки дадените от съда пространни указания с определението за насрочване на делото в открито съдебно заседание, вкл. относно ролята на съда на инстанция по същество на спора.

Предмет на доставките по процесите фактури са различни по вид стоки /сухо мляко и суроватка/. Предвид разнообразието в търговския оборот е необходима преценка във всеки конкретен случай относно реалността на доставката, съобразен с вида на услугата и стоката.

Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. За да е налице доставка е необходимо да се установи, че правото на собственост върху фактурираната доставка на стока е прехвърлено. За преценка дали собствеността или вещното право върху същата е прехвърлена, следва да се изходи от предмета на договорената между страните престация. Предаването/получаването на стоките по веригата от доставчици е особено значимо при престации с предмет родово определени вещи, тъй като е една от формите по чл. 24, ал. 2 от ЗЗД за тяхното определяне и условие за настъпване на транслативния ефект. Прехвърлянето на собствеността пък, законът определя като данъчно събитие по реда на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 от ЗДДС. В конкретния случай от представените доказателства не може да се направи извода, че доставчикът [фирма] е притежавал фактически наличности на стоките, предмет на процесите фактури.

В приложените по преписката фактури са посочени стоки /мляко и млечни продукти/, които са с голям обем и количество. Това от своя страна изисква място /пространство/ за тяхното съхранение и специфичен транспорт за тяхната доставка. Установено е, че от [фирма] не са съхранявани стоките на склад, а стоките са разтоварвани и предавани директно на клиента [фирма]. От доставчика са представени документи за наличие на склад, които съвпадат с обектите на [фирма], което от своя страна не доказва наличието на обекти за съхранение от доставчика. Не са ангажирани доказателства за транспортиране материалите/стоките във вътрешността на страната, доказателства за извършения транспорт -

собствен или нает. Не са ангажирани доказателства за предаване на стоките, измерването им при получаването им от прекия доставчик, нито за начина и момента на тяхното сортиране, нито за мястото на получаване.

[фирма] декларира, че притежава складове за съхранение на стоките. Липсват доказателства за реалното получаване на стоката или услугата от лице, посочено като доставчик във фактурата и в същото време въз основа на преценка на доказателствата е установено, че съответната стока е налична, използва се в дейността на получателя - със същата е извършено последващо разпореждане. Липсата на конкретни уговорки в сключените договори и в приемането на стоките свидетелства, че в случая се касае до сключването на привиден договор. Договорите се сключват с цел да породят определен правен резултат, но е възможно и страните да не желаят настъпването на предвидените в него правни последици. Това са така наречените привидни /симулативни/ договори. Чрез симулацията нейните автори създават привидна юридическа ситуация като тяхната цел е постигането на благоприятен за тях резултат. В този смисъл при така наречената „абсолютна симулация” страните създават едно привидно правоотношение, по което не желаят да настъпят правните последици. Въпреки, че между жалбоподателя и прекия доставчик е налице сключен договор и др. документи за доставка на стоки той не може да се приеме за изпълнен такъв, предвид останалите събрани доказателства.

Изискуемостта на ДДС по смисъла на чл. 25, ал. 5 от ЗДДС е свързано с настъпило данъчно събитие, съгласно чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, което в случая също не е доказано, предвид липсата на доказателства за реално прехвърляне право на собственост от страна на [фирма] към [фирма].

Наличието на издадени от доставчика фактури не е достатъчно основание да се приеме, че реално е извършена доставка. Притежаването на данъчен документ действително е условие за упражняване на правото на данъчен кредит и поради това Директива 2006/112/ ЕО на Съвет - чл. 226, въвежда строги изисквания съдържането на фактурата. Поради тази причина и в решенията на СЕС се застъпва същественото значение на факта на притежаването на фактура, отговаряща на изискванията на закона и във връзка с това и приложението на принципа на неутралност на данъка, изразяващ се в незабавно упражняване на правото на данъчен кредит. Следва да се отбележи, че законът въвежда не само условия за упражняване на правото на данъчен кредит, но и условия за възникването му - чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, като правопораждащият юридически факт е изпълнението на облагаема доставка, респективно възникване на данъчно събитие. В този смисъл е решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02,

съгласно което правото на приспадане на данъчен кредит следва да бъде упражнено през данъчния период, през който са изпълнени едновременно двете изискуеми от закона условия, а именно стоките да са били доставени или услугите извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или друг аналогичен документ.

Паралелно с това представените фактури сами по себе си не са доказателство за настъпване на данъчно събитие, нямат прехвърлително действие. Не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните ѝ отразявания в счетоводството на доставчика и на получателя, а следва да е установено, че стопанската операция е действително осъществена, съобразно принципите на чл. 4, ал. 1, т. 5 от Закона за счетоводството /ЗСч./. Указаният принцип изисква сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. По аргумент от противното не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен. В посочения смисъл е и практиката на Съда на европейските общности /СЕО/. В т. 53 от мотивите на решение от 19.09.2000 г., постановено по дело С-454/98, Съдът на европейските общности подчертава, че правото на данъчен кредит се упражнява само във връзка с дължимия ДДС, т. е. този, който съответства на осъществена облагаема доставка. Пак там е подчертано, че правото на данъчен кредит не се разпростира върху данък, който е станал дължим само защото е посочен във фактурата.

Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни и липсата, на която и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право.

Единственият възможен извод е, че са налице доставки, но действителният доставчик не е посоченият във фактурата. По безспорен начин се установи, че фактурираната стока е при [фирма], съответно с нея е извършена последваща продажба. Тези обстоятелства сочат, че ревизираното лице не е възможно да не предполага, че е замесено в данъчна измама и е поело риска от това. Следователно, участието на [фирма] по горните доставки се свежда до правното оформяне на сделката. [фирма] не е участвало във фактическите действия по изпълнението на доставката и на практика няма доказателства за наличие на риск за дружеството при неизпълнението на доставката.

Документирането на доставките, без те да са реално извършени, в конкретния случай цели заобикаляне на данъчния закон. Тълкуването на понятието „злоупотреба” е дадено с решение от 22.12.2010 г. по дело

C-103/09 на СЕС. Съгласно т. 44 от същото, констатацията, че е налице злоупотреба произтича от предмета, целта и последицата от тези операции.

Посоченото в жалбата Определение по дело C-159/14 на СЕС, съдът намира за неотнормимо към настоящия спор по следните съображения:

Съгласно цитираното Определение, чл.14, т.1 от Директива 2006/П2/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държава членка да приеме, че няма извършена доставка на стоки, като последица от което е налице пречка купувачът да приспадне платения при покупката данък върху добавената стойност, по съображение, че купувачът не е получил закупената от него стока, а я е изпратил директно на трето лице, на което я е препродал, или по съображение че прекият доставчик на купувача не е получил закупената от него стока, а я е изпратил директно на купувача.

Посоченото Определение е неотнормимо към настоящия казус, доколкото с всички представени доказателства се цели доказване, както че доставчика е получил процесните стоки, така и че същите са предадени на купувача /в случая жалбоподателя/. Освен това, констатациите на ревизиращия орган са за липса на извършена от [фирма] доставка, предвид липсата на доказателства за заплащане на процесните стоки към предходните доставчици, липсата на търговска кореспонденция във връзка с поръчването на процесните стоки, липсата на доказателства за плащане на транспортните услуги и т.н.

В представените приемо-предавателни протоколи, за предаване на стоката на жалбоподателя, като съставил документа е посочено лицето - Х. О., управител на доставчика и изпълнителен директор в дружеството едноличен собственик на капитала на доставчика. В част от представените приемо-предавателни протоколи е видно, че предаването на стоката е извършено от трето дружество /извършващо логистични услуги/, като от тези документи не се установява лицето, предало стоките и действащо от името на доставчика. Към фактурите, предмет на спора са представени и други документи, като стокова разписка, заявка и др. Тези документи, противоречат на представените приемо-протоколи, тъй като с тях се декларира едно и също действие, но извършено от различни лица. Тези противоречия не изясняват, кое е лицето предало стоката, което води до заключението, че тези документи са формално създадени и в тях не се отразява действително извършена стопанска операция. Аналогичен е изводът и относно приложените документи заявки и потвърждение на заявки. Заявката за стоките от чуждестранните юридически лица е

извършено от упълномощено лице на жалбоподателя. Заявки от доставчика към чуждестранните лица не са извършвани, а и не са представени документи, които да опровергаят тези констатации. От друга страна, потвържденията за заявки от доставчика към ревизираното дружество са изготвени от Х. О., в [населено място]. Същото лице е подписало и съставило приемо-предавателни протоколи, складови разписки, фактури, предало стоките в [населено място], в съответния склад. Следователно, нито едно лице не е поело отговорността за оформянето на документите, за достоверността на информацията в тях, за законосъобразността и целесъобразността на ревизионното производство доказателства за извършени проверки на чуждестранните юридически лица - доставчици, които твърдят, че заявките за доставка на вида и количеството на съответния вид стока, както и данните на лицата, които ще осъществят транспорта са извършени от лицето В. Р..

Не е възможно да се установи по категоричен начин, че доставчикът, издал фактурите предмет на спора извършва дейност. От приложените фактури, предмет на спора се предполага извършване на търговска дейност, но както бе изложено по-горе доставчикът не представят никакви документи и доказателства за осъществяване на търговска дейност, не представя документи и доказателства за лица закупили/заявили стоките, за транспорт на стоките, за застраховка на стоките, за съхранението им и предаването им на ревизираното лице. Дори да се приеме хипотезата за търговска дейност при условия на посредничество, такава отново не се потвърждава от документите по преписката. В подкрепа на този извод са установените факти и обстоятелства при извършване на проверки, във връзка с проведена процедура по обмен на информация със страните членки, при които е установено, че търговският представител/ агентът/посредникът са лица в трудови и облигационни отношения с ревизираното лице. Стоката, предмет на спорните фактури, е предмет на фактурите, издадени от ЧЮЛ към доставчика, или с други думи казано движението на стоките е от ЧЮЛ към ревизираното лице.

От друга страна, от събраните доказателства по преписката е установено, че самото РЛ е осъществило контакт за доставки на стоки с чуждестранните доставчици. Както бе посочено, ревизираното лице разполага със складова база за разтоварване на стоката, както и за съхранението. Ревизираното лице разполага с персонал, както за извършване на търговска, посредническа дейност, така и за счетоводна дейност. Същото се потвърждава и от декларираните ВОП и от ревизираното лице. Следователно, ревизираното лице е извършвало

доставките на стоките, от свое име и за своя сметка, чрез фиктивно поставения доставчик. Последното произтича от установените факти и обстоятелства за пълен контрол на търговските взаимоотношения, както и действия по заявки на стоката и транспорта, респективно първият доказан контрол във връзка с получените стоки.

Доколкото тълкувателната дейност на СЕС е един от източниците на правото за регулиране на данъчните правоотношения, следва да се посочи решението по казуса „Х.“ от 21.02.2006 г. по дело № С-255/02, което третира редица въпроси свързани със злоупотребата с право. Тълкуването на понятието „злоупотреба“ е дадено с решение от 22.12.2010 г. по дело С-103/09 на СЕС. Съгласно т. 44 от същото, констатацията, че е налице злоупотреба произтича от предмета, целта и последицата от тези операции. Документирането на доставките без те да са реално извършени, цели заобикаляне на данъчния закон.

С оглед посоченото в горесцитираната практика на СЕС, в т.ч. и по т. 94 и т. 98 от С-255/02, че в случаите в които е установено, че е съществувала злоумишлена практика, сделките, чрез които е осъществена трябва да се предефинират така, че да се възстанови ситуацията, която би преобладавала при отсъствието на сделките, представляващи тази злоумишлена практика.

Икономическата основа на сделката е, че [фирма] е страна по сделките с ЧЮЛ. Като такова лице, същото е било длъжно по смисъла на ЗДДС да декларира тези доставки като ВОП, за които е било длъжно да си самоначислява ДДС, респективно да ползва данъчен кредит по тези доставки, към датата на изискуемостта на данъка, което не е сторено от ревизираното лице. При последващата продажба е следвало да начисли ДДС, което е сторено. Резултатът от доставките като ВОП за ревизираното лице е начисляване на ДДС, ползване на ДК в размера на начисления ДДС, или нула /0/, следователно този резултат е постигнат с елиминирането на доставките от доставчика, издал фактурите - предмет на спора.

Установено е наличие на невнесен ДДС. Безспорно е, че доставчикът е декларирал в справките декларации ВОП от горепосочените ЧЮЛ, както и декларира продажби на тези стоки единствено и само към ревизираното лице. Начисленият ДДС по фактурите предмет на спора, рефлектиращи като резултат за данъчните периоди от м.05.2013 г. до м.07.2013 г. ДДС за внасяне в справката декларация по ЗДДС за тези периоди не е внесен. Общностната система на ДДС, както и хармонизираният ЗДДС /Д.В. бр.63/2006/ не допуска заобикалянето на данъчния закон и от там неплащането на данъка, който е основен бюджетен приход. Невнесеният

ДДС представлява основна характеристика на злоупотреба с ДДС, по смисъла на ЗДДС.

Следва да се отбележи, че не е възможно приспадането на данък, който е дължим, единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци - Решение от 13 декември 1989 г., G. Н. С-342/87, Решение от 19 септември 2000 г. S. & C. AG & Co. KG срещу F. В. и M. S. срещу F. E. С - 454/98, решение по дело С-152/02 на СЕО и т. 49 от решението по дело С-285/09 на СЕС, т. 44 от решение по съединени дела №С-80/11 и С-142/11. Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно цитираните норми на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11).

По отношение на установените с РА лихви за забава в общ размер на 42 034,32 лв., жалбоподателят не излага конкретни съображения за незаконосъобразност. При служебната проверка по чл.160, ал.1 ДОПК съдът не установи основания за отмяна на РА и в тази му част.

Като са достигнали до идентични правни изводи, приходните органи са постановили оспорения РА при правилно приложение на закона. Дължимо е изцяло отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 328 342.32 лв. в размер на 5813.42 /пет хиляди осемстотин и тринадесет лева и четиридесет и две стотинки/ лв. на основание чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град,
I-во отделение, 21-и състав

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА)
№ Р-2202-1308760-091-01/15.12.2014 г., издаден от М. С. Х., на дължност

началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП С. - възложил ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 380 от 16.03.2015 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] в общ размер на 286 308,00 лв. и начислени лихви за забава в размер на 42 034,32 лв., общо задължения в размер на **328 342.32 лв.**

ОСЪЖДА [фирма], да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП - [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 5813.42 /пет хиляди осемстотин и тринадесет лева и четиридесет и две стотинки/ лв.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: