

РЕШЕНИЕ

№ 3811

гр. София, 11.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 29.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Милена Чунчева и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **5689** по описа за **2019** 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 на Д. Н. К., с ЕГН [ЕГН], с регистрация като [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221418002625-091-001/12.12.2018 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. К. - ръководител на ревизията, с който са му определени задължения за довносяне по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ - главница и лихви, в размер на 185 657.32 лева, потвърден с Решение № 466 от 19.03.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С., по отношение на оспорената от жалбоподателя част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди: 01.02 – 28.02.2013 г.; 01.06 – 30.06.2013 г.; 01.08 – 31.12.2013 г.; 01.02 – 30.04.2014 г.; 01.08 – 30.11.2014 г.; 01.01 – 30.04.2015 г.; 01.10 – 31.10.2015 г.; 01.01. – 28.02.2016 г.; 01.04 – 31.05.2016 г.; 01.07 – 30.03.2017 г.; 01.05 – 31.08.2017 г.; 01.10.2017 г. 30.04.2018 г.

В жалбата се навеждат доводи, че РА е неправилен, незаконосъобразен и необоснован, както и издаден в нарушение на процесуалния закон и в противоречие с материалноправните разпоредби. Искането до съда е РА да бъде отменен изцяло.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. С., който поддържа жалбата. Претендира разноски.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП С., редовно уведомен, се представлява от юрк. К., която оспорва подадената от [фирма] жалба. Претендира юрисконсултско

възнаграждение.

Представителят на СГП счита жалбата за неоснователна, а РА за правилен и законосъобразен, издаден при спазване на материалноправните норми и административнопроизводствените правила.

Съдът, като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото и направи проверка на законосъобразността на обжалвания административен акт, приема за установени следните обстоятелства по делото:

Ревизионното производство е образувано на основание чл.112 и чл.113 ДОПК въз основа на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221418002625-020-001 от 04.05.2018 г., връчена на 18.05.2018 г. на основание чл. 29, ал. 4 от ДОПК, изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221418002625-020-002/ 17.07.2018 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221418002625-020-003/ 08.08.2018 г., издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Д. Н. К., с регистрация като [фирма] за установяване задължения за ДДС за данъчните периоди от 01.12.2012 г. до 30.04.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221418002625-092-001/10.10.2018 г. В срока и на основание чл.117, ал.5 ДОПК е подадено възражение, с вх.№ 59-00-643#5/26.11.2018 г. Ревизията приключва с РА №22221418002625-091-001/12.12.2018 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията и Д. Н. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Органите по приходите са обсъдили изложените във възражението доводи, като са ги приели за неоснователни.

С РА са определени резултати за ревизираните периоди – ДДС за внасяне в размер на 157 152.21 лева и съответните лихви в размер на 33 293.45 лева, при деклариран резултат – ДДС за внасяне в размер на 6946.11 лева, внесен ДДС в размер на 1602.31 лева и лихви – 71.98 лева.

С оглед събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните данъчни периоди, на Д. К. е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, в изх.№ Р-22221418002625-040-001/14.05.2018 г. В определения срок, изисканите документи са представени на ревизиращия екип – оборотни ведомости от главни книги, регистри на счетоводни сметки, копия на фактури и съпровождащите ги документи, банкови извлечения и т.н.

Установено е, че през периода [фирма] е осъществявал доставки на разнообразни метални изделия по възлагателни писма на [фирма], както и на хранителни продукти, внос от трети страни, за което притежава митнически декларации.

Инициирана е проверка на [фирма], в хода на която, в отговор на връченото ИПДПОЗЛ, са представени изисканите копия на издадените от ревизиращия субект фактури, документи за разплащане по банков път, обяснения за начина на транспортиране на стоките и на възлагане на работите. Не са установени факти и обстоятелства, водещи до корекции на декларираните продажби.

Извършени са насрещни проверки на доставчици на ревизиращия субект, в хода на които са връчени ИПДПОЗЛ, като изисканите документи и обяснения са представени. След анализ на предоставените от ревизиращия субект доказателства, са установени

обстоятелства, довели до отказ на право на приспадане на данъчен кредит, на осн. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС по фактури, издадени от [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], „Агро груп АМ“, с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК] и [фирма], с ЕИК[ЕИК].

Съгласно резултатите, обективирани в протоколи, съставени по реда на чл.50 ДОПК /описани изчерпателно на стр.4-20 от РД/, проверените дружества, с изключение на [фирма], не са представили изисканите им документи и обяснения в отговор на връчени по електронен път / [фирма]/, по пощата / [фирма]/ или по реда на чл.32 ДОПК /всички останали/ ИПДПОЗЛ. Нито едно от тях не е включило в дневниците си за продажби издадени към ЕТ фактури. Управителят на [фирма] е декларирал, че е издал фактури, но не е извършил фактурираните услуги и не е получил плащания, поради което не ги е включил в дневниците си за продажби и справки-декларации.

Всички дружества са deregистрирани по ЗДДС при установени обстоятелства по чл.176 ЗДДС в периоди, следващи тези на фактурите, с изключение на [фирма], чиято регистрация е прекратена на 13.08.2013 г., а фактурите, по които е приспаднал данъчен кредит, са с дати от месец 08 – месец 11.2014 г. и [фирма], с прекратена регистрация на 31.05.2016 г. и фактури, по които е приспаднал данъчен кредит от месец 04.2016 г. -месец 02.2017 г.

От Д. К., в отговор на ИПДПОЗЛ, са представени единствено копия на фактурите, касови бонове за разплащане на част от тях / [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], „Агро груп АМ“, с ЕИК[ЕИК], [фирма] – по една от петте фактури, [фирма], [фирма] и [фирма] /договори и приемо-предавателни протоколи към фактурите, издадени от [фирма] и приемо-предавателни протоколи към фактурите, издадени от [фирма].

По повод така представените документи, органите по приходите са извършили проверка в информационната система на НАП, от която са констатирани, че нито една от приложените, към фактурите на изброените дружества, касови бележки не е издадена от регистрираните на тяхно име електронни касови апарати с фискална памет /ЕКАФП/. По повод приемо-предавателните протоколи, е отбелязано, че не съдържат място на предаване, както и че не са индивидуализирани елементите, предмет на доставките.

При така установените обстоятелства, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. [фирма], по пет фактури за периодите 01.01.-28.02.2016 г., с предмет съответно – заготовки, изработка корпус, изработка модел и лагер, изработка втулка, изработка гривна, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7410.00 лева.
2. [фирма], по фактура №10..74/17.04.2014 г., с предмет механична обработка на детайли, приспаднал данъчен кредит в размер на 780.00 лева.
3. [фирма], по 10 фактури за периодите 01.08 -31.12.2013 г. и 01.02 -28.02.2014 г., с предмет ремонт на покрив, СМР – изолация на офис, изработка на метална заготовка, изработка на основи, механична обработка на машинни детайли, ремонт на ел. инсталация, механична обработка, приспаднал данъчен кредит в размер на общо 9242.00 лева.
4. [фирма], по фактура № 423/22.02.2013 г., с предмет механична обработка,

приспаднал данъчен кредит в размер на 360.00 лева.

5. [фирма], по пет фактури, с предмет на изработка на ремъчни шайби, механична обработка на детайли, ремонт асансьори, изработка на входна врата, с упражнен данъчен кредит в размер на 4220.00 лева, през данъчни периоди 01.01 -31.03.2015 г.

6. [фирма], по фактура №20...0118/28.06.2013 ., с предмет ремонт на санитарен възел, приспаднал данъчен кредит в размер на 300.00 лева

7. [фирма], по пет фактури, с предмет механична обработка на детайли за изработка на метални конструкции, приспаднал данъчен кредит в размер на 4564.00 лева, за периодите 01.08 -30.11.2014 г.

8. [фирма], по фактура №630/23.10.2015 г., с предмет на доставка на материали за ремонт на покрив, приспаднато ДДС – 1250.00 лева.

9. [фирма], по две фактури, с предмет механична и термична обработка на детайли, приспаднал данъчен кредит в размер на 1500.00 лева, за данъчен период 01.04-30.04.2015 г.

10. [фирма], по 48 фактури, с предмет заготовки /за вал, за втулка, за корпус, за зъбен венец, за колело, за траверси, за шлиц, за фланец, за гърловина и втулка, за ремонтна шайба/, за вал и барабан, гайка, втулка, фланец, лагерна втулка, корпусна втулка, приспаднал данъчен кредит в размер на общо 64872.00 лева, през данъчни периоди 01.04 -31.05.2016 г. и 01.07.2016-28.02.2017 г.

11. [фирма], по 45 фактури, с предмет различни видове заготовки, упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 55684.00 лева, за данъчни периоди 01.03-31.08.2017 г. и 01.10.2017 г. – 30.04.2018 г.

Предвид описаните факти и обстоятелства, ревизиращите са приели, че фактурите, издадени от гореизброените доставчици не документират действително извършени доставки, съответно не пораждат право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 150 182.00 лева.

Жалбоподателят възразява срещу РА, тъй като в заключенията на ревизиращия орган не са включени представените от него съпътстващи документи, съставляващи договори с подизпълнители, приемо-предавателни протоколи, както и документи за извършени последващи доставки.

В хода на насрещните проверки е изискано представянето на процесните фактури, ведно със съпътстващите ги документи, удостоверяващи реално получени резултати от извършените дейности и услуги. Представените доказателства – единствено копия от фактури и касови бонове за разплащане на част от тях [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], „Агро груп АМ“, с ЕИК[ЕИК], [фирма] – по една от петте фактури, [фирма], [фирма] и [фирма] /договори и приемо-предавателни протоколи към фактурите, издадени от [фирма] и приемо-предавателни протоколи към фактурите, издадени от [фирма], са описани изчерпателно в РД и са приложени към него. В резултат административния орган обосновава неоснователността на възражението на жалбоподателя, относно притежаваните от него договори с подизпълнителите и приемо-предавателните протоколи, които не са взети предвид при определяне на задълженията му.

Директора на Дирекция „ОДОП“ С. констатира, че в случая не е установено и доказано кой е фактически извършител на услугите. Извършването на услуга

предполага полагане на личен труд от физически лица, а оттук следва извода, че доставчиците не биха могли да извършат фактурираните дейности в полза на ревизирувания субект, ако не притежават трудов ресурс или не са превъзложили изпълнението на услугите на подизпълнител. За превъзлагане на труд, в хода на ревизията, няма изложени твърдения и представени доказателства, независими, че такива са изискани по реда на ДОПК.

В хода на ревизията не са установени доказателства, че доставчиците са разполагали с работници, имащи квалификацията и уменията да осъществят специфичните дейности по металообработка, свързани с изпълнението на фактурираните услуги. Предвид претенцията на жалбоподателя, че в РД/РА липсват констатации за наличието на работници в проверените дружества, в хода на производството по административно обжалване, се извършва проверка в информационната база на НАП, при която е установено, че с изключение на [фирма], което е декларирано три сключени договора с работници в строителството и декларирано от [фирма] изплатен възнаграждение на едно лице, останалите девет дружества не са имали назначен персонал.

Предвид предмета по фактурите за услуги, от съществено значение е въпросът за кадровата обезпеченост, тъй като съобразно нея би могло да се установи реалността на доставките. В случая не се доказва, че е съществувала такава обезпеченост, поради което не е доказано и изпълнението на фактурираните услуги.

В резултат се налага извода, че използването от получателя на фактури с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. Така и в Решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09 ., т.49 СЕС, съгласно което Общностното право не изключва възможността на 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, предвидени в националните им законодателства, поради което с Решение №466/19.03.2019 г., директора на Дирекция „ОДОП“ С. потвърждава РА № Р-22221418002625-091-001/12.12.2018 г.

С оглед пълното изясняване на спора от фактическа страна по делото е допусната съдебно - счетоводна експертиза.

След преглед на документацията по делото и тази, намираща се в счетоводството на търговеца [фирма] за периода от 01.12.2012 г. до 30.04.2018 г. и дневниците за продажби за същите периоди, вещото лице е систематизирало в табличен вид данните за всяка от процесните фактури в кой съответен дневник продажби по ЗДДС е намерила отражение.

Вещото лице, след преглед на предоставената му документация, прави следните изводи:

Жалбоподателят през процесния период е извършвал търговия и ремонти на специализирани метални изделия.

По обяснения на счетоводството се установява, че заявките са получавани по телефон /устно/ непосредствено преди доставката и лично от г-н К. към представител на формата-доставчик. Реално доставката е извършена с транспорт на доставчика до адреса на обекта на [улица]. Материалите – метални заготовки , директно са влагани в производството по заявените от клиента детайли. Материалите са осчетоводени директно като разход за материали по счетоводна сметка 601. Извършените услуги са осчетоводени в сметка 602. Сметки 601 и 602 са приключвани директно в печалби/загуби от текущата година. За ремонт на производствено хале, където се осъществява дейността на [улица], разходите са отчитани по сметка 219.

По отношение на начина на заприходяване на получените стоки при ЕТ „Д. К., вещото лице констатира, че материалите са осчетоводявани директно като разход за материали по счетоводна сметка 601 „Разход за материали“. Извършените услуги са осчетоводени по сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Сметки 601 и 602 са приключвани директно в печалби/загуби за текущата година. За ремонта на производствено хале, където се осъществява дейността на [улица], разходите са отчетени по сметка 219 „Други дълготрайни нематериални активи“. Разходите от фактурите за получените от жалбоподателя услуги са осчетоводени по сметка 602.

Направен е обобщен извод, че [фирма] е извършвал търговия и ремонт на специализирани метални изделия, което сочи икономическа връзка на процесните доставки с дейността на жалбоподателя. Същите са влагани в основна стопанска дейност и са използвани за формиране на приходи от последващи доставки.

Съдът кредитира приетото заключение по ССЧЕ като обективно, логично, компетентно изготвено, съдържащо подробни отговори на поставените задачи.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата срещу РА е **неоснователна**.

Ревизионният акт № Р-22221418002625-091-001/12.12.2018 г., е издаден от компетентни органи по приходите И. М. Р. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. К. - ръководител на ревизията по силата на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221418002625-020-001 от 04.05.2018 г., връчена на 18.05.2018 г. на основание чл. 29, ал. 4 от ДОПК, изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221418002625-020-002/ 17.07.2018 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221418002625-020-003/ 08.08.2018 г.

РА е подписан с квалифициран електронен подпис на издателя му, валиден към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверение по чл. 25, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведено на хартиен носител.

Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-22221418002625-092-001/ 10.10.2018 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството в ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК).

На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основаниято, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11.11.2008 г. по адм. Дело № 7052/2008 г. на ВАС, решение № 15435/23.11.2011 г. по адм. дело № 2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29.03.2012 г. и решение от 03.05.2012 г. по дело С-520/10г на СЕС.

По делото не се събраха допълнителни доказателства, които да оборват констатациите на ревизиращите органи.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният 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 облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. “а” от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно

задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и реално извършване на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС, данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. “а” от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело C-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело C-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело C-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораздащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 и др./ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки.

Мотивите на органите по приходите се споделят от настоящия състав по следните съображения:

В хода на ревизията на ревизираното лице не са установени доказателства, че доставчиците са разполагали с работници, имащи квалификацията и уменията да осъществят специфичните дейности по металообработка, свързани с изпълнението на фактурираните услуги. Предвид претенцията на жалбоподателя, че в РД/РА липсват констатации за наличието на работници в проверените дружества, в хода на производството по административно обжалване, се извършва проверка в информационната база на НАП, при която е установено, че с изключение на [фирма], което е декларирало три сключени договора с работници в строителството и декларирано от [фирма] изплатен възнаграждение на едно лице, останалите девет дружества не са имали назначен персонал.

От анализа на представените по преписката документи се установи, че досежно спорните фактури не е доказано първото изискуемо от закона условие за възникване на право на данъчен кредит и то е наличието на доставки, извършени пряко или посредством подизпълнители именно от издателите на съответните фактури.

При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, вр. чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от същия закон.

Предвид това, че не са установени положителни факти за реално извършване на доставки, за наличието на материална и кадрова обезпеченост за извършване, документирани с описаните в РД фактури, ревизиращият екип, правилно е приел, че по тях не е налице правото на приспадане на данъчен кредит за РЛ.

Това е изрично подчертано в тълкувателно приложимото Решение на СЕС 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“.

С целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /договорите с доставчиците по спорните доставки/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услуга /вж.чл.6, ал.1; чл.9, ал.1 и чл.25, ал.1 ЗДДС/.

Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата, данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл.2, т.1-4 ЗДДС, а не при вносът на стоки по чл.2, т.5 с.з./. Установяването на пораждащия задължението за доставката юридически факт е индicia за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

Последиците от горното разграничение са значими за разглеждания спор. С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от ревизиращия екип и е разколебано от убедителността на главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит.

П. е прилагането на правилата на доказателствената тежест, изразени в обвързаността на решаващия орган да приеме за несъществуващи юридическите факти, за които черпещата благоприятни правни последици от осъществяването им страна не проведе главно и пълно доказване /Решение № 4004 от 21.03.2013 г. по адм. дело № 9289/2012 г. на ВАС/.

В хода на ревизията е установено, че всички дружества са deregистрирани, при установени обстоятелства по реда на чл.176 ЗДДС. Доставчиците не са включили в дневниците си за продажби издадените фактури. Фискалните бонове не са издадени от регистрирани от дружествата касови апарати.

Не са предоставени данни и документи относно това как е определена цената на извършените услуги. Не са представени технически и ценови оферти. Не е

представена калкулация за определяне цената на услугите. Не са предоставени данни от проверяваните лица под каква форма са предали изготвените услуги, не са посочени конкретно лицата, извършили услугите и дали същите притежават необходимата квалификация. Липсват реални доказателства за положен труд от страна на лицата - доставчици, подадени към НАП.

Наличието на фактури, договори и приемо- предавателни протоколи не могат да бъдат доказателство за действителното изпълнение на доставките. За тяхното доказване е необходимо, както доставчикът, така и получателят да притежават достатъчно убедителни доказателства за това изпълнение. В случая такива доказателства не са представени.

Нито в хода на ревизията, нито при административното оспорване, нито в хода на съдебното обжалване са ангажирани доказателства, които да удостоверят възможността на доставчиците да извършат фактурираните доставки. Установените факти, налагат извод за формалното им участие в стопанския оборот само и единствено за издаване на първични счетоводни документи. Този извод не се променя и от приетата по делото експертиза.

Съвкупно, изложеното обуславя краен извод за неоснователност на жалбата, поради което тя следва да се отхвърли съгласно правомощието на съда по чл. 160, ал. 1 предл. последно ДОПК.

Предвид крайния изход на спора и изрично направеното в с. 3. искане на пълномощника на ответника, на основание чл. 161, ал. 1 изр. 2 и 3 ДОПК на Дирекция ОДОП - С. следва да се присъдят разноски в общ размер на 4 386,57 лева (четири хиляди триста осемдесет и шест и 57 ст.), представляващи юрисконсултско възнаграждение за осъщественото по делото процесуално представителство от юрисконсулт, определено в размера на минималното възнаграждение за един адвокат по чл. 8, ал. 1 т. 5 от Наредба № 1/09.07.2004 г.

Воден от изложеното, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Д. Н. К., с ЕГН [ЕГН], с регистрация като [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221418002625-091-001/12.12.2018 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. К. - ръководител на ревизията, с който са му определени задължения за довносяне по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ - главница и лихви, в размер на 185 657.32 лева, потвърден с Решение № 466 от 19.03.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С., по отношение на

оспорената от жалбоподателя част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди: 01.02 – 28.02.2013 г.; 01.06 – 30.06.2013 г.; 01.08 – 31.12.2013 г.; 01.02 – 30.04.2014 г.; 01.08 – 30.11.2014 г.; 01.01 – 30.04.2015 г.; 01.10 – 31.10.2015 г.; 01.01. – 28.02.2016 г.; 01.04 – 31.05.2016 г.; 01.07 – 30.03.2017 г.; 01.05 – 31.08.2017 г.; 01.10.2017 г. – 30.04.2018 г.

ОСЪЖДА Д. Н. К., с ЕГН [ЕГН], с регистрация като [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата от 4386,57 лева (четири хиляди триста осемдесет и шест и 57 ст.), представляваща разноси за юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: