

РЕШЕНИЕ

№ 5975

гр. София, 03.10.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18
състав**, в публично заседание на 24.10.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **8286** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба вх. № 20567 от 26.09.2011 г. по описа на Административен съд София – град (АССГ), подадена от [фирма], чрез управителя И. В. Н., срещу Ревизионен акт (РА) № 22501000336/28.02.2011 г., издаден от А. К. Г. - на длъжност главен инспектор по приходите в Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители” („СДО”), потвърден с Решение № 1321/08.08.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” („О.”) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят оспорва РА, с който за отделните данъчни периоди от м.11.2008 г. до м.02.2009 г. му е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 217 931,04 лева по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК [ЕГН] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], като незаконосъобразен, необоснован и издаден в противоречие с материалния и процесуалния закон. Процесуалният му представител посочва, че в производството безспорно е установено, че [фирма] е регистрирано по ДДС лице. Посочва също, че всички доставчици са били данъчни субекти и са осъществявали търговска дейност към датата на издаване на процесните фактури. Твърди, че спорният по делото въпрос с последващите реални доставки е изяснен с представените доказателства - актове, протоколи за приемане и предаване, договори с инвеститорите за извършване на тези

обекти, в които са вложени съответните материали. Предвид на това жалбоподателят, счита че са налице фактите и предпоставките, предвидени в чл. 70, ал. 5, вр. чл. 6, чл. 12, чл. 25 и чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и са налице условията за упражняване на правото на [фирма] за приспадане на данъчен кредит съгласно чл. 71 от ЗДДС. Посочва съдебна практика по аналогични казуси. Съобразно изложените в жалбата и писмените бележки мотиви отправя искане за отмяна на РА. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез процесуален представител оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА № 22501000336/28.02.2011 г. е издаден от А. К. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., Дирекция „СДО” в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по реда на ЗДДС за данъчни периоди от 01.10.2008 г. до 28.02.2009 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1000130/10.05.2010 г., изменена със ЗВР № 1000293/18.08.2010 г. и ЗВР № 1000336/17.09.2010 г. (на основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК и във връзка със Заповед № ЦУ - 326/10.09.2010 г. на изпълнителния директор на НАП), издадени от С. С. В., на длъжност началник отдел „Селекция”, Дирекция „СДО” при ТД на НАП – С.. ЗВР са издадени от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП – С., видно от представените заповеди за заместване на Т. Т. В. на стр. 53 – 56 от делото. Ревизията е възложена във връзка с отменително Решение № 577/23.04.2010 г. на Дирекция „О.” - С., с което е отменен Ревизионен акт № [ЕГН]/04.11.2009 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия, при спазване на дадените указания по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. Определен е срок за извършване на ревизията до 18.01.2011 г.

В рамките на срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1000336/01.02.2011 г., връчен на представляващия ревизирания субект на 04.02.2011 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК и е връчен в срока по чл. 117, ал. 4 от ДОПК. Ревизираното дружество е упражнило правото си на възражение, като такова е постъпило с вх. № 2553 – 03 - 273/16.02.2011 г. по регистъра на ТД на НАП – С. в срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Издаден е РА № 22501000336/28.02.2011 г. от А. К. Г. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., Дирекция „СДО”, компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1000336/01.02.2011 г. РА е връчен на управителя на ревизираното лице на 07.03.2011 г. В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизираното дружество е постъпила жалба, срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА до директора на Дирекция „О.” с вх. № 25 – 53 – 03 - 432/21.03.2011 г. по регистъра на ТД на НАП - С., Дирекция „СДО” и вх. № 23 – 22 - 706/25.03.2011 г. по регистъра на Дирекция „О.”. С ревизирания субект е сключено споразумение на основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК за продължаване на срока за произнасяне на директора на Дирекция „О.” до 27.08.2011 г.

С Решение № 1321/08.08.2011 г. на директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП – С., издадено в срока по споразумението, РА № 22501000336/28.02.2011 г. е потвърден,

като в мотивите си органът е посочил, че за ревизирания м.10.2008 г., резултатът не се различава от декларирания и за жалбоподателя липсва правен интерес от обжалване, поради което в тази част РА е влязъл в сила.

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.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № 22501000336/28.02.2011 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1000336/01.02.2011 г., издадена от лицето, възложило ревизията. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

РА № 22501000336/28.02.2011 г. се оспорва в частта, в която е потвърден с Решение № 1321/08.08.2011 г. на директора на Дирекция „О.” – С., а именно - за данъчни периоди м.11.2008 г., м.12.2008 г., м.01.2009 г. и м.02.2009 г. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕГН] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на [фирма] е строителство, строително – монтажни и ремонтни работи (СМР). В атакувания РА и издаденото въз основа на него решение, органите по приходите са констатирани, че не се доказва реална доставка по фактурите, предмет на спора. В хода на ревизионното производство екипът от ревизори е приел, че преките доставчици не са производители или вносители на процесните стоки. В мотивите си са записали, че липсата на доказателства, удостоверяващи фактическата наличност и реалното съхранение на материалите, липсата на доказателства за транспортиране и реално предаване на съответните количества стоки от доставчика на получателя, включително липсата на нает персонал и/или информация за лицата осъществили товаро - разтоварните дейности подкрепя извода, че спорните фактури не отразяват реално извършени облагаеми доставки на стоки по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 217 931,04 лева на [фирма] по фактурите издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

До тези заключения органите по приходите са достигнали след извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД № 1000336/01.02.2011 г. в изпълнение на указанията на Директора на Дирекция „О.” С., дадени с Решение № 577/23.04.2010 г. На основание чл. 37, ал. 3 и чл. 53 от ДОПК от ревизираното лице са изискани документи и писмени обяснения, касаещи проверявания период с Искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) с изх. № 2553 – 03 - 837/18.05.2010 г., изх. № 2553 – 03 - 837/20.07.2010 г., изх. № 2553 – 03 - 837/30.08.2010 г. и изх. № 2553 – 03 - 837/05.10.2010 г. В отговор от [фирма] са представени документи и справки, които са подробно описани от приходната администрация в РД и не следва да се преповтарят в настоящото производство.

Видно от Таблица 1 към РА № 22501000336/28.02.2011 г., както и от констативната му част за ревизираните периоди на дружеството са определени следните задължения: ДДС за довносяне 250 434,24 лева и съответните лихви за забава в размер на 60 406,87

лева.

При ревизията е извършена корекция на декларирания от [фирма] резултат за отделните данъчни периоди от 01.11.2008 г. до 28.02.2009 г., като на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 217 931,04 лева, в т.ч. по периоди както следва:

- за м. 11.2008 г. - общо в размер на 50 560,58 лв., в т.ч. 24 891,71 лева, по фактури, издадени от [фирма] и 25 668,87 лв. по фактури, издадени от [фирма];

- за м. 12.2008 г. - общо в размер на 73 325,74 лв., в т.ч. 22 276,51 лв. по фактури, издадени от [фирма]; 25 316,40 лв. по фактури, издадени от [фирма] и 26 732,83 лв. по фактури, издадени от [фирма];

- за м. 01.2009 г. - общо в размер на 56 824,46 лв., в т.ч. 19 612,97 лв. по фактури, издадени от [фирма]; 18 216,37 лв. по фактури, издадени от [фирма] и 18 995,12 лв. по фактури, издадени от [фирма];

- за м. 02.2009 г. - общо в размер на 37 220,26 лв., в т.ч. 7 440,98 лв., по фактури, издадени от [фирма]; 9 085,24 лв. по фактури, издадени от [фирма]; 1 902,43 лв. по фактури, издадени от [фирма] и 9 422,32 по фактури, издадени от [фирма] и 9 369,29 лв. по фактури, издадени от [фирма].

В хода на ревизионното производство, на основание чл. 45, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите са извършили насрещни проверки на преките доставчици на [фирма], както следва:

1. [фирма], ЕИК[ЕИК]

Органите по приходите са установили, че за данъчен период м.02.2009 г., [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 20 бр. фактури, издадени от [фирма], на обща стойност 47 111,61 лв. и ДДС в размер на 9 422,32 лв. Предмет на доставки по фактурите са строителни материали. В тази връзка на [фирма] е извършена насрещна проверка, резултатите, от която са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) № 2225-5-1000130-4/05.07.2010 г. За връчване на ИПДПОЗЛ № 2553-06-1135/01.06.2010 г. са извършени две посещения на адреса за кореспонденция, документиран с протоколи с № 871/03 06 2010 г. и № 935/11.06.2010 г. Изготвено е съобщение по чл. 32 от ДОПК с изх. № 2553-06-1135/16.06.2010 г. и публикувано на Интернет страницата на НАП на 16.06.2010 г. Изпратено е по пощата, върнато с отбелязване „получателят се е преместил на друг адрес”. Въпреки предприетите действия управител или упълномощено лице не се е явило за връчване на изготвеното ИПДПОЗЛ. На 01.07.2010 г., в деловодството на Дирекция „СДО”, без на дружеството да е връчено ИПДПОЗЛ, са представени редица документи, подробно описани и намиращи се в административната преписка. Органите по приходите са констатирани, че не са представени приемно - предавателни протоколи, а фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] за периода м.02.2009 г., не са подписани от получателя, а само от доставчика. Издателят на акта е счел, че въпреки изискванията на чл. 7 от Закона за счетоводството (ЗСч) би следвало да са попълнени всички реквизити и да са положени съответните подписи, а по отношение на извършения транспорт не са представени никакви документи. От представената обратна ведомост, екипът от проверяващи е стигнал до заключението, че към 01.02.2009 г. проверяваното дружество няма назначени работници, нито на трудови нито на граждански договори. Изведено е и заключението, че през м.02.2009 г. счетоводни сметки 302 - материали и 304 - стоки имат само дебитни обороти, което показва, че са закупувани материали и стоки, а не

са отчетени продажби на същите и тези две счетоводни сметки са без начално салдо, т.е. към 01.02.2009 г. дружеството не е разполагало на склад с налични стоки и материали. С ИПДПОЗЛ № 2553-06-1135/01.06.2010 г. органите са изискали справка за стоковия поток, която не е представена в хода на проверката. На база представените фактури от предходни доставчици ([фирма] и [фирма]), органът по приходите е изготвил справка за стоковия поток, от която е видно, че за някои от продадените материали не са представени фактури за произход. При извършена проверка в информационния масив на НАП, ревизиращите са установили, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС на 26.03.2010 г., по инициатива на орган по приходите и има задължения към бюджета в особено големи размери. Дружеството не е подавало декларации Образец № 1 - Данни за осигуреното лице и Образец № 6 - Данни за дължими вноски и данък по чл. 42 от ЗДДФЛ и не е назначавало лица на трудови договори. При проверка в досието на [фирма] е установено също, че доставчикът е подал годишна данъчна декларация (Г.) по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за финансовата 2009 г., с която е декларирало приходи в размер на 6 743 925 лева и разходи в размер на 6 741 918 лева, счетоводна печалба за периода 2 007 лева като към декларацията липсват отчет за приходите и разходите, както и баланс за съответния период. Видно от данните, дружеството декларира големи обороти и ниска счетоводна печалба. На [фирма] е извършвана ревизия за проверявания период, при която е установена липса на облагаеми доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС за получените от проверяваното лице доставки на стоки/материали.

2. [фирма], ЕИК[ЕИК]

Органите по приходите са установили, че за отделните данъчни периоди от м.12.2008 г. до м.02.2009 г., [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 111 бр. фактури, издадени от [фирма], на обща стойност 241 652,30 лева и ДДС в размер на 48 330,44 лева. Предмет на доставките по фактурите са строителни материали. С оглед на изложените констатации на доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са обективирани в ПИНП № 2225-5-1000130-3/05.07.2010 г. като ИПДПОЗЛ № 2553-06-1133/01.06.2010 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като лицето не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, което е документирано с протоколи с № 872/03.06.2010 г. и № 936/11.06.2010 г. Изготвено е съобщение с изх. № 2553-06-1133/15.06.2010 г. (поставено на определеното за целта място и публикувано на Интернет страницата на НАП на 15.06.2010 г.) Същото е изпратено и по пощата, като пратката е върната с отбелязване „получателят непознат на посочения адрес”. На 01.07.2010 г., извън указания в искането срок, в деловодството на Дирекция „СДО”, без на дружеството да е връчено ИПДПОЗЛ, са представени копия на следните документи: описи на приети материали от доставчици; оборотни ведомости за периодите м.11.2008 г., м.01.2009 г. и м.02.2009 г.; хронология на сметки 4532, 411 и 401; хронология на сметка 501 – каса, за периода м.11.2008 г. и м.12.2008 г., от които е видно осчетоводено плащане от страна на [фирма], в размер на 125 043,02 лв.; свидетелство за регистрация на фискално устройство и договор за абонаментно сервизно обслужване на касови апарати с фискална памет. Представен е договор за търговска продажба от 26.01.2009 г., с условия аналогични на тези в гореописания договор, представен от [фирма] и фактури, издадени от [фирма] на [фирма] за периода

м.11.2008 г. - м.02.2009 г., справки - декларации и дневници по ЗДДС. Ревизиращият екип е направил анализ на представените документи, подробно описан в атакувания РА и е констатирал, че фактурите не са подписани от получателя, а само от доставчика. Издателят на акта отново е счел, че въпреки изискванията на чл. 7 от ЗСч би следвало да са попълнени всички реквизити и да са положени съответните подписи, а по отношение на извършения транспорт не са представени никакви документи, а от представената оборотна ведомост е приел, че към 01.11.2008 г., проверяваното дружество няма транспортни средства и назначени работници. С оглед на направения анализ, ревизиращият екип е установил следното: за периода от 01.11.2008 г. до 31.12.2008 г. сметка 302 – материали е с начално дебитно салдо 129 900,00 лв., кредитни обороти в размер на 837 770,79 лв., дебитни обороти в размер на 707 150,00 лв. Сметката няма крайно салдо. Съгласно приложената хронология на сметка „строителни материали“ за периода 01.11.2008 г. - 31.12.2008 г. е отразено начално салдо - кредитно в размер на 156 208,95 лв., което за издателя на РА е необяснимо и лишено от всякаква икономическа логика - материална сметка с кредитно начално салдо. За периода по сметката има дебитен оборот в размер на 954 001,52 лв. и кредитен оборот в размер на 797 792,57 лв. Сметката няма крайно салдо. За периода 01.01.2009 г. – 28.02.2009 г., съгласно представената оборотна ведомост, сметка 302 – материали, екипът от ревизори е констатирал, че има само дебитни обороти на стойност 437 508,50 лева и че липсват кредитни обороти, т.е. отчетени продажби, което води до извода, че доставките на материалите, фактурирани към [фирма] не са реално осъществени. Изисканата справка за стоковия поток с ИПДПОЗЛ № 2553-06-1133/01.06.2010 г. не е представена в хода на насрещната проверка. Относно произхода на материалите са представени копия от фактури и разпечатки от сметка 401 – доставчици (вкл. по доставчици - [фирма]; [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]; [фирма] и [фирма], като за последните двама са представени описи на строителните материали, без фактура). На база представените фактури от предходни доставчици, органът по приходите е изготвил справка за стоковия поток, от която е видно, че за някои от продадените материали отново (както при гореописания доставчик) не са представени фактури за произход. В хода на ревизионното производство е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС на 07.05.2009 г. по инициатива на орган по приходите. Дружеството не е подавало декларации Образец № 6, а декларация Образец № 1 е подало както следва: за периода м.11.2008 г. - м.12.2008 г. за три лица, а за периода м. 01.2009 г. - м. 02.2009 г. за едно лице като назначените лица за този период са осем на брой, за които проверяваното дружество не е декларирало осигурителни вноски.

Органите по приходите са извършили съпоставка с представената от проверяваното лице оборотна ведомост с данните в информационния масив на НАП и са установили, че дружеството не е начислявало и изплащало заплати. В оборотната ведомост сметка 421 - персонал изобщо липсва, както и липсва сметка за задължения за осигурителни вноски.

3. [фирма], ЕИК[ЕИК]

В хода на ревизията е установено, че през м.02.2009 г., [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 20 бр. фактури, издадени от [фирма]. Фактурите са на обща стойност 46 846,44 лева и начислен ДДС в размер на 9 369,29 лв. Предмет на доставки по фактурите са строителни материали. С оглед на изложените констатации на доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са описани в ПИНП № 2225-5-1000130-5/05.07.2010 г. За връчване на ИПДПОЗЛ изх. № 2553-06-1134/01.06.2010 г. са извършени две посещения на адреса за кореспонденция, документирани с протоколи № 870/03.06.2010 г. и № 934/11.06.2010 г. Изготвено е съобщение по чл. 32 от ДОПК с изх. № 2553-06-1134/16.06.2010 г., поставено на определеното за целта място и публикувано на Интернет страницата на НАП на 16.06.2010 г., изпратено е по пощата с обратна разписка, върнато с отбелязване „получателят се е преместил на друг адрес”. На 01.07.2010 г., в деловодството на Дирекция „СДО”, без на дружеството да е връчено ИПДПОЗЛ, са представени копия на следните документи: договор за търговска продажба от 28.01.2009 г., с условия аналогични на тези в договорите, представени от [фирма] и [фирма]; фактурите, издадени на [фирма] през м.02.2009 г., дневник за продажбите и справки - декларации по ЗДДС за м.02.2009 г.; свидетелство за регистрация на фискално устройство и договор за абонаментно сервизно обслужване на касови апарати с фискална памет; оборотна ведомост, хронологии на счетоводни сметки 4532, 411 и 401; хронология на сметка 501 – каса, от която е видно осчетоводено плащане от страна на [фирма]. Не е представена изисканата справка за стоков поток. Относно произхода на стоките са представени фактури от предходни доставчици, както следва: [фирма], с предмет строителни материали по опис, по договор. Не са представени договора и описа въз основа, на които са съставени фактурите; [фирма] с предмет на доставката плащане по договор за доставка на материали. Договорът не е представен; [фирма] с предмет на доставката материали по опис, като същият не е представен към фактурите. След направен анализ на представената счетоводна документация, органите по приходите са установили, че [фирма] няма назначени работници на трудови и/или граждански договори и че за периода сметка 302 - материали има само дебитни обороти на стойност

118 785,00 лв. и начално салдо 194 110,00 лв., т.е няма изписване на продадени материали. Отново, както при предходните двама доставчика, органите по приходите са стигнали до заключението, че въпреки изискванията на чл. 7 от ЗСЧ би следвало да са попълнени всички реквизити и да са положени съответните подписи върху фактурите, а по отношение на извършения транспорт не са представени никакви документи. След извършена проверка в информационния масив на НАП и досието на [фирма], екипът от ревизори е установил, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 09.10.2010 г. по инициатива на орган по приходите. Установено е също, че проверяваното лице не е подавало декларации Образец № 1 и Образец № 6 и няма назначени лица по трудови правоотношения за 2009 г., не е подавана и Г. по чл. 92 от ЗКПО и дружеството има задължения в особено големи размери. Установено е също, че на [фирма] е извършвана ревизия за проверявания период, която е установила липса на облагаеми доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС за получените от проверяваното лице доставки на стоки/материали.

4. [фирма], ЕИК[ЕИК]

В хода на ревизионното производство е установено, че в отделните данъчни периоди от м.11.2008 г. до м.02.2009 г., [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 177 бр. фактури, издадени от [фирма]. Фактурите са на обща стойност 385 548,64 лв. и начислен ДДС в размер на 77 509,73 лв. Предмет на доставка по фактурите са строителни материали. На [фирма] е извършена насрещна проверка, резултатите, от която са описани в ПИНП № 2225-5-1000130-1/05.07.2010 г. За връчване на ИПДПОЗЛ изх. № 2553-06-1132/01.06.2010 г. са извършени две посещения на адреса за кореспонденция, документирани с протоколи № 873/03.06.2010 г. и 937/11.06.2010 г. Отново е изготвено съобщение по чл. 32 от ДОПК с изх. № 2553-06-1132/16.06.2010 г. На 01.07.2010 г., без на дружеството да е връчено ИПДПОЗЛ, са представени копия на счетоводна документация, подробно описана от органите по приходите, но отново не е представена изискваната справка за стоков поток. Относно произхода на стоките са представени фактури от предходни доставчици, както следва: [фирма] с предмет на доставката строителни материали по опис, като по фактура № 992/09.10.2008 г. опис не е представен; [фирма], с предмет строителни материали по опис, по договор, като опис е представен само към една от фактурите; [фирма] с предмет на доставката материали по опис, като същият не е представен към фактурите; [фирма], с ЕИК[ЕИК], с предмет на доставката строителни материали по опис, като опис отново не е представен; [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставката материали по опис, като по фактура № 2265/08.10.2008 г. същият не е представен; [фирма], с предмет на

доставката строителни материали по опис. На база на представените фактури от предходни доставчици, органът по приходите е изготвил справка за стоковия поток, от която е видно, че за някои от продадените материали не са представени фактури за произход. След направен анализ на представените документи за периода 01.10.2008 г. – 31.12.2008 г., сметка 302 - материали има начално дебитно салдо в размер на 2 360 291,69 лв., дебитен оборот в размер на 2 644 200,80 лв. и кредитен оборот в размер на 4 778 004,34 лв., крайно дебитно салдо в размер на 226 488,15 лв. Съгласно оборотната ведомост за м.01.2009 г., началното салдо на сметката е в размер на 243 258,15 лева, което не съответства на крайното салдо към 31.12.2008 г., дебитен оборот в размер на 262 380,00 лева, а кредитен оборот – няма. Съгласно оборотната ведомост за м.02.2009 г., началното салдо на сметката е в размер на 505 638,15 лева, дебитен оборот в размер на 299 000 лева, а кредитен оборот – отново няма, т.е. през м.01.2009 г. и м.02.2009 г. не са изписвани материали, тъй като не са отчетени продажби на такива. От страна на проверявания доставчик не са представени документи във връзка с транспорта на материалите. Извършена е проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 07.05.2009 г. по инициатива на орган по приходите и че проверяваното лице не е подавало декларации Образец № 1 и Образец № 6, назначените лица по трудови правоотношения, за периода м.10.2008 г. – м.02.2009 г. са три. При извършената съпоставка с представената от проверяваното лице оборотна ведомост и информацията в информационния масив на НАП, екипът от проверяващи е установил, че дружеството не е начислявало и изплащало заплати. В оборотната ведомост липсват сметки за персонала и за задължения за осигурителни вноски. Дружеството има задължения към бюджета в особено големи размери. При проверка в досието на [фирма] е установено, че същото не е подавало Г. по чл. 92 от ЗКПО за финансовата 2009 г.

5. [фирма], ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията е установено, че в отделните данъчни периоди от м.11.2008 г. до м.02.2009 г., [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 166 бр. фактури, издадени от [фирма]. Фактурите са на обща стойност 366 496,29 лв. и начислен ДДС в размер на 73 299,26 лв. Предмет на доставка по фактурите са строителни материали. На [фирма] е извършена насрещна проверка, резултатите от която са обективирани в ПИНП № 2225-5-1000130-2/05.07.2010 г. За връчване на ИПДПОЗЛ изх. № 2553-06-1131/01.06.2010 г. са извършени две посещения на адреса за кореспонденция, документирани с протоколи № 874/03.06.2010 г. и 938/11.06.2010 г., след които е изготвено съобщение по реда на чл. 32 от ДОПК с изх. № 2553-06-1131/16.06.2010 г.,

поставено на определеното за целта място и публикувано на Интернет страницата на НАП на 16.06.2010 г. Същото е изпратено и по пощата с обратна разписка, върната с отбелязване „получателят се е преместил на друг адрес”. Съобщението е свалено на 01.07.2010 г., от която дата се счита за редовно връчено чрез прилагане към досието. На 01.07.2010 г. отново без на дружеството да е връчено ИПДПОЗЛ, са представени копия на следните документи: фактури издадени от [фирма] на [фирма]; свидетелство за регистрация на фискално устройство и договор за абонаментно сервизно обслужване на касови апарати с фискална памет; хронология на сметки 4532, 411 и 401 и 501, от която е видно осчетоводено плащане от страна на [фирма]. Представена е и оборотна ведомост за периода 01.10.2008 г. - 31.12.2008 г., съгласно, която сметка 302 - материали има начално салдо в размер на 120 299,74 лв., дебитен оборот в размер на 2 749 917,40 лв., кредитен оборот в размер на 2 760 492,14 лв., крайно дебитно салдо в размер на 109 725 лв. Съгласно оборотна ведомост за м.01.2009 г. сметка 302 е с начално салдо в размер на 71 270,00 лева, което не съответства на крайното салдо на 31.12.2008 г. и има само дебитни обороти в размер на 18 010,00 лв. и крайно дебитно салдо в размер на 89 280,00 лева като за м.02.2009 г. не е представена оборотна ведомост, от която да е видно изписвани ли са продадените материали. С ИПДПОЗЛ № 2553-06-1131/01.06.2010 г. е изисквана справка за стоковия поток, която не е представена в хода на проверката. На база представените фактури от предходни доставчици ([фирма] - с предмет на доставката строителни материали по опис; [фирма] - с предмет на доставката материали по опис, като същият не е представен към фактурите; [фирма] - с предмет на доставката материали по опис; „А. Т. БГ” и [фирма]/, органът по приходите е изготвил справка за стоковия поток, от която е видно, че за някои от продадените материали не са представени фактури от предходни доставчици, а по отношение на извършения транспорт не са представени никакви документи. При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 19.03.2009 г. по инициатива на орган по приходите. [фирма] не е подавало декларации Образец № 6, а декларация Образец № 1 е подавана за периода м.10.2008 г. - м.12.2008 г. за пет лица (като уведомятията са представени в НАП само за м.11.2010 г.). При извършена съпоставка с представената от проверяваното лице оборотна ведомост с информацията в информационния масив на НАП, ревизиращите са установили, че дружеството не е начислявало и изплащало заплати, в оборотната ведомост сметка за персонала въобще липсва, както и за задължения за осигурителни вноски. Дружеството има задължения към бюджета в особено големи размери, а при проверка в досието на [фирма] е

установено, че дружеството не е подало Г. по чл. 92 от ЗКПО за отчетната 2009 г.

С оглед на гореописаните действия на приходната администрация и с цел установяване произхода на закупените от ревизираното лице материали са извършени насрещни проверки и на предходните доставчици, описани както следва:

1. [фирма], ЕИК[ЕИК] (предходен доставчик на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]).

С ПИНП № 2225-5-1000130-8/30.08.2010 г. проверяващите са констатирани, че [фирма] е регистрирано по реда на ДОПК на 15.10.2007 г. в ТД на НАП - В. Т., офис М.. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 04.12.2007 г. и дерегистрирано на 22.05.2009 г. по инициатива на орган по приходите. Съставено е ИПДПОЗЛ с изх. № 98-00-2104/22.07.2010 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 19.08.2010 г. като в законоустановения 7 - дневен срок не са представени изисканите документи. Извършена е проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че в дневниците за продажби са отразени фактури, подробно описани в протокола за извършване на насрещна проверка. Поради непредставянето на изисканите документи, не са установени данни за разплащането по фактурите, място и дата на извършване на доставката, транспортиране на стоката, място на съхраняване на стоката, предходни доставчици - фактури, наличие на складове, обекти, транспортни средства, обратна ведомост за 2008 г. и 2009 г., хронология на гр.70 за съответните периоди, движение по кредита и дебита на сметки 302 и 304 по месеци, стокосен поток, както и назначени работници. При проверката е установено също, че [фирма] има задължения към НАП в размер на 10 916,66 лв. В дружеството е имало назначени лица по трудови правоотношения, чиито договори са прекратени през м.03.2009 г., м.06.2009 г. и м.07.2009 г.

2. [фирма], с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] (предходен доставчик на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]).

Изготвеното ИПДПОЗЛ изх. № 2553-06-1620/21.07.2010 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 16.08.2010 г., тъй като лицето не е открито на декларирания от него адрес за кореспонденция, което от своя страна е документирано с протоколи за посещение на адрес № 1214/21.07.2010 г. и №1239/29.07.2010 г. Изготвено е съобщение № 2553-06-1620/30.07.2010 г. - поставено на определеното за това място на 30.07.2010 г. и свалено на 16.08.2010 г., съобщението е публикувано на Интернет страницата на НАП и е изпратено по пощата с обратна разписка, върната с отбелязване „получателят непознат на посочения адрес”. В указания срок, а и до приключване на ревизионното производство не са представени изисканите документи. Органите по

приходите са предприели проверка в информационния масив на НАП, при която са установили, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС на 30.03.2009 г. по инициатива на орган по приходите. Установено е също, че дружеството е декларирало корпоративен данък за внасяне за 2008 г. в размер на 292,37 лв. и за 2009 г. в размер на 11,78 лв.

3. [фирма], с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] (предходен доставчик на [фирма], [фирма] и [фирма]).

С ПИНП № 1011397/24.09.2010 г. органите по приходите са посочили, че за връчването на ИПДПОЗЛ с изх. № К. 4107/26.08 2010 г. е извършено посещение на декларирания адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] като е установено, че на [улица] няма № 13. Във връзка с отправено до [община] запитване е получен отговор, че настоящият и постоянен адрес на лицето М. Б. Т. е [улица]. Извършено е посещение на адреса, при което лицето не е открито. Изготвено е съобщение по реда на чл. 32 от ДОПК, поставено на определеното за целта място на 02.09.2010 г. и свалено на 17.09.2010 г. В указания срок, а и до приключване на ревизионното производство не са представени изисканите документи от страна на едноличния търговец. При извършената служебна проверка от приходната администрация е установено, че на М. Б. Т., в качеството му на едноличен търговец [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периода от м.06.2008 г. до м.01.2009 г., приключила с резултат ДДС за внасяне в особено големи размери. Извършена е и проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че за проверявания период, търговецът е назначил три лица на длъжност „общ работник, строителство на сгради“. Съгласно справката, лицата са сключили трудови договори на 15.07.2008 г., а декларациите по чл. 62 от Кодекса на труда (КТ) са подадени на 11.11.2008 г.

4. [фирма], ЕИК[ЕИК] (предходен доставчик на [фирма] и [фирма]). Изготвеното ИПДПОЗЛ изх. № 2553-06-1618/21.07.2010 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 16.08.2010 г., след като лицето не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, което е обективирано с протоколи за посещение на адрес № 1213/21.07.2010 г. и № 1238/29.07.2010 г. Изготвено е съобщение № 2553-06-1618/30.07.2010 г. - поставено на 30.07.2010 г. и свалено на 16.08.2010 г. Съобщението е публикувано на Интернет страницата на НАП и е изпратено с обратна разписка, върната с отбелязване „преместен на друг адрес“. В указания срок и до приключване на ревизионното производство не са представени изисканите документи. В хода на производството е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС на 01.12.2008 г. по инициатива на орган по приходите. Установено е също, че дружеството не е декларирало корпоративен данък за 2008 г. и 2009 г.

5. [фирма], ЕИК[ЕИК] (предходен доставчик на [фирма] и [фирма]). С ПИНП № 2225-5-1000130-9/27.08.2010 г. е установено, че [фирма] е регистрирано по реда на ДОПК на 02.05.2007 г. и по ЗДДС на 27.06.2007 г., а на 25.11.2008 г. е с прекратена регистрацията по ЗДДС по инициатива на орган по приходите. Изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. № 98-00-2107/22.07.2010 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като лицето не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, документирано с протоколи за посещение на адрес № 1007629/26.07.2010 г. и № 1007918/03.08.2010 г. Изготвено е съобщение № 1003252/04.08.2010 г. - поставено на 04.08.2010 г. и свалено на 19.08.2010 г. Съобщението е публикувано на Интернет страницата на НАП и е изпратено по пощата с обратна разписка, която не е върната в офис М.. Изпратено е и електронно уведомление за започнала процедура по чл. 32 от ДОПК. В указания срок, не са представени изисканите документи.

6. [фирма], ЕИК[ЕИК] (предходен доставчик на [фирма]). ИПДПОЗЛ изх. № 2553-03-1992/22.11.2010 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК - лицето не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, което е обективизирано с протоколи за посещение на адрес № 1869/23.11.2010 г. и протокол № 1914/02.12.2010 г. Изготвено е съобщение № 2553-03-1992/03.12.2010 г. - поставено на 03.12.2011 г. и свалено на 20.12.2011 г., същото е публикувано на Интернет страницата на НАП и е изпратено по пощата с обратна разписка, върната с отметка „непознат“. В указания срок, а и до приключване на ревизионното производство, не са представени изисканите документи. При извършената проверка в информационния масив на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 17.07.2009 г. по инициатива на орган по приходите. Дружеството е декларирало корпоративен данък за внасяне за 2008 г. в размер на 95,46 лв., а за 2009 г. – няма деклариран данък. С ревизионен акт, издаден на дружеството, органите по приходите са установили данък за внасяне за 2008 г. в размер на 1 037 429,32 лева.

7. [фирма] с ЕИК[ЕИК] (предходен доставчик на [фирма]). И при това дружество ИПДПОЗЛ изх. № 2553-06-2862/22.11.2010 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК - лицето не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, което се установява с протоколи за посещение на адрес № 1868/23.11.2010 г. и № 1915/02.12.2010 г. Изготвено е съобщение № 2553-06-2862/03.12.2010 г., - поставено на 03.12.2010 г. и свалено на 20.12.2010 г. Съобщението е публикувано на Интернет страницата на НАП и е изпратено по пощата с обратна разписка, върната с отметка „пратката не е потърсена от получателя“. В указания срок, а и до приключване на ревизионното производство, не са представени изисканите документи. Извършената

от ревизиращите проверка в информационния масив на НАП, е установила, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС на 30.03.2009 г. по инициатива на орган по приходите. Констатирано е също, че дружеството е декларирало корпоративен данък за внасяне за 2008 г. в размер на 510,30 лева, а за 2009 г. няма деклариран корпоративен данък за внасяне.

8. [фирма] с ЕИК[ЕИК] (предходен доставчик на [фирма]).

Отново органите по приходите са връчили ИПДПОЗЛ с изх. № 2553-06-1619/21.07.2010 г. по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок, а и до приключване на ревизионното производство, не са представени изисканите документи. Извършена е проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 27.12.2010 г. по инициатива на орган по приходите. Също така е установено, че [фирма] е декларирало корпоративен данък за внасяне за 2008 г. в размер на 85,32 лева и за 2009 г. в размер на 21,90 лева. С ревизионен акт е установен корпоративен данък за внасяне за 2008 г. в размер на 151 226,99 лева.

9. За [фирма] с ЕИК[ЕИК] (предходен доставчик на [фирма] и [фирма]).

Изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. № 2553-06-1622/21.07.2010 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК - лицето не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, обективизирано с протоколи за посещение на адрес № 1212/21.07.2010 г. и № 1237/29.07.2010 г. Изготвено е съобщение № 2553-06-162230.07.2010 г. - поставено на 30.07.2010 г. и свалено на 16.08.2010 г., което е публикувано на Интернет страницата на НАП и е изпратено по пощата с обратна разписка, която е върната с отметка „пратката не е потърсена от получателя”. В указания срок, а и до приключване на ревизионното производство, не са представени изисканите документи. Извършена е проверка в информационния масив на НАП, при която екипът от проверяващи е установил, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 06.11.2008 г., по инициатива на орган по приходите и че същото не е декларирало корпоративен данък за внасяне за 2008 г. и 2009 г.

10. [фирма], ЕИК[ЕИК] (предходен доставчик на [фирма]).

И при тази проверка ИПДПОЗЛ с изх. № 2553-06-1621/21.07.2010 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок, а и до приключване на ревизионното производство, не са представени изисканите документи. Извършена е проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 12.03.2009 г., по инициатива на орган по приходите. Същото е декларирало корпоративен данък за внасяне за 2008 г. в размер на 1 710,00 лева, а за 2009 г. - не е деклариран данък за внасяне.

След анализ на събраните в хода на ревизионното производство

доказателства и предвид материалноправните разпоредби на ЗДДС, ревизиращите органи достигат до извода, че задълженото лице не може да докаже предпоставките за възникване на право на данъчен кредит по доставките от процесните доставчици. До това заключение ревизиращите са стигнали, след като са приели, че от страна на преките доставчици не са представени никакви документи, доказващи начина на транспортиране на стоките, време и място на товарене и разтоварване, приемно - предавателни протоколи, товарителници, пътни листове и др. Приели са също, че не се доказва и наличие на технически потенциал - транспортни средства, собствени или наети, за осъществяване на доставките. Не е представена и информация за лицата извършили услугите по товарене и разтоварване на материалите по спорните доставки. Не са представени документи, доказващи възможността на доставчиците да съхраняват стоките предмет на доставка по посочените фактури - наличие на собствени или наети складови помещения. В хода на ревизията е констатирано, че [фирма] не е завеждало материалите, фактурирани от спорните доставчици по сметка 302 - материали и не е отчитало складова наличност и изписване на същите при влагане в технологичния процес, което прави невъзможно проследяването на влагането на същите в строителните обекти, тъй като материалите се изписват в момента за закупуването им. Екипът от ревизори е установил също, че материалите следва да се доставят франко обекта на ревизираното дружество, без да е уточнено точно на кой обект. Не са представени транспортни документи, а такива безспорно са необходими за превозването на строителни материали. Ревизираното лице е декларирало, че всички разходи по доставката са за сметка на доставчика, така е записано и в сключените между страните договори, но доставчиците не доказват наличие на транспортни средства необходими за осъществяването на превоза, няма данни за наети такива или извършени услуги от транспортни фирми. Липсват приемно - предавателни протоколи, доказващи прехвърлянето на собствеността. Съгласно представените договори, всяка двустранно оформена фактура има силата на приемно - предавателен протокол. В хода на ревизията е установено, че фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] са подписани само от доставчика, предвид което органът по приходите е приел, че не са изпълнени условията между страните по договора и не се доказва реалното предаване на стоките. С оглед на гореизложените констатации ревизиращите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 217 931,04 лв., по фактурите издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] на основание чл. 68, ал 1, т. 1 от ЗДДС като тези констатации са възприети и в Решение № 1321/08.08.2011 г. на директора на Дирекция „О.“ – С., с което

оспореният РА № 22501000336/28.02.2011 г. е потвърден за данъчни периоди м.11.2008 г., м.12.2008 г., м.01.2009 г. и м.02.2009 г.

За да потвърди процесния РА, директорът на Дирекция „О.“ е записал в мотивите си, че аргументите на проверяваното дружество и приложените допълнителни доказателства не опровергават изводите на органите по приходите. Приел е, че същите са най - общо изложени и не са подкрепени с доказателства. Счел е също, че допълнително приложените доказателства са документи, без материална доказателствена сила и достоверни дати и предвид факта, че са представени едва в хода на обжалването са налице нарочно съставени документи, предназначени за целите на административното производство.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя е ангажирана като доказателство съдебносчетоводна експертиза (ССЧЕ), при която вещото лице, след запознаване с материалите по делото и извършена справка в счетоводството на дружеството, е дало заключение, че [фирма], както и неговите доставчици са регистрирани по ЗДДС лица към датата на възникване на данъчното събитие, респективно към датата на издаване на данъчни фактури по процесните доставки на строителни материали. Данъкът по облагаемите доставки, според експертизата е начислен е по смисъла на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, а доставките, по които е начислен данък са облагаеми към датата на възникване на данъчното събитие. Получените от облагаеми доставки строителни материали са използвани за извършване на облагаеми доставки, а именно за производство и реализация на продукция (СМР). При [фирма] се съхраняват данъчни фактури, издадени от доставчиците, които са в съответствие с изисквания на ЗСч и ЗДДС и са подробно описани и изложени в табличен вид в заключението. На втория поставен въпрос вещото лице е отговорило, че не се установяват съпътстващи разходи по процесните доставки на строителни материали, тъй като тези доставки са франко обекта. Такива разходи има по последващите доставки и са подробно отразени в табличен вид в изготвената ССЧЕ. Вещото лице е приело, че в процесния период [фирма] е разполагало с дълготрайни материални активи (Д.) и работна ръка за изпълнение на СМР на строителните обекти. На базата на анализ, експертизата е счела, че облагаеми доставки на строителни материали, в т.ч. материали по процесните доставки са използвани за извършване на облагаеми доставки по производството и реализацията на СМР, в процеса на основната дейност на дружеството.

По искане на жалбоподателя по делото е допусната допълнителна ССЧЕ, в която вещото лице, въз основа на своята проверка и счетоводна преценка по документи и счетоводни регистри (сметки), в основното и допълнително заключение, посочва, че експертизата се

придържа към констатациите си, по които има връзка допълнителното заключение и отново посочва, че [фирма], както и неговите доставчици се явяват регистрирани по ЗДДС лица към датата на възникване на данъчното събитие, респ. към датата на издаването на данъчните фактури за доставки на строителни материали. Данъкът по облагаемите доставки, според експертизата е начислен по смисъла на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Доставките, по които е начислен данък са облагаеми към датата на възникване на данъчно събитие. Облагаемите доставки/покупки на строителни материали са относими към последващи облагаеми доставки по производството и реализацията на строителна продукция (СМР). В този смисъл, според експертизата от счетоводна гледна точка, са налице предпоставки за възникване на право на данъчен кредит за [фирма].

С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:

Правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 във връзка с чл. 6 от ЗДДС, тъй като ревизиращият екип е обосновал извод за липса на реални доставки.

Понятието доставка на стока е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС - това е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Разпоредбата на чл. 5, ал. 1 от ЗДДС определя като стока всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обръщение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукцията. 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.

Не се спори между страните, а и това се установява от представените по делото доказателства, че предмет на дейност на дружеството жалбоподател за ревизирувания период е строителство на жилищни, административни, хотелски и други сгради. Не се спори също така между страните, че доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], са издали на жалбоподателя процесните фактури с предмет на доставките различни видове строителни материали. Не се

спори също така между страните - констатации в тази насока се съдържат и в ревизионния акт, и в решението на решаващия административен орган - че процесните фактури са отразени в дневниците за продажби и в справките-декларации за периода, данъкът е начислен по смисъла на чл. 86 от ЗДДС, за което е представена и хронология на сметка 4532.

От факта на ненамирането на доставчиците и непредоставянето на информация от тях, както и въз основа на изводи за нередовност на счетоводните записвания на тези доставчици, ревизиращите органи са приели, че не е налице реалност на доставките, което е послужило и като извод за отказа им да признаят правото на приспадане на данъчен кредит в полза на жалбоподателя. Следователно, в процесния случай ревизиращите органи са обосנוвали липса на реалност на доставките от страна на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], към жалбоподателя, въз основа изключително и само на факти във връзка с тези доставчици и независещи от поведението на ревизираното лице.

Така направените изводи са незаконосъобразни. Принципът на общата система на ДДС следва да гарантира, че всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати се облагат с данък по неутрален начин, като всичките сделки в процесния случай не следва да се разглеждат в единство. Всяка една сделка следва да се преценява, включително и доказателствата за нейната реалност отделно, като характерът на дадена сделка не може да бъде променен от по-рано или последващи събития. Този извод е във връзка с една от основните характеристики на общата система на ДДС, а именно, че ДДС става изискуем за всяка една сделка във веригата от доставки. Правилото, че всяка сделка следва да се разглежда отделно и независимо от останалите се основава и на изискването, че общата система на ДДС изисква неутралитет и спазване на принципа на правна сигурност, което и предполага прилагането на законодателството да бъде предвидимо по отношение на лицата, за които същото се отнася. Така в решението си от 26 март 1987 г., Комисията срещу Х., съдът на Европейския съюз е приел, че за да се определи дали една дейност е стопанска дейност за целите на общата система на ДДС, то същата следва да се разглежда сама за себе си и без оглед на нейната цел или пък резултати. От това следва, че сделки, които не са засегнати от измама с ДДС, съставляват доставки на стоки или услуги, извършени от данъчнозадължено лице, действащо като такова и стопанска дейност по смисъла на чл. 2, § 1, § 4 и § 5, § 1 от Шеста директива, където изпълняват обективни критерии, върху които са основани дефинициите на тези условия, независимо от намерението на търговеца, различен от данъчнозадълженото лице, включено в същата верига на доставка и/или възможен измамен характер на друга сделка от веригата, преди или след сделката,

извършена от това данъчнозадължено лице, относно което данъчнозадълженото лице не е знаело и не е имало средства да узнае. Нито може правото за приспадане на ДДС върху вложените средства на данъчнозадължено лице, което извършва такива сделки, да бъде засегнато от факта, че във веригата на доставка, в която тези сделки образуват част, друга предходна или следваща сделка, да стане невалидна от измама с ДДС, без това данъчнозадължено лице да знае или да има средства да узнае. Правото за приспадане на ДДС върху вложените средства на данъчнозадължено лице, което извършва такива сделки, не може да бъде засегнато от факта, че във веригата на доставка, в която тези сделки образуват част, друга предходна или следваща сделка, да стане невалидна от измама с ДДС, без това данъчнозадължено лице да знае, или да има средства да узнае (вж. Дело C-384/04 Federation of T. Industries and Others, параграф 33). Следователно, съдът трябва да откаже правото на приспадане, когато е сигурно, като се вземат предвид обективните фактори, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка, е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, дори когато въпросната сделка отговаря на обективните критерии, които образуват основата на понятията „доставка на стоки, извършена от данъчнозадължено лице” и „стопанска дейност”.

Следователно, правото да приспадне платения данък добавена стойност на ревизираното лице не може да бъде повлияно от факта, че по веригата, от която процесните доставки са част, има предишни или последващи сделки, включващи евентуално наличието на измама с данък добавена стойност или пък нереалност на доставки (в процесния случай евентуално нереалност на доставки между [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и техните доставчици), без облагаемото лице (в процесния случай [фирма] да знае или да има начин да знае (в този смисъл и решение от 12 януари 2006 г. в обединени дела C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Optigen L. (C-354/03), Fulcrum E. L. (C-355/03) и B. H. S. L. (C-484/03) срещу Commissioners of Customs & Excise и решение от 6 юли 2006 г. в съвместно дело C-439/04 и C-440/04, A. K. v Belgian State (C-439/04) and Belgian State срещу Recolta Recycling SPRL (C-440/04) (Е. 2006, страници I-06161). Освен това в процесния случай не се доказва от ревизиращите органи, че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че чрез покупката си участва в сделка, свързана с измамно избягване на данък добавена стойност или пък нереална доставка между неговия доставчик и доставчиците на неговия доставчик. За да се възползва от правото си на приспадане жалбоподателят трябва напълно да е изпълнил задълженията си според ЗДДС, което в процесния случай е налице, а именно с приетите основно и допълнително заключение от съдебносчетоводна експертиза

се установява, че е налице реалност на доставките на строителни материали, които ревизираното лице е използвало и влагало в изгражданите от него обекти, като е налице и съответното счетоводно отразяване.

Поради това жалбоподателят е направил всичко в рамките на своите възможности, според приложимото законодателство, да получи правото на приспадане на ДДС. В контекста на гореописаните положения съдът счита, че доколкото жалбоподателят е спазил изцяло и навреме правилата за ДДС и не е имал средства да наложи спазване на задължения на доставчиците и не е знаел за неспазването от тяхна страна на счетоводното или трудовото законодателство, той е имал законово основание да очаква да му бъде разрешено да се възползва от едно от основните права на системата за облагане с ДДС, като му бъде разрешено да приспадне ДДС, който е заплатил на доставчиците. Освен това, чак след като искането за приспадане е направено и е извършена насрещна проверка на доставчиците от страна на ревизиращите органи, е можело да бъде установено спазването на задълженията на доставчиците по отношение на отчитане на ДДС.

[фирма] е регистрирано за целите на ЗДДС на 11.07.1995 г., към датата на издаване на процесните фактури регистрирани по този закон са били и неговите доставчици. Издадените от тях фактури са в съответствие с изискванията на ЗСч и ЗДДС. Доставките, по които е начислен данъкът са облагаеми към датите на възникване на данъчните събития. По тези фактури са извършени плащания и са взети съответните счетоводни записвания по счетоводните регистри на [фирма].

Поради това, съдът смята, че правото на жалбоподателя за приспадане на ДДС е най-малкото “легитимно очакване” за получаване на ефективно възползване от право на собственост, свързано със “собственост” по смисъла на първото изречение на чл. 1 на Протокол No. 1. В съответствие с изложеното са налице предпоставките за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

Въпросът дали доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са имали предходни доставчици, за да доставят строителните материали или са ги осъществили самостоятелно, не е релевантен по отношение на признаване на правото на данъчен кредит за получателя [фирма].

С Решение на С. от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 е дадено задължително тълкуване на чл. 167, чл. 168, буква „а”, чл. 178, б. „а”, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС. Съгласно т. 1 от диспозитива на цитираното решение, посочените разпоредби не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва

да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Съгласно т. 2 от диспозитива на същото решение разпоредбите на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвет от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това, че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. Пренесено това съждение към процесния случай означава, че непредставянето от страна на доставчика на ревизираното лице и на неговите предходни доставчици на изискваните от органите по приходите допълнителни документи, удостоверяващи доставката, като констативни протоколи за установяване на извършената работа, протоколи за предаване и приемане на материали, трудови или граждански договори и др., не може да се тълкува във вреда на ревизирания субект. В случая с поведението на доставчиците (евентуално неспазване на трудовото законодателство – липса на кадрова обезпеченост съгласно справките за сключените трудови договори и на счетоводното законодателство – не водене на редовно счетоводство) и непредставянето от тяхна страна на допълнителни доказателства, касаещи процесните доставки се обосновават допълнителни задължения за жалбоподателя, която практика на органите по приходите е без законово основание.

Следва да се посочи също така, че с оглед на мотивите, съдържащи се в посоченото решение на Съда на Европейския съюз, в ревизионния акт не се съдържат каквито и да било изводи, че жалбоподателят лично е

извършил неправомерни действия, като например представяне на неверни декларации или изготвяне на нередовни фактури.

Съгласно посоченото решение на Съда на Европейския съюз член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. В конкретния случай, правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано с аргумент, че доставките, описани в нея не са реални, предвид което са приложени чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС.

При преценка реалността на доставката винаги се изхожда от съвкупната преценка на всички доказателства и факти по съответния случай. Следва да се има предвид, че предпоставките за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в чл. 69 от ЗДДС, едно от които е това по т. 1 - да е налице данък начислен за доставени стоки и услуги от доставчик, който е регистрирано по закона лице. Съгласно чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, данъчен кредит 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. В конкретния случай всички тези предпоставки са налице за жалбоподателя, за да му бъде признато правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] № [ЕГН]/04.08.2009 г.

Съгласно практиката на Съда, когато са направили всичко необходимо, за да се уверят, че сделките им не са част от измама, включително с ДДС, стопанските субекти трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск да загубят правото си на приспадане на платения ДДС (вж. Решение по дело K. и Recolta Recycling). Данъчните органи по принцип са тези, които трябва да осъществяват необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице.

Според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor

Kulesza, Frankowski, Juźwiak, Oriowski, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. За да улеснят изпълнението на тази задача, членове 245 и 249 от посочената директива предоставят на данъчните органи право на достъп до фактурите, които данъчнозадълженото лице е длъжно да съхранява съгласно член 244 от същата Директива. Съгласно мотивите на посоченото решение на Съда на Европейския съюз, като налага на данъчнозадължените лица определени изисквания, при чието неизпълнение може да бъде отказано право на приспадане данъчната администрация прехвърля, в разрез с посочените разпоредби, собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица. От счетоводството на ревизираното дружество се установява, че стоките – строителни материали при покупката им са изписвани в счетоводството му направо на разход по сметките от група 60 „Разходи по икономически елементи” /с/ка 601 „Разходи за материали”/, тъй като са доставяни по заявки за конкретни обекти, във връзка с изпълнение на даден текущ етап СМР, доставяни са от доставчика франко обекта, в приобектен склад за текущо влагане в СМР, без да се поддържат наличности в основен строителен склад (с. 30 -31 от заключението на съдебносчетоводната експертиза).

Изрично в диспозитива на решението си Съдът на Европейския съюз приема, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. С оглед на това практиката на органите на НАП да отказват правото на данъчен кредит поради недоказаност на техническа или кадрова обезпеченост на доставчиците, какъвто е и настоящият случай, е в противоречие с Директива 2006/112 и константната практика на С. по подобни дела.

С оглед на изложеното и съобразно мотивите на посочените решения на Съда на Европейския съюз обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на спора, заявеното от процесуалния представител на жалбоподателя искане за присъждане на разноски е основателно и на основание чл. 143, ал. 1 от АПК и чл. 226, ал. 3 от АПК, ответникът следва да бъде осъден да заплати от бюджета си направените от жалбоподателя разноски в общ размер на 1 700,00 (хиляда и седемстотин) лева, от които 50,00 лв. – заплатена държавна такса, 500,00 лв. – заплатено адвокатско възнаграждение, 1 150,00 лв. – заплатен депозит за вещи лица.

По изложените съображения, Административен съд София - град, Първо отделение, 18 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № 22501000336/28.02.2011 г., издаден от А. К. Г. на длъжност главен инспектор по приходите в Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите – С., Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 1321/08.08.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП, в частта на отказан данъчен кредит в размер на 217 931,04 лв. по фактури издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК [ЕГН] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сумата от 1 700,00 (хиляда и седемстотин) лева, представляваща направени по делото разноски.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: