

# РЕШЕНИЕ

№ 7159

гр. София, 09.12.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,**  
в публично заседание на 15.09.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елка Атанасова**

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **10099** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Жалбоподателят [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище [населено място], [улица], представляван от В. А., в качеството му на управител, чрез адв. А., оспорва Ревизионен акт /РА/ №Р-22221518004738-091-001 от 03.04.2019 г., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1306/29.07.2019 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 30632,67 лв., ведно с лихви в размер на 2757,16лв за данъчен период м.04.2018 г. В жалбата се твърди, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание жалбоподателя, редовно призован, се представлява от адв.А., който в становище по същество моли съда да отмени акта и присъди разноски в производството.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован чрез юриск.К. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството.

От фактическа страна съдът намира за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221518004738-020-001 от 14.08.2018

г., връчена електронно на 27.08.2018 г. и изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221518004738-020-002/27.11.2018 г., издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. /упълномощен със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП/, е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчен период от 01.04.2018 г. до 30.04.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221518004738-092-001/11.03.2019 г., връчен електронно на 13.03.2019 г. От ревизираното дружество не е постъпило възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221518004738-091-001/03.04.2019 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 17.04.2019 г.

Видно от разпоредителната част на РА /Таблица 3/, на [фирма] са установени задължения за довносяне общо в размер на 33 389,83 лв. /ДДС в размер на 30 632,67 лв. и лихви в размер на 2 757,16 лв./, предмет на оспорване в настоящото производство.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221518004738-040-001/12.09.2018 г., за представяне на цялата търговска, счетоводна и банкова документация. В отговор са представени документи на 01.10.2019г.

С Протокол №1266511 от 30.01.2019 г. е документирана извършена проверка на първичните оригинални счетоводни документи на [фирма] в счетоводството на дружеството, находящо се в [населено място], [улица] извършено посещение на производствения обект на дружеството, находящ се в [населено място] дол, Промислена площадка на [фирма].

Установено е, че основният предмет на дейност на [фирма] е производство на машини за добив и строителство, както и извършване на услуги с металорежещи машини. Извършвани са и обучения за придобиване на професионална квалификация по сключено споразумение с Агенцията по заетостта.

Констатирано е, че през м. 04.2018 г., ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по фактури №10...0101 от 30.04.2018 г. и №10...0102 от 30.04.2018 г. с данъчна основа в общ размер на 153 163,33 лв. и начислен ДДС в размер на 30 632,67 лв., издадени от [фирма] с предмет на доставка- резервни части по опис.

На основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещна проверка на прекия доставчик на жалбоподателя, резултата от която е обективиран в протокол, описан подробно в РД.

Изготвеното за целите на проверката ИПДПОЗЛ до [фирма] е връчено по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. В законоустановения срок са представени копия на двете фактури, с приложени към тях описи, приемо – предавателни протоколи, два договора за доставка на стоки от 26.04.2018 г., банково извлечение за извършено частично

разплащане по доставката, дневник за покупки и дневник за продажби, фактура от предходен доставчик – [фирма] с ЕИК[ЕИК], ведно с договор за покупко – продажба на резервни части от 23.04.2018 г., два приемо – предавателни протокола, хронология на счетоводни сметки и писмени обяснения.

От ревизираното дружество, като страна по доставките, са представени идентични доказателства. Съгласно приложените писмени обяснения, е уточнено, че резервните части, предмет на доставките са доставени с транспорт на доставчика, каквито са и условията на сключения договор. Декларирано е също, че същите са заприходени в склада на дружеството и са налични към настоящия момент в производствения цех в [населено място] дол, като доказателство за което е приложен хронологичен регистър на сметка 3022 „Резервни части“.

От анализа на събраните доказателства ревизиращите органи са установили, че прекият доставчик - [фирма] не представя доказателства за наличие на складова база и/или търговски обект, липсват доказателства за използвани технически средства за извършване на доставките, както и доказателства за извършен транспорт на стоките или за превъзложени транспортни услуги за доставка на резервните части.

По отношение на представените документи за разплащане по фактурите е констатирано, че постъпилата сума по банковата сметка на [фирма], още същия ден е преведена към две физически лица и към [фирма] с ЕИК[ЕИК], а не към декларирания като предходен доставчик [фирма].

Във връзка с доказване реалността на доставките, органите по приходите са извършили насрещна проверка и на предходния доставчик на [фирма] - [фирма], резултата от която е обективиран в протокол.

Изготвеното за целите на проверката ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи и писмени обяснения не са представени. Не са представени счетоводни регистри, доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, информацията относно това кой реално е извършил фактурираните доставки, договори, приемо – предавателни протоколи и др.

Органите по приходите са извършили служебна проверка в информационния масив на НАП, в резултат на която са установили, че проверяваното дружество не е разполагало със служители, наети по трудово правоотношение; не са подавани справки за лица на извън трудови правоотношения; няма данни за наличие на търговски обекти, складово помещение или друго помещение свързано с търговската му дейност. Установено е, че липсват доказателства и за транспортирането на стоките, за чия сметка и по какъв начин е извършен е транспорта, няма информация и за предходните доставки.

От съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията документи, предоставени от ревизираното лице и извършените насрещни проверки ревизиращите органи са констатирани, че няма реално изпълнение на доставките по издадените фактури. Обобщили са, че нито ревизираното лице, нито горесцитираните доставчици /пряк и предходен/ представят информация как са извършени доставките.

Органите на приходната администрация са заключили, че не са налице обстоятелства, релевантни за признаване правото на данъчен кредит, поради което и на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 6 от ЗДДС на ревизираното дружество е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 30 632,67 лв. по фактурите, издадени от [фирма] и са начислени съответните лихви.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-06-4349 от 25.04.2019 г.по

описа на ТД на НАП-С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 1306/29.07.2019 г. директорът на Дирекция „ОДОП” е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта на установени данъчни задължения по ЗДДС, ведно със съответните лихви. Решението е връчено на дружеството на 31.07.2019г. Жалбата срещу ревизионния акт, в частта, потвърдена с решението на Директора на ДОДОП, е депозирана на 13.08.2019г. ( л.5), поради което е и допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя бе поискано събирането на допълнителни доказателства- допусната съдебно техническа експертиза ( СТЕ), съдебно счетоводна експертиза и писмени и гласни доказателства.

От приетото заключение на СТЕ с вещо лице В. К. в с.з. на 15.09.2020г се установява, че общото количество на всички закупени валове по двата Договора между [фирма] и [фирма] от 26.04.2018 г. е 156 броя, описани в два приемно-предавателни протокола от 30.04.2018г. приложени на лист 331 и лист 337 по делото, както следва:

В.-1 - 136 броя, В.-2 - 9 броя, В.-3 - 8 броя и В.-4 - 3 броя.

Търговската сделка между [фирма] на [фирма] с Договор от 29.10.2019 г. е за 31 броя валове, описани в Приемно-предавателен протокол от 29.10.2019 г. лист 400 по делото както следва: В.-1 - 20 броя, В.-3 - 8 броя и В.-4 - 3 броя.

Броя на наличните по документи валове в работното помещение на [фирма] след сделката с [фирма], следва да бъде: В.-1 - 116 броя и В.-2 - 9 броя

При огледа на 02.09.2020 г. в [фирма] от вещото лице са установени следните количества ( видни и на приложен снимков материал): В.-1 - 30 броя, поставени в метален контейнер (Снимка 1) и 1 брой от В.-2 (Снимка 2).

Съобразно заключението на СТЕ, след преброяването на наличните валове се установява, че при огледа на 02.09.2020 г. липсват 86 броя от В.-1 и 8 броя от В.-2 на база приложените документи по делото.

От устните разяснения на вещото лице в с.з. на 15.09.2020г и след съобразяване с представените на стр.472- 485 писмени доказателства от жалбоподателя, се установява, че ако от новите документи тези 86 бр вал -3 и 8 бр. В.-4 са продадени, то всичко е наред с броя на доставените валове.

Техническото описание на валовете по предоставени чертежи е посочено подробно в заключението на ВЛ, както следва:

За В.-1 (изобразен на чертеж с номер Р 04–65–01)

- Материал стомана А. 316 – неръждаема стомана,

- Обща дължина 200 мм

- Максимален диаметър 95 мм,

- Лява лагерна шийка с диаметър 85 мм с допуск + 22 микрона и дължина 36 мм

- Дясна лагерна шийка с диаметър 70 мм с допуск + 19 микрона и дължина 103 мм,

- Затворен шпонков канал на дясната шийка с ширина 18 мм и дължина 100 мм.

От ВЛ при огледа на 02.09.2020 г. са измерени всички описани по горе размери на В.-1 за три произволно избрани детайли от контейнера. Проверените размери отговарят на техническото описание на В.-1 и нямат отклонения.

В.-2 е изобразен на чертеж с номер Р 04–65–02. Има изцяло симетрична конструкция във вертикална равнина.

- Материал А. 316 - неръждаема стомана

- Общата дължина на вала по надлъжната ос е 709 мм,

- Максимален диаметър 95 мм с дължина на цилиндричното тяло 307 мм,
- лява лагерна шийка с диаметър 80 мм с допуск + 19 микрона и дължина 108 мм,
- дясна лагерна шийка с диаметър 80 мм с допуск +19 микрона и дължина 108 мм,
- лява и дясна шийки с резба М 76x2 и дължина 25 мм,
- лява и дясна крайни шийки с диаметър 70 мм и дължина 55 мм,
- Два фрезовани едностранни външни канали в крайните лагерни шийки перпендикулярно на надлъжната ос на вала с дълбочина 12 мм и широчина 18 мм на отстояние 8 мм от двата края на вала,
- Два централни аксиални централно осови глухи отвори в двата края с дължина 177 мм, диаметър 12.3 мм с нарязана вътрешна резба в челото М14 на дълбочина 20 мм,
- Едностранни радиални глухи отвори с диаметър 10 мм свързващи централните аксиални отвори с повърхността на вала, пробити на разстояние 147 мм от края на вала на дълбочина до централната му надлъжна ос разположени в една перпендикулярна равнина с двата фрезовани външни правоъгълни канали в крайните шийки на вала,

ВЛ е установила, че валът има допускови изисквания за отклонение от цилиндричност и кръглост, като допустимото отклонение е до 10 микрона за двете лагерни шийки и радиалното биене е до 25 микрона между двете чела. Техническите параметри изискват много прецизна финална обработка.

При огледа на 02.09.2020 г. са измерени размерите на В.-2 за единствения наличен детайл. Те отговарят на техническото описание с изключение на общата дължина на вала, която беше 707 мм. Скъсяването с 2 мм на общата му дължина в сравнение с тази от чертеж Р 04-65-02 е за сметка на скъсяване на дължината с по 1 мм на крайните шийки от двете му страни.

Другите два вала В.-3 и В.-4 не са налични в производственото помещение на [фирма]. По предоставени чертежи техническото описание на В.-3 и В.-4 са следните: В.-3 е изобразен на чертеж с номер Р 04-65-03.

- Материал стомана 45 EN 10084,
- Обща дължина на вала 470 мм,
- Максимален диаметър 95 мм с дължина 10 мм,
- лява шийка с диаметър 80 мм и дължина 40 мм,
- лява лагерна шийка с диаметър 70 мм с допуск +19 микрона и дължина 48 мм,
- дясна лагерна шийка с диаметър 70 мм с допуск +19 микрона и дължина 182 мм,
- Крайни лява и дясна шийки с външна резба М 68 х 2 и дължина 23 мм,
- Ф. отворен шпонков канал на лявата и дясна шийки с външни резби М 68 х 2 с ширина 10 мм, дълбочина 3 мм и дължина 23 мм,
- В. има допускови изисквания за отклонение от цилиндричност и кръглост, като допустимото отклонение е 10 микрона за двете лагерни шийки и радиално биене 25 микрона между двете чела. Техническите параметри на вала изискват много прецизна финална обработка.

В.-4 ( изобразен на чертеж с номер Р 04-65-04).

В. – 4 е червячен винт, част от редуктор. Характеристиките на червячния винт са описани в таблицата на предоставения чертеж с номер Р 04-65-04 .

- Материал стомана 45 EN 10084,
- Обща дължина на вала 385 мм,
- Максимален диаметър 72 мм с дължина 85 мм,

- лява лагерна шийка с диаметър 45 мм с допуск +16 микрона и дължина 29.5 мм,
- дясна лагерна шийка с диаметър 45 мм с допуск +16 микрона и дължина 83.5 мм,
- втора дясна шийка крайна с диаметър 40 мм с допуск +16 микрона и дължина 53 мм,
- затворен шпонков канал на дясната крайна шийка с ширина 18 мм, дълбочина 5 мм и дължина 45 мм,
- два централни глухи отвора на двете чела на вала пробити в лагерните шийки с диаметър 45 мм от ляво и 40 мм от дясно, симетрични на централната ос на разстояние 20 мм осово един от друг с дълбочина на пробиване 22 мм, диаметър 6.5 мм и с вътрешна резба М8.

От доказателствата по делото е видно, че при търговската сделка между [фирма] и [фирма], описана в Договор от 29.10.2019 г. са продадени част от валовите закупени с двата договора между [фирма] и [фирма] от 26.04.2018 г. От техническа гледна точка, това може да се докаже, като се сравнят чертежите на валовите по трите договора.

В делото няма приложени чертежи на валовите към съответните договори. Допълнително, на 10.07.2020 г. адв. А., с молба до съда, са представени чертежи на процесните 4 вала, намиращи се на листи с номера 453, 454, 455 и 456, без спецификация. Независимо, че липсва приложена техническа документация за валовите по трите договора, може да се приеме, че процесните валове са идентични с тези от приложените чертежи в делото. Сделката за продажба е търговска и не е свързана с производство и промяна на технически характеристики или размерни вериги на валовите. Пропуск на жалбоподателя е, че не е приложил чертежи или техническо описание на процесните валове към съответните договори.

Описанието на В.-1, В.-2, В.-3 и В.-4 в двата Договора от 26.04.2018 г. е само по наименование, количество и цена. Същото е описанието на процесните валове и в договора от 29.10.2019 г. - само по наименование, количество и цена. В нито един от трите договора за продажба на процесните валове, приложени по делото, не са описани техническите характеристики на валовите и не са приложени чертежи със спецификация за тях. Цените на съответните валове в договора между [фирма] и [фирма] са малко завишени в сравнение с Договорите от 26.04.2018 г. т.к са отчетени вероятно складови разходи и товаро-разтоварни дейности. От приложените нови чертежи на валовите с номера и спецификации СТЕ установява, че процесните валове, означени като В.-1 с номер Р 04-65-01, В.-2 с номер Р 04-65-02, В.-3 с номер Р 04-65-03 и В.-4 с номер Р 04-65-04, са идентични с тези, описани по трите договора.

Допълнително предоставената от жалбоподателя техническа документация с монтажни чертежи и спецификации, дава възможност да се даде отговор на последния въпрос. Всеки вложен детайл в една машина има уникален номер по спецификация, позиция, материал за изработка и съответна размерна верига. Приложените чертежи с номера Р 04-65-01 за В.-1, Р 04-65-02 за В.-2, Р 04-65-03 за В.-3 и Р 04-65-04 за В.-4, както и

сборния чертеж на пелетна преса с номер Р 04–65–00 доказват от техническа гледна точка, че процесните валове са детайли с идентични номера и размери със съответните процесни валове в приложената монтажна схема на пелетна преса.

Според вещото лице процесните валове са изработени от неръждавейна иноксова стомана, която през последните три години не е поръчвана в България, тъй като е много скъп материал – с цена 553 лв. на линеен метър, поради което и вещото лице прави извод, че валовете не са правени в България, а по скоро са внесени отвън.

Съобразно отговорите на вещото лице в с.з. неръждавейната иноксова стомана изисква специални инструменти, специални режими на работа, защото е много жилав материал и много трудно се обработва. ПУЦ Б. дол Е. имат производствените мощности да произведат тези валове, но материала за производство е с доставка.

В цеха на жалбоподателя не е възможно да се произведе палетна преса, тъй като помещението не позволява това, нямат преси за набиване на валове. Като количество, валовете са отговаряли на три пелетни преси, но по принцип такива преси не се произвеждат в България, а се внасят, тъй като по-евтин е вноса, отколкото производството. Посочените в договора с Д.- 2015 Е. цени на един брой вал са нереални, тъй като валовете струват повече - 7-8 пъти повече от цената на материала, като в цената е включена и обработката на материала. Според пояснението на вещото лице в с.з., когато са прави договор за покупко- продажба на машино строителни изделия трябва да има приложена документация с техническата спецификация на продуктите, тъй като така както е оформена търговската сделка не става ясно, че това са точно тези валове, за които е осъществена продажбата.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично, съответстващо на останалите писмени доказателства и неоспорено от страните.

От заключението на ССЧЕ с вещо лице С. К. И., прието в с.з. на 16.06.2020г., се установява, че фактурите, издадени от [фирма] са правилно осчетоводени, включени са в дневниците за покупки за отчетния период м.04.2018г., като са платени на два пъти -179150 лв., 4296лв и остатък за плащане 350 лв. Впоследствие част от валовете са били продадени на „Ем Пи Ар Б.“ през октомври 2019г., на стойност 26273,18лв ., които са платени на четири пъти. Вещото лице не е правило проверка в счетоводството на [фирма]. Дружеството жалбоподател има 14 души списъчен състав, 10 от които на длъжност машинен оператор. Дружеството разполага с хале за извършване на дейността си и с

необходимите машини.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично, съответстващо на останалите писмени доказателства и неоспорено от страните.

От разпита на свидетеля Й. Н. И., проведен в с.з. на 16.06.2020г се установява, че при проверката в производството помещение на дружеството се установили няколко валове, малки по размер, за които управителят казал, че не са продадени към момента. От разпита на свид. В. И. К., проведен в същото с.з., се установява, че той е бил пълномощник на дружеството през 2018г. и е участвал в сделката с Д. 2015 Е.. Свидетелят твърди, че лице на име О. от тази фирма се свързал с него и им предложил да произведат пелетна преса и други машини за износ за Германия. Дружеството нямало обособен склад, а рафтове в производствено помещение, в което се съхранява произведената продукция. Били проведени няколко разговора, а също така О. дошъл на място в производствената база, за да види машините дали са годни да произведат планираното. Поръчката била за 50 машини - по две машини за месец за период от две години. О. представил пълномощно, че представлява Д. 2015 Е., както и предоставил телефона на управителя и започнала комуникация между представляващите двете дружества. Машината, която трябвало да се произведе, била пелет преса, като тъй като времето напредвало, макар ПУЦ Б. дол Е. да имало възможност само да произведе валовите, те решили да ги закупят от Д. 2015 Е. през месец април. Договор за производството на пелетната преса обаче не бил подписан. Тогава се откривала и процедурата по мярка 86 , която била за пелетни инсталации и [фирма] сметнало, че така или иначе ще може да продаде валовите и на други клиенти в България. О. намерил валовите от чужбина, като отишъл на среща, представил снимки и мостри и така те били одобрени. Договорът за доставка на валове се подписал от управителите, като в него било уговорено транспорта да е за сметка на [фирма], като същите били доставени в Б. дол. След това връзката с О. се загубила и при настоятелни контакти се установило, че договор с германска фирма няма сключен, управителят на Д. 2015 Е. не бил намерен, укрил се и самият О., като в крайна сметка започнали да търсят на кого да продадат валовите и част от тях реализирали на фирма [фирма]. Според свид. К. цената, на която се предлагали валовите, била близка до тази, на която те щели да купят само материала, поради което и било изгодно закупуването им.

Съдът кредитира показанията на свидетелите като логични и правдиви, доколкото същите са възприели обективната действителност, в която са



настъпили описаните от него събития.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса/писмени доказателства на стр.65-77/. Неоснователни са доводите на жалбоподателя за нищожност на акта, поради липсата на квалифициран електронен подпис на възложителя на ревизията и орган, който я извършва. Тези доводи не намират подкрепа в нормата на чл.25 от Регламент 910/2014г на ЕС. РА е изготвен в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

При така изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите правни изводи.

На основание чл. 160,ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от който могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че извода за липса на реална доставка е плод на оценка на

установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводите за липса на реална доставка са изградени при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти (решение № 12089/11.11.2008г по адм. дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23.11.2011г. по адм.дело№2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29.03.2012 год. и решение от 03.05.2012год. по дело С-520/10г на СЕС). Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация (Държавата),то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК,доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване, [фирма] не успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство. Приходната администрация с наличните по административната преписка писмени доказателства, поведението на доставчика на жалбоподателя успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите, свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. /решение от 06,12,2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС ,свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено,че от постоянната съдебна практика на СЕС се установява,че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., С-80/11 и С-142/11).

Въпроса дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело М. и D., посочено по-горе, точка 40). Освен това, от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. Р., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Т., С-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради

измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Всъщност по делото Б. и по дело М. и D. фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03,07,2013год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност.

Действително доставчикът на Е. ПУЦ Б. дол – [фирма] не е разполагал в релевантния период с кадрови и технически потенциал за извършване на спорните доставки на стоки – валове от машиностроенето. Представените и приети писмени доказателства в ревизионното и съдебното производство, както и свидетелските показания на свидетеля К., както и най вече устните разяснения на вещото лице по СТЕ- В. К. сочат, че както [фирма], така и [фирма] не са разполагали със служители, назначени на трудови договори, няма данни за наети лица по извънтрудови правоотношения, няма данни прекия и предходния доставчик да са разполагали с търговски обекти, складове или други помещения, свързани с търговската им дейност. От [фирма] е декларирана икономическа дейност, неотнормима към спорните доставки, а именно: „Туристическо и друго краткосрочно настаняване“. Тези факти, съотнесени с грижата на добрия търговец, са следвали да бъдат внимателно обсъдени от ПУЦ Б. дол Е. при предложенията на пълномощника на „Д. 2015 Е. - лице, посочено като „О.“ за крупни търговски сделки за производство на пелетни преси.

От извършена справка за превозни средства – данни от КАТ, органите по приходите са установили, че нито прекият, нито предходния доставчик, са притежавали транспортни средства за извършване на превоза на спорните стоки. Не са представени доказателства и за превъзлагане на транспортните услуги на друго дружество. Според съда, за целите на ЗДДС, данъчно събитие е не правоотношението (сделката) или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата (чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС). Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Косвено доказателство за различно от изпълнителя лице, извършило услугите по спорните фактури, е отсъствието на достатъчно в качествено и количествено отношение заети лица.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства. Съгласно заключението на СТЕ се установява, че процесните валове са изработени от неръждавейна иноксова стомана, която през последните три години не е поръчвана в България, тъй като е много скъп материал – 553 лв на линеен метър, поради което и вещото лице прави извод, че валове не са правени в България, а по скоро са внесени отвън (това се потвърждава и от свид.К.,противно на документалните следи, че доставчик на Е. Д. 2015 е Е. Г. България Е.). По принцип неръждавейната иноксова стомана изисква специални инструменти, специални режими на работа, поради естеството си на трудно обработващ се материал материал. Вярно е, че според вещото лице по СТЕ [фирма] имат производствените мощности да произведат тези валове, но материалът е с доставка. В цеха на жалбоподателя не е възможно да се произведе палетна преса, тъй като помещението не позволява това, нямат преси за набиване на валове. Като количество, валове са отговаряли на три

пелетни преси, но по принцип такива преси не се произвеждат в България, а се внасят, тъй като по евтин е вноса, отколкото производството. Още при разговорите с пълномощника на доставчика- О., представителите на ПУЦ Б. Дол Е., които професионално се занимават с металообработка, са били наясно, че бъдещите им търговски планове за производство на пелетни преси са неосъществими. Посочените в договора с [фирма] цени на един брой вал са нереални, тъй като валове струват повече- 7-8 пъти повече от цената на материала, като в цената е включена и обработката на материала. При договор за покупко-продажба на машино строителни изделия трябва да има приложена документация с техническата спецификация на продуктите, тъй като така, както е оформена търговската сделка, не става ясно, че това са точно тези валове, за които е осъществена продажбата.

Именно поради липсата на тази спецификация, посочена от вещото лице К., не са изпълнени изискванията на чл.24 ал.2 от ЗЗД за индивидуализация на родово определените стоки, при доставките на валове от [фирма] към [фирма]. Ревизираното дружество, в качеството си на купувач, е сключило два договора за покупко – продажба на стоки от 26.04.2018 г. с [фирма] /продавач/. Предмет на доставка са резервни части: вал – 1 /136 бр. на ед. цена за брой – 891,00 лв. без ДДС/, вал – 2 /9 бр. на ед. цена - 3 156,37 лв. без ДДС/, вал – 3 /8 бр. на ед. цена - 225,36 лв. без ДДС/ и вал – 4 /3 бр. на ед. цена – 592,373 лв. без ДДС/. Договорено е стоките да се доставят на обект в [населено място] дол, производствена база, като разходите за транспортирането, товареното и предаването, включително меренето и тегленето са за сметка на продавача.

Видно от представените приемо – предавателни протоколи и описи към фактурите в същите отново е записано, че предмет на доставка са резервни части – валове 1, 2, 3 и 4. В случая липсва индивидуализация на закупените стоки. Това е така, предвид обстоятелството, че валът е конструктивен подвижен елемент - машинен елемент във формата на цилиндър, който служи за пренасяне на механична работа чрез въртене на закрепени към него елементи — ремъчни шайби, зъбни колела и др. Валове биват прави, кривошипни и колянни, гъвкави. Всеки вал е с различно тегло, габарити и сложност и съответно се произвежда от съобразени с експлоатационните им изисквания материали. Валове се различават и по функциите, които изпълняват.

В случая, към представените документи, не са приложени заявки за точно определен вид валове, липсват спецификации, няма документи, удостоверяващи размера, вида и други идентификационни данни за

валовете, няма описание на характеристиките на същите, с които те се отличават – производител, размер, предназначение и др., от които да се установи по категоричен начин, че същите са за целите на облагаемата дейност на ревизираното лице.

Поради невъзможност да се осъществи връзка с доставчика на жалбоподателя и вещото лице по ССЕ не е проверило наличието на доказателства и за проследимост на движението на стоките. Не се установява водена аналитичност по сметка 304 и не може да се проследи конкретна стокова позиция от началото на нейното закупуване по документ със стойност и количество, до изписването и с количество и стойност към конкретни клиенти.

Не са представени доказателства и за начина на транспортиране на стоките, с конкретни данни за лицата, участвали в товаренето и разтоварването, липсват доказателства за чия сметка са извършените транспортни услуги по доставките.

Видно от представените договори за покупко – продажба на стоки, както и съгласно писмените обяснения, дадени от управителя на ревизираното дружество, а и свид.показания на свид. К., превоза на стоките следва да е организиран от [фирма], т.е. резервните части следва да са доставени с транспорт на доставчика в производствената база на [фирма] в [населено място] дол – Производствена площадка на „МИНИ Б. ДОЛ“.

От наличните по преписката доказателства не се установява, че от доставчика не са ангажирани доказателства във връзка с извършен транспорт на стоките - товарителници, отчети за изминато разстояние, пътни листа, данни за транспортното средство, с което е извършен превоза, като рег. номер, вид, марка, модел, товароносимост, собственост на транспортното средство и др. Няма представени издадени фактури за извършени транспортни услуги, както и тяхното осчетоводяване. Липсата на доказателства за транспортиране на стоките е основание да се приеме, че същите не са доставени. Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства. Доколкото такива доказателства не са представени, а приетите не обосновават категоричен извод за доставката, то и жалбата се явява неоснователна.

Всичко това, според настоящия състав, разколебава твърдението на жалбоподателя за реалност на доставките на услуги от посоченото по-горе дружество.

Ето защо съдът намира ревизионният акт за законосъобразен поради

което жалбата срещу него следва да се отхвърли.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на ответника се дължат разноси съгласно представения списък в размер на 1531,69 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

#### Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт №Р-22221518004738-091-001 от 03.04.2019 г., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1306/29.07.2019 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 30632,67 лв., ведно с лихви в размер на 2757,16 лв. за данъчен период м.04.2018 г.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП, разноси в размер на 1531.69 лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: