

РЕШЕНИЕ

№ 1244

гр. София, 13.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 80 състав,
в публично заседание на 26.09.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Виржиния Петрова

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **3553** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба, подадена от С. В., в качеството на представляващ на „Джамбо СВ“ ООД с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] със седалище и адрес: [населено място], [улица], ет.6, ат.1, чрез адв.И. М., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221923002999-091-001/11.12.2023 год., издаден от Г. И. М. - н-к сектор „Ревизии“ като орган възложил ревизията и Г. С. Б.-гл.инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение №291/05.03.2024 год. на Директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП - [населено място], с който му е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 202 679.74 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 69464.53лв.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на РА. Твърди се, че липсва конкретен анализ на изследваните доставки, че изцяло са игнорирани събраните в

ревизионното производство доказателства, че дружеството е спазило стриктно разпоредбите на ЗДДС, поради което е налице правото му на данъчен кредит. Позовава се на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и на Върховния административен съд (ВАС). Депозира писмени бележки. Моли съда да отмени РА в оспорената част като незаконосъобразен. Претендира присъждане на разноски по представен списък.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител-юрк.В., оспорва жалбата. Изпраща административната преписка, претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител, не изразява становище по жалбата и законосъобразността на РА.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 07.03.2024 г. /л.23/. Жалбата е подадена до Съда чрез административния орган на 18.03.2024 г. видно от поставения върху същата вх. № 53-04-166/18.03.2024 г. /л.5/, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221923002999-020-001 от 19.05.2023г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 05.06.2023г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Г. И. М., на същата длъжност, съгласно Заповед №РД-84-2200-376 от 10.05.2023г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ДЖАМБО СВ“ ООД за определяне на задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.07.2020 г. до 31.03.2023г. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221923002999-020-002/01.09.2023 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. оправомощен със Заповед №РД-01-849/31.10.2022г. на директора на ТД на НАП С., е определен срок за завършване на ревизията до 03.11.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221923002999-092-001/09.11.2023 г., връчен електронно на 13.11.2023 г. Срещу РД не е подадено писмено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221923002999-091-001 от 11.12.2023г., издаден от Г. И. М. - орган, възложил ревизията, и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 18.12.2023 г.

Установени са допълнителни задължения за ДДС в размер на 203 389,96 лв., а на основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху

данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 69 589,76 лв. Предмет на спор в настоящото производство е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 200 850,00 лв. по фактури, издадени от „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/, ЕИК[ЕИК] и в размер на 1 829,74 лв. по фактури за гориво, ведно с лихви за забава в размер на 69 464,53 лв.

Назначена е, изслушана и неоспорена от страните съдебно-техническа експертиза, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание, експертът заявява, че поддържа заключението си.

Основната дейност на дружеството е търговия на едро с продукти, свързани с отбраната. Тя се осъществява в собствена база - сгради за съхранение на стоки в [населено място], [община] и [населено място], [улица], а под наем се използва терен, предоставен от „ТЕРЕМ - ИВАЙЛО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място].

При ревизията е установено, че за данъчни периоди м. 07.2020 г., м. 08.2020 г., м. 09.2020 г., м. 11.2020 г. и м. 04.2021 г., задълженото лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 200 850,00 лв. по 13 фактури, издадени от „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД-понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД.

С цел изясняване на обстоятелствата относно така упражненото право, на „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД е извършена насрещна проверка, резултатите, от която са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221123107637-141-001/14.07.2023 г. Съгласно неговите констатации, на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №П-22221123107637-040-001/08.06.2023 г., в отговор на което са представени писмени обяснения; копия на 13 фактури; копия на договори и анекси; аналитични регистри на различни счетоводни сметки; банкови извлечения. Съгласно представените писмени обяснения, договорните отношения между дружествата са осъществявани от управителите им в офиса на „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД на площад „Народно събрание“ №9. Посочено е също, че в периода на извършване на дейностите по договорите в „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД има назначени по трудов договор 11 служители с необходимата

квалификация. Същото е разполагало и с необходимата материална база за извършване на услугите по цитираните фактури. Съгласно отразеното в РД, от дружеството не са приложени доказателства кои лица са участвали в извършването на доставките, както и документи за правоспособност и завършена квалификационна степен. Отбелязано е също, че не са представени доказателства относно наличие на сгради и съоръжения, необходими за извършване на доставките, както и документи за произход на стоката, фактурирана на „ДЖАМБО СВ“ ООД и мястото ѝ на съхранение до продажбата.

На „ДЖАМБО СВ“ ООД е връчено ИПДПОЗЛ №22221923002999-040- 001/07.06.2023 г., с което са изискани копия на всички издадени от „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД /предишно наименование „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД/ фактури и доказателства относно реалността на фактурираните доставки - оферти, търговски преговори, кореспонденция, договори и анекси към тях, приемо-предавателни протоколи, документи за разплащания, описи, стокови разписки, сертификати за произход на стоки, експедиционни бележки, товарителници, пътни листове, както и всички други налични доказателства. В т. 2 на искането е конкретизирано да се представи търговска кореспонденция за възлагането и изискванията към доставчика. Изискани са и доказателства за положени грижи на добросъвестен търговец и проучвания за надеждността на доставчика, както и за приетия резултат от услугите. Представените от „ДЖАМБО СВ“ ООД документи са идентични с представените от „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД такива.

От ревизираното лице не са представени изисканите доказателства за реалността на доставките, няма данни как е била осъществена връзката между клиент и доставчик /наличие на посредник/, не е представена търговска кореспонденция между двете дружества и няма данни осъществено ли е проучване на доставчика за неговата надеждност и платежоспособност. Отбелязано е също, че не е представено подробно описание на приложената търговска стратегия за извършване на покупките от „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД /предишно наименование „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД/ - търсене, оглед, представяне, преговори, договаряне, осъществяване и получаване на доставките.

В РД всеки от договорите е описан по дата, предмет, цена, начин на плащане, срок за

изпълнение. Описани са и някои специфични клаузи, съдържащи се в част от договорите, като например - изпълнителят се задължава да представи на възложителя списък с имена и ЕГН на негови или наети работници и служители, с цел осигуряване на право на достъп до складове със специален режим на достъп. Договорите са придружени от приемо-предавателните протоколи, които са описани по дати, извършени дейности, стойност и ДДС. Конкретизирано е към кои договори липсват протоколи. Подробно описание е налице и на фактурите - номера, дати, предмет, данъчна основа, ДДС, както и на съдържанието на приложените към тях банкови извлечения и аналитични регистри на сметки.

След преглед на документите, органите по приходите са установили, че от страна на „ДЖАМБО СВ“ ЕООД не са представени визираните в част от договорите списъци с имена и ЕГН на работници на доставчика, които ще имат достъп до складовете със специален режим на достъп. Посочено е също, че ревизираното лице не е представило доказателства относно: от кой обект е натоварена стоката/материалите - адрес на обекта, складов/експедиционен документ за предадената стока и на кой обект е разтоварена; лица, извършили натоварването на стоките в транспортното средство - имена и ЕГН; документ за извършен транспорт на стоките /фактура, товарителница, пътен лист, договори с физически лица/; с какво моторно превозно средство /МПС/ е извършен превозът - регистрационен номер, вид, марка, модел, товароносимост /предвид особеностите на стоката, а именно отбранителна техника и консумативи за нея/.

Ревизиращите са извършили преглед на дневниците за покупки на „ДЖАМБО СВ“ ООД за периода м. 07.2020 г. - м. 04.2021 г. и са установили, че основен доставчик на транспортни услуги през този период е „ВЕЛЕС ТРАНС“ ООД /свързано лице с „ДЖАМБО СВ“ ООД, който е и спедитор/. В хода на ревизията са отправени искания за предоставяне на информация от доставчици на транспортни услуги към „ВЕЛЕС ТРАНС“ ООД, за вида и движението на превозваните стоки - начален пункт за натоварване, краен пункт за разтоварване, лица отговорни за транспортиране, съхранение, товарене и предаване на стоката връзка с извършените с МПС транспортни услуги за посочения период. Указано е ако са превозвани опасни товари, да се представят съответните разрешителни за това. След преглед на представени от

други дружества фактури, заявки, международни товарителници и пътни листове е установено, че „ВЕЛЕС ТРАНС“ ООД не е възлагало извършване на транспортни услуги с контрагенти „ДЖАМБО СВ“ ООД и „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД /предишно наименование „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД/.

Съгласно отразеното в РД, с ИПДПОЗЛ №Р-22221923002999-040-002 от 07.07.2023 г., от ревизираното лице е изискано да бъде представен стокосен поток за движение на стоки /отбранителна техника/. Дружеството е представило такъв, при анализ на който е установено, че като изпълнител на услуги във връзка с реализация на стоките е посочено „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД. Чрез друго искане от „Джамбо СВ“ ООД е изискано да представи две конкретни фактури, издадени на „КИНТЕКС“ ЕАД и У. С., както и документи за извеждане на стоките от обект на съхранение /указано е да се посочи точно място/ и документи за транспортиране на стоките. Изискани са фактури за покупки от С.Н. РОМТЕННИКА, ведно с всички документи от натоварване на стоката при доставчика до разтоварване в обект в България. Изрично са изискани документи, с които стоките са предадени за съхранение, както и данни дали същите са извеждани за разкомплектоване, дообработка, преглед и други дейности. В случай на извеждане е указано да се посочи точно дружеството, лицата, мястото и дейностите, които са извършвани със стоките. Изискани са и документи за транспортиране до мястото на обработка и за връщане в склада за съхранение. От ревизираното лице са изискани също фактури, издадени от „ЕМКО“ ООД, „ТРОН“ ООД, „ТЕРЕМ - ИВАЙЛО“ ЕООД и др., както и всички съпътстващи доставките документи. От анализа на представените документи става ясно, че приемането и предаването на стоките е ставало на територията на „ТЕРЕМ - ИВАЙЛО“ ЕООД. Констатирано е също, че стоките, за които се твърди, че са обработвани от „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/ са реализирани преди да бъдат извършени дейностите по разглобяване, почистване, обезмасляване, боядисване, разконсервиране, консервиране, окомплектоване и др.

След анализ на представените при насрещната проверка на „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД /предишно наименование „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД/ документи е констатирано, че от доставчика не е предоставена информация за начина на калкулиране на цената на услугите и нейните елементи /материали, труд/ и не може да

се установи дали той е разполагал с необходимото техническо оборудване и кадрови потенциал за извършване на специфични услуги.

На следващо място е посочено, че не са представени доказателства, че „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/ е разполагало с необходимото техническо оборудване и инвентар, машини и транспортни средства, налични материали и работна сила за извършване на доставка на специална опаковка /каса дървена, херметизирана с метален обков за морски транспорт/ и строително-монтажни работи /СМР/ - подравняване на терен за направа на ограда, ръчен изкоп за монтаж на метални колове, монтаж на метални колове с бетон, монтаж на метални оградни пана, изкоп на земни почви до 1,5 м, направа на насип за скална фракция, трамбоване насип на пластове през 0,5 м, разстилане и трамбоване на фрезован асфалт, тънък изкоп за полагане на канализация до 2 м, тънък изкоп за полагане на водопровод до 2 м, полагане на ПВЦ тръби ф 110, полагане на тръби ф 63, засилване и трамбоване на тръби, монтаж на временна ограда, направа на бетонни шахти с кофраж, монтаж на локална ПСОВ, направа на метална конструкция за навес, направа на метални рафтове.

Във връзка с изпълнението на СМР, от доставчика не е представена информация кои лица са ги извършили и за какъв период от време. Не са представени копия на сключени трудови договори на работниците, осъществили съответните услуги, копия на ведомости за заплати и съответното им счетоводно отразяване. Не е приложена хронология на счетоводни сметки за начислени заплати и задължителни осигурителни вноски за периода на фактуриране. Не е представена заповедната книга за участниците в строежа на обекта, времето през което са работили лицата и колко лица, както и дали същите фигурират в книгата за инструктаж на работниците, които са осъществявали строителните дейности. Не са представени подписани работни графици и/или присъствени книги, удостоверяващи брой отработени дни/човекочасове, доказващи участие в извършените дейности. Липсват документи /фактури, пътни листове, товарителници и др./ за превоз на стоките от обект на доставчика до обект на „ДЖАМБО СВ“ ООД, във връзка с което не може да се установи с какви превозни средства са превозени стоките/материалите и за чия сметка. Липсват и разпечатки от сметките, по които са заведени стоките и е отразено тяхното заприхождаване при покупка и изписване при продажба или при влагане във фактурираните СМР. Посочено е също, че от доставчика не са представени писмени обяснения за наличие на предходен доставчик, относно: място и дата на извършване на услугите /точен адрес/, кои лица са извършили услугите /трите имена и ЕГН/, използвани ли са активи за извършването им и какви, какъв е техния вид, техническа и кадрова осигуреност на предходния доставчик.

Във връзка с кадровата обезпеченост на „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД

/предишно наименование „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД/, при ревизията е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че за месеците на издаване на процесните фактури от проверяваното лице са подадени уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/, за лица на следните длъжности - директор маркетинг, работник строителство, кофражист, УЧР, техник поддръжка, експерт стопанска дейност, ръководител база, камериерка, технически ръководител строителство, мениджър инвестиционни проекти. Установено е, че за същите не са внасяни дължимите осигурителни вноски и данък по чл. 42 от ЗДДФЛ.

Съгласно отразеното в РД, при справка в информационната система на НАП е установено, че „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/ има задължения към бюджета в големи размери. На дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.12.2019 г. до 28.02.2021 г., за резултатите от която е издаден РА №Р-22221021001812-091-001 от 09.03.2022 г. В хода на същата са изискани справки за покупки и последваща реализация, както и за приключване на авансите след ревизирания период, но такива не са представени. В РД №Р-22221021001812-092-001 от 22.11.2021 г. са налице следните констатации: „От всички събрани документи в хода на ревизията и след извършен анализ не може по категоричен начин да се установи основната дейност на дружеството. Установени са движения на големи парични потоци без да има категорични доказателства за основанието за тяхното извършване. Не се установи, че ревизираното лице разполага с необходимата материално-техническа обезпеченост за такива обеми на дейност и дружеството не разполага с материално-техническа обезпеченост за извършване на такива обеми СМР. Не се доказва превъзлагане на услугите. Не се доказва наемане на техника и произход на материалите. Извършените авансови плащания не касаят реални доставки, а представляват движение на парични потоци. Ревизираното лице е фактурирало привидни сделки, които не представляват доставка по ЗДДС и съответно данъкът е начислен неправомерно. Следователно данъкът посочен в издадените фактури от „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД е начислен без основание, тъй като същите не отразяват реално осъществени доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и за получателите на тези фактури не възниква право на данъчен кредит. Независимо от това, че няма доказателства за доставка, посоченият във фактурите

данък е дължим по смисъла на чл. 85 от ЗДДС, съгласно който данъкът е изискуем за всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС...“.

В обобщение на изложеното е посочено, че както от ревизираното лице, така и от доставчика не са представени доказателства за наличие на реални доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, за наличие на данъчно събитие и изискуемост на данъка, респективно за наличие на основание за издаване на данъчни фактури от „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/. Разяснено е, че издаването на фактура само по себе си не означава извършване на доставка по смисъла на ЗДДС, както и че при липса на доставка, логично е знание за това да има и при двете страни.

Уточнено е, че издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. Респективно, при упражняване на данъчен кредит по фактура, по която не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. На следващо място е посочено, че за да възникне право на данъчен кредит е необходимо не само услугите по принцип да са извършени, а следва да са извършени именно от лицето, посочено като доставчик във фактурите. Според органите по приходите, предметът по по-голямата част от доставките е престиране на труд, поради което въпросът с кадровата обезпеченост е от решаващо значение при преценката за реалното извършване на доставките. Посочено е, че в случая от доставчика не е предоставена информация кои лица са извършили съответните дейности, свързани с отбранителна техника и за какъв период от време. Липсват данни за обучен персонал с проведен инструктаж, както и за специални помещения, в които са извършвани дейностите. Отново е подчертано, че не са представени копия на сключени трудови договори с работниците, документи за квалификация и правоспособност, ведомости за заплати и данни за счетоводното им отразяване. Не са представени инструктажна книга, подписани работни графици и/или присъствени книги, удостоверяващи отработени дни/човекочасове. Поради липсата на споменатите доказателства не е било възможно да се установи дали броят на наетите лица е съпоставим с обема на услугите, описани в протоколите, като се държи сметка и за срока, през който тези работи са извършени. Обобщено е, че договорите за услуги

и приемо-предавателните протоколи не доказват престация на услугата при липса на доказателства за кадрова и техническа обезпеченост на прекия доставчик да извърши СМР и услуги, свързани с отбранителна техника. Отбелязано е, че наличието на кадрови ресурс и технически капацитет не представляват част от фактическия състав за възникване на правото на данъчен кредит, но способността доставчикът да осъществи фактурираните доставки е от значение за решаването на спора относно тяхната реалност. Такъв капацитет в случая не е доказан и е формиран извод за невъзможност доставките да са осъществени от доставчика. Посочено е също, че от него не е представена счетоводна отчетност за отчитане на разходи за материали и труд, липсват и разпечатки от материални сметки, от които да е видно осчетоводяване на придобиването и изписването на стоката по вид и количество, с оглед доказване, че същият е придобил и е имал наличности от съответния вид към датата на доставките.

В РД е посочено, че при оспорване на фактурата, по която се претендира право на приспадане на данъчен кредит, относно отразената в нея стопанска операция, в тежест на ползващия се от правата по този документ е да докаже, че отразената във фактурата стопанска операция действително е осъществена. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския Съюз /СЕС/, според която само по себе си посочването на ДДС във фактура не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя. Според органите по приходите, издадените фактури не отразяват настъпили стопански операции и документите са съставени без наличие на доставки/услуги, което е потвърдено при извършена ревизия на доставчика със същия времеви обхват. В заключение е формиран извод, че ревизираното лице знае, че участва във фиктивно документиране на доставки, които не целят действителна и самостоятелна бизнес цел, а са единствено с цел получаването на данъчно предимство.

По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, и чл. 25 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 200 850,00 лв. по фактурите, издадени от „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/.

В хода на ревизията е установено, че за данъчни периоди м. 01.2021 г., м. 03.2021 г.,

м. 05.2021 г., м. 09.2021 г., м. 11.2021 г., м. 12.2021 г., м. 05.2022 г., от м. 08.2022 г. до м. 10.2022 г. и м. 01.2023 г., ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по множество фактури за доставка на гориво, издадени от „ЛУКОЙЛ-БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВЕСТРАНС“ ООД, ЕИК[ЕИК] и други. Данните за фактурите /номер, дата, доставчик, стойност, ДДС/ са описани в таблици на стр. 35 - 38 в РД. Според данните от таблиците, упражненото право на данъчен кредит е в размер на 1 836,41 лв.

Съгласно отразеното в РД, с ИПДПОЗЛ №Р-22221923002999-040-003 от 29.09.2023 г., от ревизираното дружество е изискано да представи попълнена справка /Приложение №1-екселска таблица/, в която да посочи в отделни колони количество и вид гориво, изписано на МПС с рег. № , във връзка с транспортен документ № /дата или заповед за командировка №/ и маршрут. Указано е, ако горивото е използвано за други превозни средства, машини и пр. да се посочи вид/марка, отработени човекочасове, човекодни или машиносмени, като се посочи лицето, което ги е обслужвало. Представена е справка, в която е посочено, че фактурите за гориво са отнесени към вид МПС - „мотокар“. В тази връзка е установено, че във водената от дружеството сметка 205 Транспортни средства са заведени два мотокара, придобити през 2017 г. и 2 мотокара, придобити през 2022 г. Според отразеното в РД, от справката не може да се установи за кой от мотокарите се отнася направения разход. По отношение на вписано в справката лице - Р. И. е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е констатирано, че през 2021 г. и 2022 г. то не е било в трудови правоотношения с ревизираното дружество. Лицето е осигурявано по трудов договор в ЦЕНТРАЛНО ВЕДОМСТВО, ЕИК[ЕИК], което е подало декларация обр. 1 за отработени пълни работни петдневни седмици при 8-часов работен ден. В хода на ревизията не са представени справки за отработените машиночасове или машиносмени по дати за отделните машини.

Предвид установеното ревизиращият екип е достигнал до заключението, че дружеството е ползвало право на данъчен кредит по фактури за покупка на гориво, което е използвано за цели, различни от икономическата дейност на лицето. Поради това на осн.чл.69, ал.1 от ЗДДС, на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит по подробно описаните в РД фактури.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Заповедите в хода на производството са издадени от Г. М. и С. К.-в качеството на негов заместник, оправомощена със Заповед №РД-84-2200-376/10.05.2023г. на директора на ТД на НАП С..

Решение №291 от 05.03.2024г. също е издадено от компетентен орган –директор на Д“ОДОП“-С.. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на който с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, ревизионно производство е образувано в рамките на 5- годишния срок.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения-такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство. В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В

РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В срока по чл.117, ал.5 ДОПК не е подадено възражение срещу РД.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е дали са реално извършени доставки от конкретно посочените във фактурите доставчици „СТРОЙ КОМЕРС КЪМПАНИ“ ЕООД и „НИК ТРАНС СТРОЙ“ ЕООД.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е дали реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е дали правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Предмет на част от доставките, във връзка с които с РА е отказано право на данъчен кредит са доставки на специфични изделия, които трябва да отговарят на посочени в договорите за доставка характеристики и качество.

От съдържанието на представените договори е видно, че за изпълнението на друга част от тях от доставчика е престиран основно труд. В тази връзка, човешкият фактор е от основно и решаващо значение при преценката относно реалността на доставките, фактурирани от „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ

КОМЕРС“ ЕООД/.

Тези факти са установени в хода на ревизията и не се оспорват от жалбоподателя.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

Във връзка с кадровата обезпеченост на доставчика, при ревизията е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че за месеците на издаване на процесиите фактури са подадени уведомления по чл. 62 от КТ, за лица на следните длъжности: директор маркетинг, работник строителство, кофражист, УЧР, техник поддръжка, експерт стопанска дейност, ръководител база, камериерка, технически ръководител строителство, мениджър инвестиционни проекти. Установено е, че за същите не са внасяни дължимите осигурителни вноски и данък по чл. 42 от ЗДЦФЛ. При ревизията не са представени трудови договори на назначените лица, както и разчетно-платежни ведомости за периодите, в които са извършени услугите. Сред доказателствата по преписката не са налични месечни оборотни ведомости, от които да е видно начисляване и изплащане на трудови възнаграждения на назначените лица.

Настоящата инстанция намира, че само от обстоятелството, че „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/ е декларирало пред НАП назначени лица не означава, че същите са извършили услугите, фактурирани на жалбоподателя. При положение, че липсват доказателства за изплащане на трудови възнаграждения като престация за положен труд и не са налице данни за внасяне на здравноосигурителни вноски и данъци за назначените лица, то не съществува основание да се приеме, че същите реално са извършили фактурираните услуги.

Следва да се отбележи, че в представените договори изрично е записано, че изпълнителят се задължава да представи на възложителя списък с имена и ЕГН на негови или наети работници или служители, с цел осигуряване на достъп до складовете със специален режим на достъп, каквито списъци не са представени в ревизионното производство.

На следващо място самият жалбоподател твърди, че услугите са предоставени на територията на „ТЕРЕМ- И.“ в склад, нает от „ДЖАМБО СВ“ ООД и не е бил

необходим транспорт. Това означава, че служители на „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД е следвало да бъдат командировани до въпросния обект, доказателства за което не са ангажирани. Освен това, в приемо-предавателните протоколи като място за предаване на свършената работа е посочено - [населено място], което противоречи на твърдението в жалбата, че услугите са предоставяни на територията на „ТЕРЕМ-ИВАЙЛО“ ЕООД.

Не на последно място, в случая се касае за извършване на специфичен вид дейности, свързани с работа по отбранителна техника, за която би следвало да е налице обучен персонал с проведен инструктаж, данни за което липсват. Доколкото в няколко от договорите се говори за предоставяне на техническа помощ, то логически е трудно да се допусне, че такава би могла да бъде предоставена от лица, назначени като кофражист, строителен работник, камериерка.

В обобщение на изложеното, настоящата инстанция намира, че в случая не се откриват положителни факти, позволяващи да се приеме, че служители на „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/ са присъствали на територията на „ТЕРЕМ-ИВАЙЛО“ ЕООД и са изпълнили фактурираните услуги.

Освен гореописаните договори, между „ДЖАМБО СВ“ ООД /възложител/ и „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД /изпълнител/ е сключен Договор от 01.12.2020 г., по силата на който изпълнителят приема да извърши доставка на 80 бр. специална опаковка /каса дървена, херметизирана с метален обков за морски транспорт/. Страница 2 от договора липсва и не е ясно какви уговорки са направени между страните в чл. 5 - 9 включително. В тази връзка не може да бъде установено дали става въпрос за готово изделие, което доставчикът е следвало само да достави или то е следвало да бъде изработено от него. Не са налице доказателства за придобиване на подобно изделие, нито за покупка на материали, необходими за изработването му. Приложен е приемо- предавателен протокол №1/26.04.2021 г., в който е посочено, че предаването на специалната опаковка е станало в [населено място], а както беше споменато по-горе, в жалбата си лицето твърди, че всички дейности са изпълнявани на територията на „ТЕРЕМ-ИВАЙЛО“ ЕООД, поради което не е бил необходим транспорт.

Между „ДЖАМБО СВ“ ООД - клиент и „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/ - строител е сключен Договор за ремонт от 18.07.2020г., по силата на който строителят приема да извърши строително-монтажни работи на складова база. Както правилно са констатирани органите по приходите, в договора не е посочен адрес на складовата база, а в количествено-стойностната сметка като местонахождение е посочено само: С.. При преглед на договора, ревизиращите органи са констатирани, че в него е посочен срок за изпълнението му 19.10.2019 г., която дата предхожда с 9 месеца сключването му. Във връзка с изпълнението на договора са представени фактура №[ЕГН]/30.07.2020 г., в която е вписан предмет „Договор за извършване на СМР на база в [населено място] от 18.07.2020 г.“ и фактура №[ЕГН]/28.09.2020 г. с предмет „Окончателно плащане по договор за извършване на СМР на база в [населено място] от 18.07.2020 г.“. В административната преписка не е налице приемо-предавателен протокол или друг документ, доказващ към коя дата възложените работи са изпълнени. Освен това прави впечатление, че към договора е приложена количествено-стойностна сметка, която е от 22.09.2020 г., а според едната фактура работата би следвало да е завършена по-рано на 30.07.2020 г., тъй като фактурата от 28.09.2020г. е за окончателно плащане по договора.

Според количествено-стойностната сметка, дейностите, които е следвало да извърши изпълнителя са: подравняване на терен за направа на ограда, ръчен изкоп за монтаж на метални колове, монтаж на метални колове с бетон, монтаж на метални оградни пана, изкоп на земни почви до 1,5 м, направа на насип за скална фракция, трамбоване насип на пластове през 0,5 м, разстилане и трамбоване на фрезован асфалт, тънък изкоп за полагане на канализация до 2 м, тънък изкоп за полагане на водопровод до 2 м, полагане на ПВЦ тръби ф 110, полагане на тръби ф 63, засилване и трамбоване на тръби, монтаж на временна ограда, направа на бетонни шахти с кофраж, монтаж на локална ПСОВ, направа на метална конструкция за навес, направа на метални рафтове. Видно е, че за изпълнение на отделните работи са били необходими материали, за които би могло да се допусне, че е следвало да бъдат осигурени от ревизираното лице, тъй като в договора липсват изрични уговорки чие е било задължението за осигуряването им. В раздел V. Права и задължения на строителя, т. 1 на договора е посочено, че работите следва да бъдат изпълнени със собствена работна

ръка и инструменти, като липсва задължение строителят да осигури необходимите материали. В същото време, от жалбоподателя не са представени доказателства, че е предал на строителя материали, като: метални колове, оградни пана, тръби и т.н. От количествено-стойностната сметка също не става ясно дали вписаните за отделните дейности стойности са само за труд или са включени и материали. Поради липсата на протоколи не е било установено какво е извършено и на каква стойност.

При избор на доставчик следва да се държи сметка с какъв капацитет разполага той. Декларираните в Търговски регистър дейности от доставчика „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/ са търговия с дървен материал, материали за строителство и санитарно оборудване и събаряне на сгради, земни работи. При извършена на същия ревизия за периоди, съвпадащи с процесните са установени движения на големи парични потоци, без доказателства за основанията за извършването им. Ревизията на „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД е приключила с РА № Р-22221021001812-091-001/09.03.2022 г., с който на дружеството са установени задължения за довносяне - ДДС в размер на 5 624 251,67 лв. и лихви в размер на 677 601,75 лв. РА е оспорен по административен ред и с Решение №906/13.06.2022 г. е изменен за м. 09.2020 г., като резултатът е определен от ДДС за вносяне в размер на 307 569,99 лв. на ДДС за вносяне в размер на 297 091,77 лв., а в останалата част е потвърден.

Според константна практика на СЕС, само по себе си посочването на ДДС във фактурата не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя. В решенията на СЕО по дело С-342/87 и С-454/98 - т. 53 е посочено, че „упражняването от данъчно-задължено лице на правото на приспадане на данък върху добавената стойност във връзка с доставката на стоки или услуги от друго данъчно-задължено лице може да бъде упражнявано само по отношение на действително дължимите данъци, т. е. данъци, съответстващи на сделките, върху които е начислен данък върху добавената стойност или който е изплатен, доколкото е бил дължим. Тя не се прилага за данъците, които по силата на чл. 21, параграф 1 /в/ от Директивата, се дължат единствено, защото са посочени във фактурата“. Фактурата, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки, е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на

данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. В този смисъл е и решение от 07.12.2010 г. по дело С 285/09, т. 49. Аналогично и в решение по дело С 454/98, т. 62 е прието, че общностното право не изключва възможността държавите - членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства. Възползвайки се от правото си на данъчен кредит, посредством т. нар. „нередовни фактури“ жалбоподателят очевидно се е стремил към неправомерно облагодетелстване, т. е. в случая е налице изключението, визирано в заключението по т. 1 от Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11.

Настоящата инстанция намира, че всички гореописани факти изключват възможността поведението на жалбоподателя да се определи като добросъвестно. Ревизираното лице е знаело, че сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит е част от злоупотреба, доколкото самото то е участвало при изготвянето на документите, използвало е фактури, които не отразяват доставки на услуги и стоки. Представените в хода на ревизията документи, а отделно от това и факти, които са служебно известни на настоящата инстанция дават основания да се счита, че в случая фактурите са издадени без основание, единствено с цел да се осигури възможност за ревизираното лице да приспадне данъчен кредит, на какъвто няма право.

Ревизираното лице оспорва РА и в частта на отказаното право на данъчен кредит по фактури за гориво, издадени от различни доставчици. Наличието на право на приспадане на данъчен кредит за получените доставки се определя в зависимост от тяхното последващо използване. В този смисъл посоченото право е налице, когато облагаемата с данък върху добавената стойност получена доставка има връзка с една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане. За да възникне правото на данъчен кредит, Съдът на Европейските общности /СЕО/, понастоящем СЕС, счита, че получените доставки трябва да поддържат пряка и непосредствена връзка с облагаемите доставки на лицето. Наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, които пораждат право на приспадане на ДДС, е необходимо по принцип, за да се признае на данъчно задълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху

получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. В случая не са налице доказателства именно за използването на закупеното гориво за дейността на дружеството. Единствената предоставена от него информация е, че горивото е предназначено за мотокари, които са обслужвани от Р. И. Не е било установено това лице да е било в трудови правоотношения с „ДЖАМБО СВ“ ООД. Отделно от това в хода на ревизията не са представени справки за отработените машиночасове или машиносмени по дати за отделните машини, както и разходни норми. Няма данни каква е вместимостта на резервоарите на мотокарите и какво количество гориво е закупено с фактурите и изразходвано за тяхното зареждане. При това положение не може да се направи обоснован извод за използване на горивото в дейността на дружеството и правилно на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, по фактурите за покупка на такова, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Относно кадровата обезпеченост на доставчиците в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В процесния случай обаче следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. По-важното в случая обаче е, че липсват преки доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Доказателствата за извършено плащане също не са пряко доказателство за извършване на услугата.

По изложените съображения съдът намира, че законосъобразно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, с РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 202 679.74 лв. за „ДЖАМБО СВ“ ООД по фактурите издадени от „ВИЛЛА ПИРИН“ ЕООД /понастоящем „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД/.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл. 122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на

всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени от посочения във фактурата доставчик. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законовите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предпоставя и не изисква установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на стока в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на СЕС по дело C-152/02 и решение на СЕС по дело C-324/11. С това доказване страната в случая не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на жалбоподателя или че администрацията е прехвърли върху данъчния субект собствените са задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално от посочения в тях доставчик, то както доставчикът, така и самият получател следва да притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно, от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави други писмени доказателства, за това че е придобил

правото да се разпорежда като собственик с дадена стока, извън притежаваната от него фактура и данни за счетоводното ѝ отразяване, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешение съобразно решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчният кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (ЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

В Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. 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 т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че 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, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Jućwiak, Ogiowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, 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.

Предвид изложеното, съдът намира, че изводът на приходната администрация за липса на доказателства, установяващи, че коментираните доставки на стоки и услуги са извършени от посочените доставчици се явява фактически и правно обоснован. Правилно и законосъобразно с процесния РА на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит по спорните фактури, в резултат на което са определени и процесните фискални задължения, ведно с прилежащата им лихва за забава.

С оглед изложеното, жалбата против РА се явява неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 6885.77 лв., определено съгласно чл.8, ал.1, вр.чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Трето отделение, 80 състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на С. В., в качеството на представляващ на „Джамбо СВ“ ООД с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] със седалище и адрес: [населено място], [улица], ет.6, ат.1, чрез адв.И. М., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221923002999-091-001/11.12.2023 год., издаден от Г. И. М. - н-к сектор „Ревизии“ като орган възложил ревизията и Г. С. Б.-гл.инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение №291/05.03.2024 год. на Директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП - [населено място], с който му е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 202 679.74 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 69464.53лв.

ОСЪЖДА „ДЖАМБО СВ“ ООД с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], представлявано от управителя С. В., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 6885.77 лв. (шест хиляди осемстотин осемдесет и пет лева и 77ст).

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14 – дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ: