

РЕШЕНИЕ

№ 584

гр. София, 03.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 01.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Силвия Житарска

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **5634** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от М. А. А. със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] против Ревизионен акт № Р- 22221919005708-091-001/07.01.2020г., издаден от М. С.-началник сектор, орган възложил ревизията и С. М. М. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 450/23.03.2020г. на директора на Д „ОДОП“ С..
В жалбата се навеждат доводи, че оспорения РА, потвърден с Решение № 450/23.03.2020г. на директора на Д “ОДОП“ е незаконосъобразен и неправилен, в противоречие с материалноправните разпоредби и събраните доказателства. Поддържа, че в хода на ревизията са представени всички релевантни към реалността на доставката доказателства, поради което са налице всички предпоставки за признаване правото на данъчен кредит. Изтъква, че изводите за нереалност на доставките се базират единство на събрани данни относно некоректност на доставчиците, от което жалбоподателят не следва да понася негативи. Твърди противоречие с практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и противоречие с действителните факти. Излагат се съображения от практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Жалбоподателят моли съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт.

В откритото съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. М., който

поддържа жалбата. Постъпили са писмени бележки.

Ответникът - Директорът на Дирекция "ОДОП" – [населено място] при ЦУ на НАП редовно уведомен, чрез процесуален си представител оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена, по съображения изложени в решението. Представени са писмени бележки, в които се излагат подробни съображения относно твърдените обстоятелства. Претендира юрисконсулско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд- София град след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 30.03.2020г. /л.16/. Жалбата е подадена чрез административния орган с вх. № 53-04-304 на 13.04.2020г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество същата се явява неоснователна по следните съображения:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221919005708-020-001 от 30.08.2019 г., връчена на ел. адрес на 09.09.2019 г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите 12.02.2019г. -31.07.2019г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221919005708-092-001 от 06.12.2019 г., връчен на 09.12.2019 г.

Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221919005708-091-001 от 07.01.2020 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 08.01.2020 г.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство на дружеството са установени задължения - ДДС за внасяне в размер на 93 737,28 лв. при деклариран ДДС за внасяне в размер на 23 224,21 лв. и лихви в размер на 3 804,31 лв.

Установено е, че извършваната от жалбоподателя дейност е в областта на строителството, като осъществява различни видове строително-монтажни услуги. Основни клиенти на дружеството са [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, имащи за цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства, релевантни за данъчното облагане. На основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК ревизиращият екип е връчил на задълженото лице Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221919005708-040-001 от 12.09.2019 г. В указаният срок от дружеството са представени изисканите документи и писмени обяснения. Същите подробно са описани в РД, който по смисъла на чл.120 от ДОПК е неразделна част от РА.

Представени са справки образци от 1 до 5, договори за СМР и за заем, фактури, оборотни ведомости за ревизираните периоди, банкови извлечения, счетоводни справки, писмени обяснения и др. За изпълнение на дейностите [фирма] притежава необходимият трудов потенциал. Паричните средства за осъществяване на дейността са от банкови кредити и оборотни средства от дейността.

Представените от жалбоподателя доказателства са описани подробно в РД.

От ревизираното дружество е осигурен достъп на органите по приходите до оригиналните първични и вторични счетоводни документи. Проверката е обективизирана в Протокол №16310086/08.11.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците [фирма] и [фирма]. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, подробно описани в РД. Извършени са проверки в информационните масиви на НАП, от които било установено, че за отчетните периоди доставчикът по процесните фактури [фирма] няма деклариран актив, няма назначени по трудови и граждански договори, декларира покупки от доставчици с рисков профил.

При прегледа на представените документи е установено, че за осъществените продажби на стоки и услуги, както и за прехвърлянето на последните, не са представени като доказателства подписан двустранен приемо-предавателен протокол, транспортни документи. Не са представени доказателства за притежавани складови помещения, въпреки, че декларираната основна дейност е търговия със строителни материали. Не е представена справка за стоков поток за посочения период. Няма приложени доказателства за предходен доставчик на материали/стока, липсва хронология на с-ки 501/503, хронологична разпечатка на сметка доставчици и сметка стоки и/или материали, касаещи конкретните доставки.

Установено е още, че [фирма] има деклариран и невнесени задължения към републиканския бюджет, включително задължения за ДДС.

С протокол обр.. КД73 №1631090/28.11.2019 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена ревизия на [фирма], за данъчен период 01.10.2016 г.-30.11.2016 г., в резултат на която е издаден РД № Р-22220319002126-092-001/19.09.2019 г. Съгласно констативната част на РД управителят на [фирма] - М. Б. в писмените си обяснения е декларирал, че не му е известна дейността на дружеството и никога не се е занимавал с нея, не е работил с документи на фирмата, не е издавал и подписвал фактури. Също така е посочил, че няма информация за воденото счетоводство и по какъв начин е ставало плащането, не е подавал дневници за покупки и продажби, и не знае кой е подавал от негово име. Не знае кой е регистрирал фирмата в Търговския регистър.

Във връзка с връченото ИПДПОЗЛ в указания срок са представени 30 фактури, издадени от [фирма]. Представени са още фискални бонове, оборотни ведомости. Констатирано е, че не са представени транспортни документи, но е декларирано, че транспортните разходи са за сметка на клиента. Не са представени доказателства за място на товарене на стоките, за наличие на складови помещения, стоков поток, доказателства за предходни доставчици. По данни от ИС на НАП [фирма] е deregистрирано по реда на чл.176 от ЗДДС, считано от 27.06.2019 г. Издадените фактури към [фирма] са включени в дневниците за продажби в съответните отчетни периоди. Дружеството не притежава активи, не е подавало уведомления по чл.62 ал.5 от Кодекса на труда /КТ/ за назначени лица на трудов договор, декларации образец 1

и 6, съгласно наредба Н- 8 от 29.12.2005 г., не е подавало данни за изплатени суми или удържан данък съгласно чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/.

Установените задължения за ДДС по данъчни периоди от м.12.02.2019 -31.07.2019 г., произтичащи от непризнато право на данъчен кредит са както следва: 26 фактури с предмет на доставките материали, издадени от [фирма] и 30 фактури, с предмет на доставките строителни материали - пясък, греди, подпори, кофражни платна, арматурно желязо, теракол, цимент, арматурна мрежа, зидарски разтвор, гипскартон шперплат, грунд, стиропор, тухли, мрежа рабица, строително желязо, дъски и др., издадени от [фирма].

Приета по делото е административната преписка.

В тази връзка в хода на съдебното производство беше допусната съдебно-почеркова експертиза във връзка с открито производство по оспорване по реда на чл. 193 от ГПК, с вещо лице В. К., относно подписите, положени върху документи, обособени в Приложение 1 и 2 към делото. Съгласно експертното заключение, кредитирано от съда, се установи, че подписите положени върху договор за продажба на стоки от 10.01.2019г., фактури № № [ЕГН]/ 19.07.2019г., [ЕГН]/ 17.07.2018г.; протоколи № №[ЕИК]/06.07.2019г., [ЕГН]/ 05.07.2019г., пълномощно от 05.07.2018г., товарителница № № 607993/15.04.2019г., 60799/20.02.2019г., 607991/19.05.2019г., 607992/ 23.03.2019г., са положени от М. Ц. Б., сочен за управител на [фирма]. Съдът кредитира почерковата експертиза за изследване на подпис като обективно и компетентно изготвена, съдържаща подробен отговор на поставените ѝ задачи. Всички документи, по които вещото лице е работил са приети към доказателствения материал по делото. Заключениеето следва да се кредитира като обективно и логично издържано, съответстващо на останалите писмени и гласни доказателства.

В хода на съдебното производство по искане на оспорващия е допуснато събирането на гласни доказателства чрез разпит на свидетел в режим на довеждане, а именно свидетелят Н. С. В., чийто показания се кредитират от съда.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

По силата на чл.160, ал.2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство– ревизионното производство е образувано с посочената погоре ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 от ДОПК във вр. с чл.7, ал.1, т.4 от ЗНАП и чл.119, ал.2 от ДОПК, в кръга на

определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл.3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 от ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната

норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ, електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от Регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Не са ангажирани справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Според чл.28, ал.1 от ЗЕДЕУУ доставчикът на

удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия. Предвид това, ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис от посочените по-горе органи по приходите в ТД на НАП – С..

С оглед изложеното, Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

С оглед на изложената фактическа обстановка съдът намира за правилни и обосновани направените от органа по приходите изводи за липса на необходимите предпоставки за възникване и упражняване на правото на данъчен кредит по доставки от горепосочените дружества по следните съображения:

Предмет на спора в настоящото производство са установени с Ревизионен акт /РА/ № Р-22221919005708-091-001 от 07.01.2020г., потвърден с Решение № 450/23.03.2020г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, задължения по ЗДДС за главници и лихви, за данъчни периоди м.12.02.2019г. до 31.07.2019г.

С РА на основание чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС и чл.69, ал.1, т.1 от същия закон, във връзка с чл.6/9 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по посочените фактури, издадени от [фирма] и [фирма] в размер на 70 513, 07 лв., ведно със съответните лихви.

В конкретния казус, отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки по смисъла на чл.6 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. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от жалбоподателя 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 посочената фактура. 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 осъществена доставка на стоки. 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 смисъл 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.

При тази правна рамка, съдът счита, че по спорния между страните въпрос, органът по приходите е формирал законосъобразен извод, като на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 6/9 от ЗДДС не е признал правото на приспадане на данъчен кредит за ревизирания период по фактурите посочени по- горе. В тежест на данъчно задълженото лице (оспорващият) е да докаже наличието на всички законови предпоставки за правото му на данъчен кредит, включително и реалността на услугите/стоки, каквито твърдения е изложил в жалбата си до съда. Притежаването на данъчна фактура и протокол не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно

задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), предвид наличието на сключен договор, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

Въпросът за реалност на доставката, документирана с редовна фактура, е основен при преценка дали ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка. Това следва от тълкуването на чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и ал. 6, чл. 68, т. 1 и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС съвместно с пряко приложимите общностни норми - чл. 62, чл. 63, чл. 167 и чл. 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета. Така в т. 31 от Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 на СЕС се посочва, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. В решение по дело С-271/2012г. - т.32 се акцентира на това, че правото на приспадане може да бъде отказано, ако фактурите не са достатъчно точни и пълни, в т.ч.ако не са посочени единичната цена и броят на отработените часове на персонала на доставчика на услугите, възпрепятствайки по този начин всякакъв контрол за правилното събиране на данъка. При положение, че непълнотата на описанието на услугите в процесните фактури не е санирана с приложените допълнително документи или представяне на изискуемата се от чл.114, ал.1, т.8 ЗДДС и чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО информация, те не дават минимално необходимата информация за индивидуализацията им, нямат доказателствена стойност и са негодни да установят изпълнение на престациите.

Придобиването на правото на разпореждане като собственик със стоката /вж. чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО и чл. 6 от ЗДДС/ и получаването на услугата /чл. 9 от ЗДДС/ са елементи от фактическия състав, пораждащ правото на приспадане на данъчен кредит. За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти - чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, за които жалбоподателят не е провел несъмнено доказване. Обсегът на доказване е концентриран до установяване на единствения спорен факт– този на осъществяване на доставка по фактурите, за които с РА е отказано претендираното от жалбоподателя данъчно право. Съответно на

нормалната връзка между явленията е очакването да съществуват информационни следи за движението в пространството на предмета на доставката, та като резултат получателят да е придобил правото да се разпорежда със същата като собственик. Притежаването на фактурата, както бе посочено по-горе не е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане. Като частен свидетелстващ документ фактурата е писмено доказателствено средство. За доказване на действителното изпълнение на доставките е необходимо обаче, както доставчикът, така и получателят да притежават убедителни доказателства за това изпълнение. По силата на чл.4, ал.3 от Закона за счетоводството, документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция. Съгласно чл.68, ал.2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС и от друга страна възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката е възникването на данъчно събитие. Според легалната дефиниция на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл.16.

За доставките, от ревизираното лице са представени копия от фактурите, видно от които предметът на доставките е строителни материали. Действително, фактурите са включени в дневниците за покупки на ревизираното лице. Според представени приемо- предавателни протоколи са доставени пясък, греди, подпори, кофражни платна, арматурно желязо, теракол, цимент, арматурна мрежа, зидарски разтвор, гипсокартон, шперплат, грунд, стиропор, тухли, мрежа рабица, строително желязо, дъски и др., без да са ангажирани доказателства за произход на вложените материали.

Действително [фирма] е представило касовите бонове към всяка една от фактурите, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и ЕС ПИ С.“ Е. с ЕИК[ЕИК], с които се твърди, че разплащането е извършено в брой и оборота е отчетен на касов апарат.

В случая, страните са оформили документално сделката чрез съставени за целта фактури и протокол, съставляващи доказателство за сключването на договора и за породените от него права и задължения, но тази документална обусловеност не доказва действителността на доставката.

В правния мир е прието, че при изпълнение на задължението, длъжникът

или изпълнителят е добре да се подsigури с доказателство, че е изпълнил задължението. Най- надеждният начин за доказване на изпълнението е, длъжникът или изпълнителят да се снабди с писмен документ, в който кредиторът или възложителят изрично да заяви, че е получил надлежно изпълнение. Съставянето на документ, доказващ изпълнението е много важно от гледна точка на длъжника и изпълнителя, предвид и последиците при неизпълнение. В случая това не е сторено.

Освен това, не са ангажирани доказателства за това къде са съхранявани доставките, липсват данни за кадровата, материална и техническа обезпеченост на изпълнителя.

След анализ на така установените факти и обстоятелства е правилен извода на органът по приходите, че спорните фактури, издадени от този доставчик, не отразяват действително извършени доставки на стоки, поради което ДДС по фактурите е начислен неправомерно и за жалбоподателя не възниква правото на приспадане на данъчен кредит.

Представените от жалбоподателя писмени доказателства – фактури, договори и протоколи са частни документи, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици, което не е достатъчно да се приеме, че те обективират действително извършени услуги. Те следва да бъдат подкрепени от други доказателства, насочени към установяване на основната и водеща предпоставка за признаване право на данъчен кредит – облагаема доставка на услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС. По своята същност частните свидетелстващи документи, преценени с оглед правилата на чл.178, ал.1 ГПК, вр. с §2 от ДР на ДОПК не се ползват с материална доказателствена сила и са негодни сами по себе си да удостоверят обстоятелствата, при които са осъществени описаните в тях доставки, в т.ч. извършването на процесните услуги.

Реално извършената доставка предполага оставяне на определени следи в обективната действителност - отчитане на разходи при доставчика по придобиване на стоката, разходи по извършване на стопанската дейност - заплати, разходи за офис, склад, консумативи, транспорт и др., в зависимост от вида на дейността, деклариране на приходи и т.н., които обстоятелства следва да бъдат установени чрез допустими доказателствени средства. В тази връзка за установяване на наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип относно съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал.1, т. 4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват

за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството, дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. В настоящия случай нито един от контрагентите по оспорените доставки не е осчетоводил процесните доставки редовно систематично и хронологично, в съответствие на записванията по сметките с данни по вторичните счетоводни регистри. По всички изложени причини, съдът намира, че правилно и законосъобразно, органите по приходите са приели, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по доставките, за които се твърди, че са извършени от горепосочените дружества. След извършена проверка в регистрите на НАП безспорно се установява, че доставчиците нямат дълготрайни материални активи, нямат наети по договор работници и служители, нямат търговски обекти /магазин, склад или друг търговски обект/, от които да извършват дейност, имат един и същи адрес на управление, при направените им проверки са представили извлечения от счетоводни регистри, но не и хронологично заведена счетоводна документация.

Договорите са формално съставени, еднотипни, като заявката за поръчка. Протоколите не могат по никакъв начин да се обвържат към договора и фактурите. Същите не съдържат индивидуализация на конкретната услуга, както и отчет за извършените проверки, които по договор следва да се извършват ежедневно с транспорт на изпълнителя. По изложените съображения е разколебана и доказателствената им стойност за извършване на същите. Като частни свидетелстващи документи тези протоколи доказват единствено, че написаните в тях изявления изхождат от подписаните ги лица, съгл. чл.180 ГПК, вр. §2 от ДР на ДОПК, без обаче да удостоверяват фактическата връзка с услугите, посочени в договора. Същите не доказват изпълнението на задължението от изпълнителя. В приложените договори за наем на МПС липсва дата на предаване на МПС, както и предавателен протокол.

С оглед предмета на спорните фактури, при извършването на услугите (контрол, счетоводство, почистване, транспорт) - от доставчика следва да се използва специфичен труд на наети по трудови или граждански

договори лица. Видно от установеното в административното производство от ревизиращия екип, доставчиците не са разполагали с персонал за извършване на съответните дейности, специфични по своя характер и изискващи определени знания и умения. Доказателства за положителният факт относно наличието на работници и в частност на такива специалисти не са ангажирани от жалбоподателя, чиято е доказателствената тежест.

Въз основа на изложеното, не са налице доказателства за реално извършени доставки по смисъла на чл.6 от ЗДДС и настъпило данъчно събитие по чл.25 от ЗДДС. С оглед неизпълнение на разпоредбите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69 от ЗДДС, във връзка с чл.25 и чл.6 от ЗДДС, за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и ЕС ПИ С.“ Е. за посочените по-горе данъчни периоди. Ето защо законосъобразно на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2, във връзка с чл.6 и чл.9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, по фактури издадени от горепосочените дружества. Това влече като последица отхвърляне на жалбата като неоснователна в тази част.

Горните изводи не се променят от цитираната от жалбоподателя практика на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като същата касае случаи, в които не е била спорна реалността на пряката доставка, какъвто настоящият случай не е. Касае се за фактурирани доставки, които изобщо не са изпълнени от доставчика, т. е. за пълна симулация, в която участва самото ревизирано лице, поради което не е необходимо установяване на знание у "получателя" за участието му в привидната сделка, тъй като липсата на доставка произтича от собствените му действия по съставяне и ползване на документи, които не отразяват реални стопански операции.

За да упражни правото си на приспадане, жалбоподателят трябва да е добросъвестен, да е положил дължимата грижа по всяка от процесните доставки с грижата на добрият търговец, който да води делата си по начин, позволяващ му да докаже правата си, съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на ДДС. Жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури, тъй като не изпълни задължението си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия да избегне въвличането си в евентуална данъчна измама, още по-вече, че половината доставчици са представлявани от едно и също лице. От събраните документи в хода на

ревизията и тяхната преценка, следва изводът, че самите фактури са издадени без основание, т.е. без да са реализирани реални доставки на стоки и услуги.

Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Според цитираната разпоредба, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно, а такова ще е налице във всяка хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби, каквото нарушение е липсата на реална доставка на стока и услуга по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС. Затова, начисляването на данък при липса на реална доставка на стока и услуга е „неправомерно” по смисъла на чл.70, ал.5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит за получателя, посочен в съответната фактурата.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

По изложените съображения, съдът намира че оспорения РА е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на делото и с оглед своевременното искане за присъждане на разноски, на основание чл.161 ал.1, изр.трето от ДОПК, в полза на ответника следва да бъдат присъдени разноски в размер на 2645,39 лв., определен по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба №1 от 09.07.2004 г. за минималните адвокатски възнаграждения.

Мотивиран от гореизложеното и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, III-то отделение, 75 състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя М. А. А., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221919005708-091-001/07.01.2020г., издаден от М. Й. С.- орган, възложил ревизията, и С. М. М.- ръководител на ревизията, с който за данъчни периоди от 12.02.2019г. до 31.07.2019г. са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/,

произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 70 513, 07 лв., ведно със съответните лихви, потвърден с Решение № 450/23.03.2020г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата от 2645,39 лв. (две хиляда шестотин четиридесет и пет лева и тридесет и девет стотинки), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четиринадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: