

РЕШЕНИЕ

№ 3461

гр. София, 23.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,
в публично заседание на 26.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **3077** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

1

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 13 срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220420002841-091-001 от 13.11.2020 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията и Т. Д. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 183/02.02.2021 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ – С..

Жалбоподателят твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на задълженията му, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Смята, че погрешно е формиран извод за липса на доставка, поради ненамиране на адреса за кореспонденция на доставчиците и непредставяне от тяхна страна на доказателства за техническа, материална и кадрова обезпеченост. Счита, че в хода на ревизията е представил всички изискуеми от закона доказателства за извършване на доставките. Позовава се на практика на СЕС и ВАС. Моли оспорвания Ревизионен акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат Г., който поддържа жалбата и претендира направените по делото разноски, за което представя списък.

Ответникът – директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”,

чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 45 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220420002841-020-001/15.05.2020 г., като е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периода от 01.01.2020 г. до 31.01.2020 г. Заповедта е връчена на дружеството на 29.05.2020 г. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 29.10.2020 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта са издадени Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22220420002841-020-002 от 27.08.2020 г. и № Р-22220420002841-020-003 от 23.09.2020 г. Всички заповеди са подписани от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г., издадена от и.д. директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220420002841-092-001/14.10.2020 г., от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. РД е връчен на дружеството на 19.10.2020 г.

Срещу констатациите в ревизионния доклад в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството е подадено писмено възражение, което прието за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22220420002841-091-001 от 13.11.2020 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на дружеството на 19.11.2020 г. С РА са установени допълнително задължения по ЗДДС в размер на 11 826,28 лв. и лихва в размер на 861,58 лв., в резултат на непризнато право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС за данъчен период м. 01.2020 г. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. Ревизионният акт е връчен електронно на 19.11.2020 г.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред пред директора на дирекция „ОДОП“ – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. № 53-06-9866 от 27.11.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1849 от 01.12.2020 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С..

С решение № 183/02.02.2021 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., РА е потвърден. Решението е връчено по електронен път на 04.02.2021 г.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-131/19.02.2021 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ.

С оглед на така установената фактическа обстановка, съдът стига до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната

основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

По компетентността на органа, издал РА:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълкувателно дело № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

Ревизионният акт е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизираният период основна дейност на [фирма] е строителство, изкупни и насипни работи с наета техника и подизпълнители.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, в хода на ревизията са извършени 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 от ДОПК, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, а на основание чл. 45 от ДОПК - в хода на ревизия са извършени насрещни проверки на спорните доставчици. Резултатите от проверките са документирани с протоколи за извършени насрещни проверки. Доставчиците не са открити на декларираните адреси за кореспонденция, поради което ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок доставчиците не са представили изисканите доказателства и обяснения.

След анализ на представените в хода на ревизионното производство доказателства органите по приходите са направили заключение, че управител и едноличен собственик на капитала на процесните доставчици [фирма] и [фирма] е едно и също лице – М. П. С.. Посочили са, че от ревизираното лице не са представени приемо-предавателни протоколи, товарителници и кантарни бележки във връзка с доставките на материалите. Не е представена информация за чия сметка е транспортът на стоките и с какви транспортни средства за превозени /собствени или наети/.

Приели са, че не е представена информация в кой конкретно обект са вложени строителните материали и с коя последваща доставка са обвързани. Посочили са също, че не са представени доказателства за водена търговска кореспонденция между страните по доставките, включително относно заявяване на стоките. Органите по приходите са направили и извод, че доставчиците нямат материално-техническа и кадрова обезпеченост за изпълнение на доставките. Приели са, че липсва предмет по фактурираните доставки, т. е. налице е хипотезата на абсолютна симулация.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията, на базата на които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по следните доставки:

1. За данъчен период м. 01.2020 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 832, 21 лв. по 12 фактури /описани на стр. 10 и сл. от РД/, издадени от [фирма], с предмет „строителни материали по опис“.

По отношение на доставчика в хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че издадените на ревизираното лице фактури са отразени в дневниците за продажби на доставчика за съответните периоди. Констатирано е, че доставчикът има назначени две лица по трудово правоотношение на длъжност „отчетник“ и „ръководител група“. В декларацията по чл. 92 от Закона за корпоративно подоходно облагане /ЗКПО/ за 2015 г. дружеството е декларирало дейност – производство на сладолед. За периодите след 2015 г. доставчикът не е подавал декларации по чл. 92 от ЗКПО. Същият е регистрирал фискални устройства в два обекта. В хода на ревизионното производство е установено още, че основен доставчик на [фирма] е [фирма], deregистрирано по ЗДДС, считано от 11.03.2020 г. За м. 01.2020 г. [фирма] не е декларирало покупки в дневника си за покупки. Дружеството е с рисков профил и има задължения в особено големи размери.

В хода на ревизионното производство, във връзка с процесните доставки от страна на жалбоподателя са представени копия на фактури, ведно с фискални бонове и описи към всяка от тях на строителни материали. В последните е посочен номера на съответната фактура, а стоките са описани по вид /гъвкаво лепило за гранитогрес, цимент, импрегнатор, лепило шпакловка, лепило за плочки, гипскартон, битум, шкурка и др./, количество, единична и обща цена.

В хода на съдебното производство от страна на жалбоподателя е приобщен договор за доставка № 077/15.01.2020 г., с който [фирма] се е задължило да достави на [фирма], в качеството му на възложител стоки заявени и описани във фактура по вид, количество и качество. В т. 2 от договора е посочено, че стоките следва да са с необходимите сертификати/мостри и да отговарят на утвърдените стандартизационни документи. Между страните е уговорено, че срокът на доставката е до деня на заявката /т.3/. Към договорите са приобщени и приемо-предавателни протоколи, които са изготвени, за да удостоверят, че на датата вписана в тях доставчикът е предал на купувача, който е приел без забележка стоката изрично упомената в конкретно посочен номер на фактура.

2. За данъчен период м. 01.2020 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 994, 6 лв. по 2 фактури /посочени на стр. 13 от РД/, издадени от [фирма], с предмет „фина шпакловка К. 20 кг. и строителна количка – ръчна“ и „хидрозол F. течна хидроизолация и монтажно лепило

Т.Р. прозрачно 750 гр.“

По отношение на доставчика в хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че доставчикът не разполага с лица, назначени по трудово правоотношение и не е подавало справки по чл. 73 от Закон за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения и не е подавал декларации по чл. 92 от ЗКПО. Констатирано е също, че основен доставчик на [фирма] е също [фирма]. Установено е, че [фирма] е отразило в дневника си за покупки 6 фактури за доставка на стоки, издадени от [фирма], докато в дневника за продажби на [фирма] е включена само една фактура, издадена към [фирма].

В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са представени копия на спорните фактури, ведно с касови бонове.

В хода на съдебното производство от страна на [фирма] са приобщени два приемо-предавателни протокола към всяка от двете спорни фактури. В същите строителните материали са описани по начина, по който са посочени във фактурите, а именно вид, количество и цена на стоките.

По делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза, която не е оспорена от страните. Същата е изготвена на база приобщените по делото документи. Съобразно поставените задачи вещото лице е установило, че: 1. процесните фактури съдържат реквизитите по чл. 114, ал. 1 от ЗДДС; 2. спазен е СС 2 Отчитане на стоково-материалните запаси при счетоводното отразяване на спорните материали; 3. фактурите са включени в СД по ЗДДС и Дневника за покупки по ЗДДС за м. 01.2020 г. на жалбоподателя.

От процесуалния представител на жалбоподателя по делото са представени заверени копия на следните документи: пълномощно, дадено от С. С. А. в качеството ѝ на управител на [фирма] на П. Н. Ц., нотариално заверено с рег. № 1536/2017 година на 06.03.2017 година от В. Б. – помощник нотариус по заместване при Х. В. – нотариус с район на действие Районен съд София, вписана с регистрационен № 628 в регистъра на Нотариалната камара; саморъчна декларация на П. Н. Ц. от 13.01.2022 година., в която заявява, че представените по делото протоколи от 30.01.2021 г. и 31.01.2021 г. са положени от нея, за което е упълномощена от управителя на [фирма] С. А..

В хода на съдебното производство по искане на ответника е открито производство по чл. 193, ал. 1 ГПК по отношение на приемо-предавателен протокол от 31.01.2020 година /лист 172 по делото/ и приемо-предавателен протокол от 30.01.2020 година /лист 173/.

Във връзка с това по делото е назначена СГЕ. Видно от заключението на последната вещото лице е установило, че подписите положени за „предал“ в представените по делото приемо-предавателни протоколи от 30.01.2020 г. и 31.01.2020 г. не са положени от М. П. С. с ЕГН [ЕГН].

В този смисъл съдът счита, че производството по оспорването на двата протокола, проведено по искане на процесуалния представител на органите по приходите, е успешно. Съдът приема, че представените от страна на процесуалния представител на жалбоподателя доказателства, а именно на приемо-предавателен протокол от 31.01.2020 година /лист 172 от делото/ и приемо-предавателен протокол от 30.01.2020 година /лист 173 от делото/ на основание чл. 194, ал. 2 ГПК следва да бъдат изключени от доказателствата по делото.

След като съобрази представените по делото доказателства, съдът намира, че жалбата по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от [фирма] и [фирма], е неоснователна. Спорният РА е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Съгласно националния данъчен закон и постоянната практика на СЕС по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С - 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, към момента на възникване на данъчното събитие и като последица от тази изискуемост, данъкът следва да се начисли. При доставка на стоки данъчното събитие настъпва към момента на прехвърляне на правото на собственост, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик по дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО /фактическото предаване на стоката/, а при доставката на услуги - към момента на извършването им /чл. 25, ал. 2 от ЗДДС/. В тежест на данъчно задълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на стоки/услуги.

Установените по делото факти не обосновават извод за изпълнение на предпоставките по чл. 68 и чл. 71 от ЗДДС, както и за реално извършена доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от [фирма]. Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС абсолютна предпоставка за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит е притежаването на данъчен документ, съставен съгласно изискванията на чл. 114 от ЗДДС. С последната норма (чл. 114 ЗДДС) са регламентирани задължителните реквизити на фактурата, като според т. 9 фактурата следва да съдържа описание на количеството и вида на стоката или съответно вида на услугата. При тълкуването на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО Съдът на ЕС многократно е подчертавал, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне данъчен кредит за получените стоки или предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурите за тези стоки или услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, без да се доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба /С - 80/11 и С142-11, С- 324/11 и С - 18/13/. Правото на приспадане на данъчен кредит по получени доставки обаче е предпоставено от наличието на фактури, които съдържат цялата изискуема информация по чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО, който предвижда като задължителен реквизит на фактурата вписването на количеството и естеството на

доставените стоки/услуги или степента и естеството на предоставените услуги. Нормата на чл. 178 от Директивата изрично сочи, че притежаването на фактура, съставена в съответствие с чл. 220 - 236, е условие за упражняване на правото на приспадане. Това е изрично подчертано от СЕС и в Решението по дело C-271/2012, а именно, че разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, получатели на стоки/услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. Процесните фактури, издадени от [фирма] не съдържат изискуемите според чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО реквизити. В нито една от спорните фактури не е посочен конкретният предмет на доставката – вид и количество на стоката, което препятства установяването на вида на фактурираните доставки. Предметът на всички фактури, издадени от [фирма] е идентичен „строителни материали по опис“, като липсва описание на конкретния вид на стоките.

На следващо място, от представените в хода на ревизията доказателства не се установява по несъмнен начин реалното изпълнение на доставките на стоки, което е основна предпоставка за възникване и ползване право на данъчен кредит по смисъла на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Необходимостта от ангажиране на доказателства за реалното изпълнение на доставките не се дерогира от мотивите на СЕС в Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 на Съда на Европейския съюз, които не отменят задължението на приходната администрация да провери действителното осъществяване на конкретната доставка, по която е упражнено право на приспадане на данъчен кредит и да прецени реалността ѝ въз основа на всички обективно установени по преписката факти. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 год. по дело C-643/11, съобразно което правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материално правните условия за възникване правото на приспадане на ДДС включват следното: - доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); - получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

В този смисъл на първо място следва да се отбележи, че по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от [фирма] е приобщен договор за доставка от 15.01.2020 г., но в него липсва описание на точния вид на стоките. Видно от същия между страните е уговорено предварително заявяване на стоките, но в случая липсват документи, които да удостоверят посоченото обстоятелство. Освен това съгласно цитирания договор стоките следва са с необходимите сертификати/мостри и да отговарят на утвърдените стандартизационни документи. Такива документи също липсват.

На следващо място, съдът приема, че в разглеждания случай по отношение на

доставките, фактурирани от [фирма] конкретното съдържание на доставките, респ. реалното им предаване и приемане от страните по сделката, не може да бъде установено от представените приемо-предавателни протоколи. Както фактурите, така и договора и приемо-предавателните протоколи не съдържат вид и количество на стоките, а единствено е посочено, че се приемат стоките по конкретно посочена фактура. В този смисъл и доколкото във фактурите също не е налице индивидуализиране на стоките не може да се направи безспорен извод какви точно строителни материали са били предмет на процесните стопански операции. Освен това представените документи не се ползват с материална доказателствена сила и следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства, относими към спорните доставки. Представянето на частни документи, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици - фактури, договор, протоколи, не е достатъчно да се приеме, че те обективират конкретно извършена дейност. Те следва да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока по смисъла на чл. 6 ЗДДС. В този смисъл не е без значение обстоятелството, че цитираният договор и приемо-предавателни протоколи са представени едва пред настоящата съдебна инстанция, а не в хода на ревизионното производство. В случая, доколкото жалбоподателят е страна по правоотношение, за което твърди, че е свързано с доставката на стоки от [фирма] то същият е разполагал с тях и е следвало да ги представи на органите по приходите своевременно, към момента на извършване на ревизионното производство. Именно това обстоятелство разколебава доказателствената тежест на договора и приемо-предавателните протоколи, приобщени по делото едва в хода на съдебното производство. Дори да се приеме, че описите към фактурите могат да послужат, като документи, в които строителните материали са индивидуализирани, то предвид липсата на такава индивидуализация в представените, в последствие приемо-предавателни протоколи не може да се направи безспорен извод, че е налице предаване респективно приемана на стоки определени по вид, количество и единична цена, тъй като видно от протоколите с тях се предават стоки по фактура, а не стоки по опис.

По същество спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на собствеността върху тях, респективно данъчното събитие настъпва с отделянето на тези вещи от останалите от същия род. По аргумент от чл. 24, ал. 2 ЗЗД те се индивидуализират с определянето им по съгласие на страните или с предаването им, поради което релевантно е доказването именно на тези факти. В този смисъл в административното и/или в съдебното производство следва да се установи прехвърлянето на собствеността върху същите, чрез фактическото им предаване, включително извършването на транспорт, товаро-разтоварни работи, ако такива са необходими с оглед спецификата на продажбата, както и приемането на стоката.

По отношение на другия доставчик [фирма] следва да се посочи, че са изпълнени изискванията на чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, тъй като същите съдържат изискуемите реквизити. От тях се установяват конкретния вид, количество и производител на съответната стока. В случая обаче, доколкото със СГЕ по отношение на приемо-предавателните протоколи от 31.01.2020 г. и 30.01.2020 г. се установи, че подписът, за „предал“ стоката не е положен от М. П. С. /управител и едноличен собственик на капитала на [фирма] и [фирма]/ съдът приема, че не са налице безспорни доказателства за предаване, респективно приемане на стоката от страна на

жалбоподателя, което е водещата предпоставка за признаване правото на данъчен кредит.

В случая разпоредбата на чл. 6 ЗДДС следва да се тълкува в унисон с нормата на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, която дефинира доставката на стока като прехвърляне на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Следователно при спор за реалност на доставки на стоки се дължи проверка преди всичко на фактите относно транспортирането, предаването и получаването на стоката между страните по пряката доставка, тоест дали стоките реално са преминали от владението на доставчика във владението на получателя. Начинът на предаването им е част от реалното прехвърляне на правото на собственост, което е изискване за настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, респективно за изискуемост на данъка.

Във връзка с това от страна на жалбоподателя по отношение на транспортирането на стоките по фактурите, издадени от [фирма] не са представени никакви доказателства. По отношение на доставчика [фирма] отново в хода на съдебното производство е приобщен договор за наем на МПС от 24.09.2019 г., сключен между [фирма], в качеството на наемодател и [фирма], в качеството му на наемател. Същият обаче не е придружен от доказателства, от които да е видно, че вписаният в договора автомобил Пежо Партнер, с рег. [рег.номер на МПС] е използван именно за транспортиране на стоките по фактурите издадени от [фирма], тъй като не са приобщени документи /товарителници, пътни листа или др./, от които да е видно къде са натоварени, респективно къде са разтоварени, предвид твърденията на жалбоподателя, че не разполага със складово помещение, а строителните материали са влагани веднага след закупуването им. При оценката на доказателствената тежест на договора за наем на МПС от 24.09.2019 г. не е без значение и фактът, че жалбоподателят не е страна по него и ако същият му е бил на разположение или известен към момента на извършване на ревизионното производство то не са налице основания да не бъде представен своевременно на органите по приходите. Следва да се посочи, че по делото не са представени и доказателства за последваща доставка на стоките т.е къде, в кой конкретно обект са вложени, както и дали същият е собствен на [фирма] или дружеството е страна по договор, във връзка с изпълнението на който е възникнала нуждата от закупуване на строителните материали.

На следващо място, по отношение на счетоводната отчетност на жалбоподателя във връзка със заключението на ССЕ следва да се отбележи, че фактът на осчетоводяване на процесните фактури, издадени от [фирма] и [фирма] също се преценява съвкупно с всички останали доказателства по делото, касаещи реалността на доставките. Както притежаването на счетоводни документи, така и редовното осчетоводяване на фактурите, не е достатъчно да обоснове фактическото извършване на отразените в тях стопански операции. Законодателят не предпоставя признаване на правото на данъчен кредит само с формалното документално оформяне, ако то не е свързано с реални доставки. Респективно, при наличието на достатъчно убедителни и безспорни доказателства за реално извършени доставки не може да се откаже право на приспадане на данъчен кредит единствено на основание отделни пропуски в счетоводната отчетност. Действително вещото лице е установило, че жалбоподателя е спазил СС 2 Отчитане на стоково-материалните запаси, но в случая не са налице доказателства, че е водена аналитична отчетност, както при завеждане на стоките, така и при тяхното изписване. На основание чл. 123, ал. 1 ЗДДС всяко регистрирано

лице води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяване на задълженията му по този закон от органите по приходите. В този смисъл съдът намира, че по делото не са представени достатъчно документи, които да удостоверят, че е налице счетоводно отчитане на отделни видове и групи стоки по доставчици, тяхното количество и стойност, което е организирано на аналитично ниво, за да е възможно да се извърши анализ и проследяване на действителните стокови потоци, респективно придобиването от конкретни доставчици и използването на същите стоки за извършване на последващи облагаеми доставки и резултатът от последващите доставки (печалби/загуби).

Предвид гореизложеното съдът приема твърденията на органите по приходите, че в случая е налице абсолютна симулация за основателни. Симулацията като институт на гражданското право бива два вида: абсолютна и относителна. При абсолютната симулация е налице привидна сделка, като тя не прикрива друга сделка, а между страните изобщо липсва воля за покупко-продажба, а при относителната симулация страните не желаят да бъде постигнат резултата от сделката, а чрез нея прикриват друга сделка /в този смисъл е решение по гр. дело № 1575/2008 г., на ВКС/. Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесните доставчици. В случая жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на стоки от посочените във фактурите доставчици, че е положил всички разумни усилия, за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

За пълнота и с оглед възраженията на жалбоподателя и твърденията на органите по приходите за липсата на техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците следва да се посочи, че липсата на данни за наети по трудов договор работници при доставчика не може да служи като достатъчно основание за формиране на отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, каквито съображения са изложени в случая. Получателят, който упражнява правото на данъчен кредит е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но от него следва да се изисква да представи тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички останали, които изхождат само от доставчика, каквито са тези за неговата обезпеченост не може да се вмениява в тежест на получателя по доставката да ги доказва.

В хода на съдебното производство и на основание чл. 154, ал. 1 ГПК ревизираното лице носи доказателствената тежест да докаже благоприятния за него, положителен факт от обективната действителност за наличие на реална доставка. Лицето, което иска да приспадне ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело № С-78/12). В тази връзка наличието на издадена данъчна фактура и коректното ѝ отразяване в счетоводството на ревизираното лице не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките, а следва да се извърши съвкупна преценка на всички факти и обстоятелства по делото. Съставянето на документи, които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз. Константна е практиката на

СЕС, включително по дела С-80/11 и С-142/11, С-324/11 и С-273/11, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама (т. 48 от решение № С-273/11). В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна – административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11). Това е така, както когато самото данъчно задължено лице извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги), както и когато данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13). Мерките, които данъчно задълженото лице трябва да вземе, за да се увери, че сделките му не са част от данъчна измама, зависят главно от обстоятелствата по конкретния случай (т. 59 от решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11). Преценката за наличието на подобни обстоятелства следва да се извърши по „обективни данни” – фактически установявания, които са специфични за всеки конкретен случай и са изцяло от компетентността на националния съд. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени (т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11), да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел - самото лице извършва данъчна измама, като не участва в реална доставка на стоки или услуги, или знае, че участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11).

Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесните доставчици.

Неотносима към настоящия спор е цитираната от жалбоподателя разпоредба на чл. 177 ЗДДС. Същата е неприложима към настоящия спор доколкото не попада в обхвата на ревизионното производство и касае отговорност за чужди задължения, а не за собствени такива, какъвто е настоящият случай.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. С оглед отхвърлената част от жалбата и съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 910, 63 (деветстотин и десет лева и шестдесет и три ст.) лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 13 срещу Ревизионен акт №Р-22220420002841-091-001 от 13.11.2020 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията и Т. Д. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 183/02.02.2021 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С. за установени задължения по ЗДДС в общ размер на 11 826,28 лв., които произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м. 01.2020 г., ведно с лихви в размер на 861, 58 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 910, 63 (деветстотин и десет лева и шестдесет и три ст.) лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: