

РЕШЕНИЕ

№ 959

гр. София, 17.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 18.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гургана Мартинова, като разгледа дело номер **3256** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

1

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

Образувано е по жалба от М. П. Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] вх. Б ет.7 ап.37 и адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Е. Г. Т., в качеството на управител, чрез Адвокатско дружество „Балкански и партньори“, срещу Ревизионен акт № Р-2200221700329-091-001/12.10.2017 г., издаден от В. А. В., началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – възложител на ревизията и П. Т. П., главен инспектор при ТД на НАП - С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 299 от 23.02.2018 г. на директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите – С..

Жалбоподателят твърди, че РА е необоснован и издаден в нарушение на материалния закон. Сочи, че в хода на ревизионното производство са представени доказателства, които да обосноват реалността на получените доставки, както и че е налице надлежно осчетоводяване на същите. Изразява несъгласие със следните констатации и аргументи на органите по приходите, дали им основание за непризнаването на правото на данъчен кредит по спорните фактури: неоткриване на част от проверяваните доставчици на адресите им за кореспонденция и непредставяне на

поисканите документи и писмени обяснения от тях; включването на фактурите в дневниците за продажби и в СД по ЗДДС на доставчиците в последващи издаването им периоди; непредставянето на документи за плащане по доставките; непредставянето на поискани документи от посочените като предходни доставчици дружества; дерегистрацията на доставчиците и сочените като предходни такива по инициатива на органите по приходите; липсата на назначени по трудови договори лица през ревизираните периоди, липсата на декларирани имоти и превозни средства; липсата на данни за изплатени суми по граждански договори през 2015 г.; липсата на доказателства за реално изпълнение на представените договори за наем с Л. Х. А., включително и такива за плащане на посочената в тях наемна цена; липсата на съпътстващи фактурите сертификати за конкретизация на предмета на доставките и неяснотата във връзка с произхода на стоките. На следващо място сочи през ревизираните периоди основна дейност на дружеството е било строителство на спортни терени, спортни зали, спортни бази и др., като клиенти са били Р. – 97 О., Л. 06 АД, [община] и др. С оглед на това изразява несъгласие с констатацията на органите по приходите, че в резултат на обстоятелството, че не са представени т. нар. „справка за стокосен поток“ относно закупените от спорните доставчици материали, не можело да се направи преценка къде точно били вложени същите. Твърди, че получателят на стоката или услугата не може и няма задължение да знае, по какъв начин доставчикът му се е снабдил със стоката, респективно с възможността да извърши услугата, действията на неговите предходни доставчици, дали в процеса на придобиване на стоката е съставял документи установяващи реалното им предаване и получаване на стоката от негови предходни доставчици, дали предходните доставчици установяват придобиването на стоките и други подобни действия, който той - като краен получател на стоките или услугите няма възможност, както да проследи, така и да контролира. Изтъква, че доставчиците му са били дерегистрирани по инициатива на органите по приходите след издаване на спорните фактури и включването им в отчетните регистри и в СД по ЗДДС, а данните в интернет сайта на НАП, раздел „Длъжници“, показват, че издирването им от органите на НАП за връчване на съобщения по реда на чл. 32 от ДОПК е започнало след издаване на спорните фактури. Посочва, че формалните изисквания на ЗДДС по отношение на спорното право на приспадане на данъчен кредит са изпълнени, както и че трима от доставчиците – А. Е., ТИ Д. Е. Е. и Т. А. Е., са представили необходимите доказателства за реалност на доставките, включително и данни за предходни доставчици на стоките и подизпълнители на транспортните услуги. По отношение липсата на разплащане по фактурите сочи, че от разпоредбите на Глава 7 от ЗДДС, следва да се изведе, че наличието или липсата на плащане по фактурите, не е сред предпоставките за приспадане на данъчен кредит. Наличието или липсата на такова може по - скоро да е индичия (косвено доказателство) за наличието или липсата на реално осъществили се икономически отношения. Изразява искане оспорваният Ревизионен акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Д., който поддържа жалбата. Претендира направените по делото разноси, за което представя списък. Ответникът – директора на дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата, като изразява становище, че двете експертизи и съпътстващите ги доказателства, събрани в хода на производството по никакъв начин не доказват тезата за реални облагаеми доставки.

Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-2200221700329-020-001 от 18.01.2017 г., като е възложено извършването на ревизия на М. П. Е. за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за отделните данъчни периоди от 01.03.2015 г. до 31.01.2016 г. Заповедта е връчена пълномощник на дружеството на 30.01.2017 г. Считано от тази дата тече определеният двумесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 30.03.2017 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 28.06.2017 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта са издадени Заповеди за изменение на ЗВР №Р-2200221700329-020-002/24.03.2017 г., №Р-2200221700329-020-003/24.04.2017 г. и №Р-2200221700329-020-004/25.05.2017 г. Производството по извършване на ревизията е спряно със Заповед №Р-2200221700329-023-001/27.06.2017 г. и е възобновено със Заповед №Р-2200221700329-143-001/27.07.2017 г., като е определен срок за приключване на ревизията 28.07.2017 г. Всички заповеди са подписани от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С..

Ревизията е втора поред за посочените периоди и вид задължение след обявяването на РА №Р-22000116001777-091-001/12.09.2016 г. за нищожен с Решение №2311/29.12.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-2200221700329-092-001/11.08.2017 г., от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Р. доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. РД е връчен на пълномощник на дружеството на 15.08.2017 г.

По молба на дружеството срокът по чл. 117, ал. 5 от ДОПК за подаване на възражение срещу констатациите в РД е продължен, но до изтичането му не е подадено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-2200221700329-091-001/12.10.2017г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен на дружеството на 16.10.2017 г. Със същия са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер общо на 424 451,58 лв., в т.ч. главница 352 269,22 лв. и лихви 72 182,36 лв., за данъчни периоди м. 03.2015 г., м. 04.2015 г., м. 05.2015 г., м. 08.2015 г., м. 09.2015 г., м. 10.2015 г. и м. 11.2015 г., които произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във вр. с чл. 6 от ЗДДС по фактури, издадени от А. Е., ТИ Д. Е. Е., Д.-ДН Е., А. 10 Е., Т. А. Е. и К.-1 Е..

Същият е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. №53-06-4418 от 30.10.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С..

На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция ОДОП С. за срок до 05.04.2018 г.

Във връзка с жалбата е постановено решение № 299/23.02.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА №Р-2200221700329-091-001/12.10.2017г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията е потвърден в оспорената част. Решението е издадено в срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК, удължен по реда на чл. 156, ал. 7 от ДОПК Решението е връчено по електронен път на 28.02.2018 г.

В потвърдената част РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-178/12.03.2018 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

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

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството на орган, възложил ревизията, овластена със Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП - С., и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. – в качеството ѝ на ръководител на ревизията съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

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

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизираният период основна дейност на М. П. Е. е доставка на специализирани материали и изграждане на спортни площадки, лекоатлетически писти, стадиони и спортно оборудване.

С цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно

описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. 37, ал. 3 от ДОПК, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, а на основание чл. 45 от ДОПК - в хода на ревизия са извършени насрещни проверки на спорните доставчици. Резултатите от проверките са документирани с протоколи за извършени насрещни проверки. Направени са справки за относими за доставчиците данни в информационната база данни на НАП - регистрирани трудови договори, подавани уведомления по чл. 73 от Закона за данък върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ и др.

След анализ на всички представени доказателства органите по приходите са направили- заключение, че не е доказано наличието на реални доставки между жалбоподателя и А. Е., ТИ Д. Е. Е., Д.-ДН Е., А. 10 Е., Е. А. Е. и К.-1 Е.. Приели са, че фактурите на цитираните дружества са издадени само от формална страна и макар формално да удостоверяват изпълнението на облагаеми доставки, нямат реално фактическо основание за издаването си, тъй като не отразяват действително прехвърляне на фактическата разпоредителна власт върху описаните в тях стоки от издателите им на жалбоподателя. Този извод е обоснован с преценката на всички събрани доказателства, показваща, че не е възможно да се установят предметът и характерът на действително извършваната от доставчиците икономическа дейност, нито е възможно да се потвърди наличието и използването на необходимите за процесните доставки ресурси, включително източници на финансиране на дейността, реално използвани търговски обекти, съответно възложени и получени транспортни услуги /в случаите, при които са представени товарителници за превоз на стоки/. Изложили са мотиви, че в случая няма и убедителни доказателства за придобиване на стоки от вида на процесните от доставчиците с оглед възможността за последващата им продажба на жалбоподателя. В допълнение към основните си изводи органите по приходите са посочили, и че жалбоподателят не е представил изрично поисканите му доказателства за използването на спорните количества и видове стоки за извършване на последващи облагаеми доставки.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията, представени са писмени доказателства и са допуснати съдебно-счетоводна и съдебно-техническа експертизи за установяване на релевантни обстоятелства към данъчното облагане на ревизираното лице във връзка с реалността на спорните доставки и произтичащите от това правни последици. Заключениеята са приети без оспорване от страните. Констатациите на вещите лица са изложени по-долу в мотивите на настоящото решение.

Установени са следните фактически и правни основания за корекции на размера на упражненото от ревизираното лице право на приспадане на данъчен кредит:

1. С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 200,00 лв. по фактура №835/16.03.2015 г., с предмет „гранули“, издадена от А. Е. за данъчен период м. 03.2015 г.

В хода на ревизионното производство е установено, че доставчикът е deregистриран по реда на чл.176 от ЗДДС, считано от 16.10.2015 г., като за проверявания период не е декларирал назначени по трудови договори лица, недвижими имоти и пътни превозни средства. Не е подавал и справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми на физически лица през 2015 г.

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ, А. Е. е представило: копие на фактурата, стокова разписка №127/16.03.2015 г., копие на договор с предходен доставчик Ф. ИН Е., копие на фактура от Ф. ИН Е. и приемо-предавателен протокол към нея, счетоводни справки и записвания, договор за наем на склад на ул. Ч. шосе“№36, сключен между А. Е. и Л. Х. А.. По отношение на последния е установено, че няма данни за подавана декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, нито справки за изплатени суми или удържан данък през 2015 г. по чл. 73 от ЗДДФЛ. Констатирано е също, че липсват доказателства за плащане по фактурата.

По отношение на предходния доставчик Ф. ИН Е. органите по приходите са установили, че дружеството е deregистрирано по реда на чл.176 от ЗДДС от 26.07.2010 г., т.е. за представената фактура, като такава за предходна доставка, няма данни в отчетни регистри и СД по ЗДДС на доставчика, съответно издаването ѝ от Ф. ИН Е. не може да се счита за безспорно установен факт. Констатирано е още, че не са налице данни за регистрирани трудови договори за периода 2015-2016 г. и изплатени суми по граждански договори. Не се установява и действителният характер и предмет на извършваната през 2015 г. дейност.

Видно от РА е, че от страна на жалбоподателя не са представени документи във връзка с доставката по фактура №835/16.03.2015 г. на А. Е..

С цел удостоверяване реалността на разглежданата доставка към спорната фактура е представена стокова разписка № 127/16.03.2015 г. за 90 т. гранули, подписана от получател и доставчик.

За доказване на обстоятелството, че А. Е. е разполагало с процесното количество гранули е приобщен договор 05.01.2015 г., сключен между А. Е., в качеството на купувач и Ф. ИН Е., в качеството на продавач. Същият е с предмет „продавачът се задължава да продаде, достави и прехвърли правото на собственост на стоки и материали, различни по вид“. Към същия е представен приемо-предавателен протокол от 05.03.2015 г. за 117,60 т. гранули и фактура с предмет „съгласно договор“.

Приобщено е обяснение от доставчика, съгласно което жалбоподателят е получил и извозил стоката по процесната фактура /90 т. гранули/ от склад нает в този период, находящ се в [населено място], [улица]. Съгласно договор за наем на склад от 05.02.2015 г. сключен между А. Е. и Л. Х. А. доставчикът разполага със сграда и метален навес – 327 кв.м., находящи се в [населено място], [улица], считано от 05.02.2015 г.

От приетата по делото СТЕ се установява, че процесната доставка е във връзка със сключен договор от 10.03.2015 г. между М. П. Е. и Л. 06 АД за изграждане на тенис кортове в к.к. А., [община], в парцел с идентификатор 48619.4.568, съгласно кадастралната карта и кадастрални регистри на [община]. След изпълнението на тенис кортовете между М. П. Е. и Л. 06 АД е подписан Протокол/О..19 за приемане на извършени СМР, съгласно който са доставени, както следва: полиуретанова настилка с дебелина 25мм, съставена от SBR гранули и каменна фракция 1-4мм. – 1296 кв.м.; Полиуретанова настилка 2мм и шпакловаш слой – 1296 кв.м. От вещото лице е извършен оглед на място, при който е установено, че тенис кортовете са напълно завършени и функциониращи.

От приетата по делото ССЕ се установява, че издадената от А. Е. фактура е осчетоводена и включена в дневника за продажби за различен данъчен

период, от този през който е издадена. От вещото лице е извършена проверка в счетоводството на доставчика, като е констатирано, че на основание договор от 05.01.2015 г. с Ф. ИН Е., фактура № [ЕГН]/05.03.2015 г. и приемо-предавателен протокол от 05.03.2015 г., е налице заприходена стока „гранули“ в количество 117,60 тона, от която на М. П. Е. са доставени 90 тона по фактура № [ЕГН]/16.03.2015 г.

2. С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 20 373,76 лв. по пет фактури, с предмет „полиуретан 32 бидона по 215 кг с включен транспорт до [населено място]“, „гранули черни с включен транспорт“ и „гранули черни с включен транспорт до М.“, издадени от Д.-ДН Е. за данъчни периоди м. 03 и м. 05.2015 г.

Видно от РД е, че фактурите, както и съпътстващи съставянето им документи, не са представени при извършване на ревизията от М. П. Е..

Изготвеното за целите на проверката ИПДПОЗЛ до Д.-ДН Е. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. С два протокола от 20.02.2017 г. и 02.03.2017 г. е установено, че прекият доставчик не се намира и не може да бъде открит на адреса си за кореспонденция. В отговор на искането не са представени никакви документи и писмени обяснения.

От страна на органите по приходите е извършена проверка в ИС на НАП, при която е установено, че Д.-ДН Е. е deregистрирано по ЗДДС, считано от 22.07.2015 г. по реда на чл. 176 от закона. Констатирано е, че дружеството не е декларирало притежаването на недвижими имоти и превозни средства, не е подавало справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми по граждански договори през 2015 г. и е декларирало назначаването на едно лице по трудов договор.

Направено е заключение, че от събраните доказателства не се установява предмета и реалното изпълнение на доставки по фактурите на Д.-ДН Е., като не са ангажирани и доказателства за плащане по всяка от тях.

От приетата по делото СТЕ се установява, че процесните доставки са във връзка с договор за възлагане на СМР от 21.04.2014г. между М. П. Е. и НАР О. за обект „Реконструкция на стадион „Р.“ и изграждане на спортни площадки в [населено място]“, като в същия е предвидено е изграждането на тренировъчен футболен терен, 2 мултифункционални игрища и лекоатлетическа писта. Констатирано е, че в хода на изпълнението на договора са подписани два броя Протоколи/Образец 19 за установяване и приемане на СМР, удостоверяващи изпълнението на всички необходими СМР по изпълнението на договорените спортни площадки и съоръжения. От вещото лице, изготвило СТЕ е извършена проверка на място в [населено място], при която е установено, че към момента на огледа всички спортни площадки и съоръжения по сключения договор с възложител НАР О. са изпълнени изцяло и функциониращи.

От приетата по делото ССЕ се установява, че част от издадените от Д.-ДН Е. фактури са включени от дружеството в дневниците за продажби за различни данъчни периоди от този през който са издадени. Същите са осчетоводени с общата сума по всяка фактура е дебитирана сметка 411 „Клиенти“, с размера на ДДС е кредитирана сметка 4532 „Начислен данък за продажбите“, а

стойността на доставките е отнасяна по кредита на сметка 702 „Приходи от продажба на стоки. Доставчикът е осчетоводил фактури от предходни доставчици

3. С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 151 333,63 лв. по 11 фактури, с предмет на доставките „гумени гранули 0,8-2,5 мм“, „доставка и монтаж на синтетична тревна настилка“, „доставка на кварцов пясък РК063“, „доставка на гумени гранули 0,5-3 мм“, „полиуретанов биндер“, „гумени червени гранули“, „полиуретанов спрей“, „трошено-каменна фракция 0-20 с дебелина 20 см и коефициент на уплътнение 1.2“, издадени от А. 10 Е. за данъчни периоди м. 09, м. 10. и м. 11.2015 г.

В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са представени 10 от 11-те фактури и 5 товарителници с изпращач А. 10 Е., получател М. П. Е. и превозвач Н. Е..

На А. 10 Е. е връчено ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като дружеството не е намерено и не може да бъде открито на адреса си за кореспонденция. В отговор на искането не са представени никакви документи и писмени обяснения.

От органите по приходите е извършена проверка в ИС на НАП, при която е установено, че А. 10 Е. е deregистрирано по ЗДДС, считано от 07.03.2016 г. по реда на чл. 176 от закона. Констатирано е, че дружеството не е декларирало притежаването на недвижими имоти и превозни средства, не е подавало справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми по граждански договори през 2015 г. и не е декларирало назначаването лица по трудов договор.

Направено е заключение, че от събраните доказателства не се установява предмета и реалното изпълнение на доставки по фактурите на А. 10 Е., като не са ангажирани и доказателства за плащане по всяка от тях.

В представените по делото пет товарителници като изпращач на стоките е посочен А. 10 Е., като получател - М. П. Е., а като превозвач — Н. Е.. Посоченият товар, като наименование като вид отговаря на този в част от фактурите, но количество не е посочено. Транспортът е осъществен с едно и също превозно средство. В три от товарителниците е посочен маршрут С. - П., а в останалите такъв липсва.

От приетата по делото СТЕ се установява, че процесните доставки са във връзка с договор за възлагане на обществена поръчка с [община] от 11.06.2015 г. за обект - „Център за грижа за младежи в риск“ и изграждане на многофункционален спортен комплекс. На място е изграден изцяло нов комплекс с административна сграда и спортни игрища. От вещото лице е посочено, че доставените материали по фактури с доставчик А. 10 Е. са вложени в изграждането на футболни игрища с изкуствена трева и в спортни площадки с две баскетболни игрища, игрище за волейбол, лекоатлетическа писта и зона за тенис на маса. При извършения оглед на място е установено, че всички площадки са изпълнени изцяло и функциониращи по предназначение.

От приетата по делото ССЕ се установява, че издадените от А. 10 Е. фактури са включени от дружеството в дневниците за продажби за различни данъчни

периоди от този през който са издадени. Установено е, че фактурите са осчетоводени, като с общата сума по всяка фактура е дебитирана сметка 411 „Клиенти“, с размера на ДДС е кредитирана сметка 4532 „Начислен данък за продажбите“, а стойността на доставките е отнасяна по кредита на сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“.

4. С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 71 966,78 лв. по 8 фактури, с предмет на доставките „полиуретанов биндер, фракция 8-16 мм“, „фракция 4-8 мм“, „фракция 0-4 мм“, „доставка и монтаж на омекотяваща подложка с дебелина 16 мм“, „изготвяне на спрей система 664/57“, издадени от К.-1 Е. за данъчни периоди м. 08, м. 09, м. 10. и м. 11.2015 г.

В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са представени единствено 6 от 8-те фактури.

На К.-1 Е. е връчено ИПДПОЗЛ чрез изпращане на писмо с обратна разписка. В отговор на искането не са представени никакви документи и писмени обяснения.

От страна на органите по приходите е извършена проверка в ИС на НАП, при която е установено, че К.-1 Е. е deregистрирано по ЗДДС, считано от 07.07.2016 г. по реда на чл. 176 от закона. Органите по приходите са посочили, че дружеството не е декларирало притежаването на недвижими имоти и превозни средства, не е подавало справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми по граждански договори през 2015 г. и не е декларирало назначаването лица по трудов договор.

Направено е заключение, че от събраните доказателства не се установява предмета и реалното изпълнение на доставки по фактурите на К.-1 Е., като не са ангажирани и доказателства за плащане по всяка от тях.

От приетата по делото СТЕ се установява, че по делото не са налице документи от който да е видно кои са обектите, в които са вложени фактурираните от К.-1 Е. материали.

От приетата по делото ССЕ се установява, че издадените от К.-1 Е. фактури са осчетоводени и включени в дневниците за продажби в различни данъчни периоди, от тези през който са издадени. Същите са осчетоводени от доставчика, като с общата сума по всяка фактура е дебитирана сметка 411 „Клиенти“, с размера на ДДС е кредитирана сметка 4532 „Начислен данък за продажбите“, а стойността на доставките е отнасяна по кредита на сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“.

5. С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 31 340,00 лв. по 8 фактури, с предмет на доставките „зелени/черни гранули с включен транспорт до обекти в [населено място]“ и „зелени/черни гранули с включен транспорт до обекти в [населено място]“ /7 ф-ри/ и една фактура с предмет на доставката „транспортни услуги до обект А. -Ц.“, издадени от ТИ Д. Е. Е. за данъчни периоди м. 03, м. 04. и м. 05.2015 г.

Във връзка с тези доставки от страна на жалбоподателя в хода на ревизионното производство са представени единствено копия от

товарителници към пет от фактурите.

В хода на ревизионното производство е установено, че ТИ Д. Е. Е. е deregистрирано по реда на чл. 176 от ЗДДС, считано от 10.07.2015 г., като дружеството не е декларирано назначени по трудови договори лица за проверявания период, недвижими имоти и пътни превозни средства, нито е подало справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми на физически лица през 2015 г.

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ доставчикът е представил: копия на фактурите с товарителници, договор за доставка на стоки и материали с жалбоподателя от 16.03.2015 г., договор за наем на склад с Л. Х. А., оборотна ведомост за м. 04 и м. 05.2015 г., счетоводни записвания по сметка 411 „Клиенти“, договори, фактури с приемо-предавателни протоколи на посочени като предходни доставчици дружества АСК. Е. и И. Е.. Представени са и четири граждански договора с физически лица с предмет „отсичане, извозване, рампиране и измерване на маркирана дървесина и при необходимост да изгражда и/или поддържа извозните пътища“. По отношение на същите органите по приходите са приели, че нямат отношение към предмета на процесните доставки, като не са представени и доказателства за изпълнението им и за заплащането на възнаграждения по тях.

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ И. Е. не е представило поисканите доказателства за собствени или наети транспортни средства. От страна на органите по приходите е извършена проверка в ИС на НАП, при която е установено, че това дружество не е подавало справки за изплатени суми по граждански договори за 2015 г., за 2015 г. - 2016 г. няма регистрирани трудови договори, не е декларирано притежаването на превозни средства и недвижими имоти. В тази връзка ревизиращите са направили заключение, че не се доказва притежаване и/или използване на необходимия за извършване на транспортни услуги персонал и активи.

За доказване реалността на процесните доставки по делото са представени следните доказателства:

Договор от 16.03.2015 г. сключен между ТИ Д. Е. Е., в качеството на продавач и М. П. Е., в качеството на купувач с предмет продажба на стоки и/или материали, различни по вид, в количества и по цени, определени в приемо-предавателен протокол.

В представените по делото седем товарителници като изпращач на стоките е посочен ТИ Д. Е. Е., като получател - М. П. Е., а като превозвач - И. Е.. Посоченият товар, като вид и количество отговаря на този във фактурите. Транспортът е осъществен с едно и също превозно средство по маршрути С.-Б., С.-М..

За доказване на обстоятелството, че доставчикът е разполагал с процесните стоки по делото е представен договор от 01.12.2014 г., сключен между А. Е., в качеството на продавач и ТИ Д. Е. Е., в качеството на купувач с предмет продажба на различни по вид стоки по заявка. ЗАЯВКИ НЕ СА ПРЕДСТАВЕНИ. Към същия са представени фактури и прием-предавателни протоколи.

По отношение съхранението на стоките от стана на доставчика е представен договор за наем на склад от 01.07.2014 г., сключен с Л. Х. А., находящ се в

[населено място], [улица].

Във връзка с превозването на стоките е приобщен договор от 01.12.2014 г. за транспортни услуги, сключен между доставчика и И. Е.. Предмет на същия е извършването на превози на територията на Република България и в чужбина. За услугата е издадена фактура от 13.05.2015 г.

Представени са и четири граждански договора с физически лица с предмет „отсичане, извозване, рампиране и измерване на маркирана дървесина и при необходимост да изгражда и/или поддържа извозните пътища“, но доколкото същите не са свързани с предмета на процесните доставки не следва да бъдат обсъждани.

От приетата по делото СТЕ се установява, че доставката по фактура №[ЕГН]/23.03.2015 г. за транспортна услуга до обект в А.-Ц. е във връзка със сключен договор от 10.03.2015г. между М. П. Е. и Л. 06 АД за изграждане на тенис кортове в к.к. А., [община]. След изпълнението на тенис кортовете между страните е подписан Протокол/О..19 за приемане на извършени СМР, съгласно който са доставени, както следва: трошено - каменна фракция 0-40мм 20 тона, полиуретанова настилка с дебелина 25мм, съставена от SBR гранули и каменна фракция 1-4мм. - 1296кв.м, полиуретанова настилка 2мм и шпакловач слой - 1296кв.м.

По отношение на доставката на материали от процесния доставчик ТИ Д. Е. Е., които са вложени в предвидени за изграждане спортни площадки на територията на [община] - [населено място], [населено място], [населено място], [населено място] и до спортна зала „Р.“ в [населено място] е установено, че между М. П. Е. и Р. 97 О. е сключен договор от 24.04.2015г., по проект: „Подобряване на централите за спорт и свободно време на територията на [община]“. След изпълнението на договора и завършването на спортните площадки са подписани протоколи за установяване на извършени СМР. От вещото лице по СТЕ са извършени и проверки на място, при които е установено, че същите са изградени.

По отношение на фактурите за доставка на материали в [населено място] е установено, че същите са във връзка с изпълнение на договор за строително-монтажни работи от 03.04.2015г., сключен между М. П. Е. и Т. - Е. О. за ремонт на стадион и изграждане на спортни площадки в [населено място]. Констатирано е, че гранулите са предназначени за направата на първи слой на лекоатлетическата писта на стадиона в [населено място], представляващ смес от полиуретанов биндер и SBR гранули и за запълване на игрище за минифутбол с изкуствена трева. След изпълнението на договора са подписани протоколи за установяване на извършени СМР. От вещото лице е извършена проверка на място, при която е установено, че всички спортни площадки и лекоатлетическата писта са изпълнени и завършени изцяло и функциониращи.

От приетата по делото ССЕ се установява, че част от издадените от ТИ Д. Е. Е. фактури са осчетоводени и включени в дневниците за продажби в различни данъчни периоди, от тези през които са издадени. Същите са осчетоводени от доставчика, като с общата сума по всяка фактура е дебитирана сметка 411 „Клиенти“, с размера на ДДС е кредитирана сметка 4532 „Начислен данък за продажбите“, а стойността на доставките е отнасяна по кредита на сметка 702

„Приходи от продажба на стоки“, респ. сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“ (само за фактура № [ЕГН]/23.03.2015 г., която е с предмет на доставка — транспортни услуги).

6. С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 70 055,05 лв. по 7 фактури, с предмет на доставките „трошено-каменна фракция 0-20 с дебелина 20 см“, „доставка на омекотяваща подложка с дебелина 16 мм“, „доставка на фракция 2-5 мм“, „полиуретанов биндер“, „гумени гранули“, „сух пясък с включен транспорт до [населено място]/Център за грижа на младежи в риск с възложител [община] – 5 камиона х 24 тона/“, издадени от Т. А. Е. за данъчни периоди м. 08, м. 09, м. 10. и м. 11.2015 г.

Във връзка с тези доставки от страна на жалбоподателя в хода на ревизионното производство са представени единствено копия на фактурите и 20 товарителници към тях.

В хода на ревизионното производство е извършена насрещна проверка на Т. А. Е.. ИПДПОЗЛ е изпратено по пощата и върнато с отбелязване „непознат на адреса“. Връчено е и по електронен път. В отговор на искането от доставчика са представени: копия на фактурите, договор с М. П. Е. от 03.08.2015 г. за доставка на материали, 7 описа към фактурите, подписани от името на представител на доставчика, договор за наем на склад от 27.07.2015 г. с Л. Х. А.. Като предходни доставчици на стоките са посочени И. Е. и ДОН Т. Е., с приложени фактури и приемо-предавателни протоколи. Представен е договор за превоз на товари между Т. А. Е. и ВДФ Б. Е., както и копия на 91 товарителници с изпращач Т. А. Е., получател М. П. Е. и превозвач ВДФ Б. Е.. Установено, че не са представени фактури на ВДФ Б. Е. към Т. А. Е. за извършени транспортни услуги. Освен изброените документи, от името на Т. А. Е. са представени счетоводни записвания по сметки 304, 401, 411, 702 и 703, но без доказателства за плащане по нито една от фактурите.

От стана на органите по приходите е установена дерегистрация по реда на чл. 176 от ЗДДС, считано от 25.04.2016 г. на Т. А. Е.. Констатирано е още, че няма данни за изплатени суми във връзка с наемни отношения с Л. Х. А., нито такива за изплатени суми или удържан данък през 2015 г. по чл. 73 от ЗДДФЛ. Извършени са и насрещни проверки на сочените като предходни доставчици И. Е., ДОН Т. Е. и ВДФ Б. Е.. Нито едно от дружествата не е представило поисканите му документи и писмени обяснения с оглед потвърждаване наличието на предходни доставки с предмет, идентичен с предмета на процесните, възможността за извършването им, включително притежаването на стоки от вида на процесните, мястото им на съхранение, натоварване и превозване. От соченото като превозвач дружество ВДФ Б. Е. не са представени доказателства за извършени превози с изпращач Т. А. Е. и получател М. П. Е., включително за възможността за извършване на описаните в представените товарителници транспортни услуги — превоз на товари. В подкрепа на това органите по приходите са се позовавали на липсата на данни за деклариране от това дружество превозни средства, трудови договори за 2015 г. — 2016 г., граждански договори за 2015 г., както и дерегистрацията му по реда на чл. 176 от ЗДДС от 20.05.2010 г.

С оглед факта, че трима от доставчиците са представили договори за наем на склад на един и същи адрес с наемодател Л. Х. А. ревизиращите органи са изпратили ИПДПОЗЛ до това физическо лице, което не е представило документи и писмени обяснения. Не са ангажирани и доказателства за ползване на склада от съответните доставчици, нито за заплащането на посочената в представените договори наемна цена.

За доказване реалността на процесните доставки по делото са представени следните доказателства:

Договор от 03.08.2015 г. сключен между Т. А. Е., в качеството на изпълнител и М. П. Е., в качеството на възложител с предмет доставка на различни по вид стоки, строителни материали и др. Съгласно същия стоките се доставят след предварителна заявка, на място посочено от възложителя. Предвидено е при предаването на стоките да се извършва с подписването на приемо-предавателен протокол или опис. Уговорено е транспортните разходи да са за сметка на изпълнителя.

Към всяка от спорните фактури е представен опис, в който е посочен предмета на доставка, така както е описан във всяка една от тях.

В представените по делото 20 товарителници като изпращач на стоките е посочен Т. А. Е., като получател - М. П. Е. а като превозвач - ВДФ Б. Е.. Посоченият товар, като вид отговаря на този във фактурите. Транспортът е осъществен с едно и също превозно средство по маршрути С.-П..

За доказване на обстоятелството, че доставчикът е разполагал с процесните стоки по делото са представени приемо-предавателни протоколи и фактури от предходно доставчици - И. Е. и ДОН Т. Е.. Във фактурите стоките не са индивидуализирани по вид и количество. Вида на стоките посочени в приемо-предавателните протоколи съответстват по вид на процесните.

По отношение съхранението на стоките от стана на доставчика е представен договор за наем на склад от 27.07.2015 г., сключен с Л. Х. А., находящ се в [населено място], [улица].

Във връзка с превозването на стоките е приобщен договор от 01.06.2014 г. за транспортни услуги, сключен между доставчика и ВДФ Б. Е.. Предмет на същия е извършването на транспортни дейности на територията на Република България. За транспортните услуги не са представени фактури.

От приетата по делото СТЕ се установява, че разглежданите доставки са във връзка със сключен от жалбоподателя договор за възлагане на обществена поръчка с [община] от 11.06.2015г. за обект - „Център за грижа за младежи в риск“ и изграждане на многофункционален спортен комплекс. Констатирано е, че в хода на извършеното строителство са подписани Протоколи/О..19 за установяване и приемане на извършени СМР, които се отнасят до процесите доставки. От вещото лице е направено заключение, че в относимите протоколи са описани извършените доставки от М. П. Е. към [община], които съвпадат с процесните с доставчик Т. А. Е.. След извършен оглед на място е установено, че всички изградени спортни площадки и съоръжения са напълно завършени и функциониращи.

От приетата по делото ССЕ се установява, че част от издадените от ТИ Д. Е. Е. фактури са осчетоводени и включени в дневниците за продажби в различни данъчни периоди, от тези през които са издадени. Същите са осчетоводени от

доставчика, като с общата сума по всяка фактура е дебитирана сметка 411 „Клиенти“, с размера на ДДС е кредитирана сметка 4532 „Начислен данък за продажбите“, а стойността на доставките е отнасяна по кредита на сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“.

По отношение счетоводството на жалбоподателя ССЕ е установила, че представените от счетоводството на М. П. Е. вторични счетоводни документи са синтетични оборотни ведомости и главни книги за 2015 година и за м. януари 2016 г. От оборотите по счетоводни сметки 302 „Материали“, 304 „Стоки“ и 401 „Доставчици“ в главната книга за 2015 г. може да се твърди, че стоките и услугите по процесните фактури и доставчици са осчетоводени в счетоводството на М. П. Е.. Анализираните вторични счетоводни документи обаче не предоставят възможност да бъде извършена проверка на ниво счетоводна операция при отразяване на получените първични счетоводни документи, каквито са процесните фактури. На следващо място е установено, че като доказателства за извършени плащания по процесните фактури са представени 4 броя платежни нареждания за вътрешнобанкови преводи с наредител ДА С. Е. и получатели Т. А. Е. и Д.- ДН Е.. От вещото лице е направен извод, че предоставените от счетоводството на М. П. Е. вторични счетоводни документи не дават възможност за подробно описание на счетоводните операции по изписване на придобитите количества стоки и услуги по процесните фактури при осъществяването на последващи облагаеми доставки от страна на жалбоподателя. На следващо място е посочено, че от анализираните счетоводни документи на М. П. Е. в процеса на изготвяне на заключението не е констатирано дружеството да е получавало аналогични по вид и предмет доставки от други доставчици през периода м. март 2015 г. — м. януари 2016 г. По отношение на въпросът касаещ персонала на жалбоподателя е констатирано, че по данни от Отчета за заетите лица, средствата за работна заплата и други разходи за труд през 2015 г., средният списъчен брой на наетите лица по служебно или трудово правоотношение през периода е 8, от които специалисти — 3, помощен административен персонал — 1, с професии, неизискващи специална квалификация - 2, в отпуск по майчинство — 2. Съгласно представената справка от НАП, към 31.12.2015 г. са били налице действащи трудови договори с управител, счетоводител, строителни инженери - 2, строителен работник и технически сътрудник.

След като съобрази представените по делото доказателства, съдът намира, че жалбата по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от А. Е., Д.-ДН Е., А. 10 Е. и К.-1 Е. е неоснователна. Спорният РА е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока, а в случаите, при които се претендира право на приспадане на данъчен кредит за извършени услуги следва да се установи и докаже по какъв начин са извършени същите и с какъв ресурс. Механизмът на

данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

Правото на приспадане на данъчен кредит е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, когато стоките или услугите се използват за целите на извършените от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по закона за получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, арг. от чл. 68, ал. 2 ЗДДС. Следователно, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва да е осъществена реална доставка, която изпълнява критериите на чл. 6 и чл. 9 ал. 1 ЗДДС, както и да са налице предвидените в чл. 71, т. 1 ЗДДС документи.

Следва да се посочи, че по аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки, за което са му дадени указания с разпореждането за насрочване на делото.

Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай.

От представените по делото доказателства се установява, че от доставчиците Д.-ДН Е. и К.-1 Е. са издадени фактури с предмет „полиуретанов биндер, фракция 8-16 мм“, „фракция 4-8 мм“, „фракция 0-4 мм“, „доставка и монтаж на омекотяваща подложка с дебелина 16 мм“, „изготвяне на спрей система 664/57“ и „полиуретан 32 бидона по 215 кг с включен транспорт до [населено място]“, „гранули черни с включен транспорт“ и „гранули черни с включен транспорт до М.“. За доказване реалността на разглежданите доставки се установява, че са издадени само фактури, като същите не са представени в цялост по делото. В случая от доставчиците не са представени доказателства, а жалбоподателят е приобшил единствено част от издадените от К.-1 Е. фактури.

Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е

основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на С. - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, в която се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки. Ако в резултат на тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 32, 33). Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на ДДС.

В случая за фактурираните стоки не са представени доказателства, с които същите да са възложени на Д.-ДН Е. и К.-1 Е.. Липсват договори, поръчки, заявки или други документи, от които да е видно как са определени видът и количеството на стоките, както и как е формираната стойността на същите, чрез посочване на единична и обща стойност на стоките. Дори да се приеме, че такива не са необходими, то в случая липсват доказателства за предаването на разпореждане със стоките от Д.-ДН Е. и К.-1 Е. на получателя т.е такива, които удостоверяват прехвърляне на собствеността на фактурираните стоки. По същество спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на собствеността върху тях, респективно данъчното събитие настъпва с отделянето на тези вещи от останалите от същия род. По аргумент от чл. 24, ал. 2 ЗЗД те се индивидуализират с определянето им по съгласие на страните или с предаването им, поради което релевантно е доказването именно на тези факти. В този смисъл в административното и/или в съдебното производство следва да се установи прехвърлянето на собствеността върху същите, чрез фактическото им предаване, включително извършването на транспорт, товаро-разтоварни работи, ако такива са необходими с оглед спецификата на продажбата, както и приемането на стоката.

В конкретния случай по отношение на разглежданите доставчици горепосочените обстоятелства не са доказани, тъй като са представени единствено част спорните фактури, без доказателства за предаване на фактурираните стоки – липсват приемо-предавателни протоколи, двустранно подписани от страните по доставката, респ. други писмени документи, удостоверяващи факта на предаване. В случая разпоредбата на чл. 6 ЗДДС следва да се тълкува в унисон с нормата на чл. 14, § 1 от Директива

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

Във връзка с това от страна на жалбоподателя не са представени и никакви транспортни или друг вид документи, от които да е видно, къде са натоварени, респективно къде са разтоварени стоките. Не се установи и доказва кой е извършил транспортирането на стоките и за чия сметка е бил същото. В този смисъл не може да се приеме за безспорно и заключението на СТЕ, че именно материалите, фактурирани от Д.-ДН Е. са вложени в обект „Реконструкция на стадион „Р.“ и изграждане на спортни площадки в [населено място]“ по договор сключен между жалбоподателя и НАР О..

По отношение на А. Е. също не са налице доказателства за реално извършени стопански операции. Действително от страна на доставчика са представени фактура и стокова разписка за 90 т. гранули, а за доказване на обстоятелството, че А. Е. е разполагало с процесното количество гранули е приобщен договор с Ф. ИН Е. и приемо-предавателен протокол към него за 117,60 т. гранули, но същите не са достатъчни, за да се направи извод за осъществена към жалбоподателя доставка. В случая дори да се приеме, че доставчикът е разполагал със спорното количество гранули то по делото липсват доказателства за транспортирането на същите. В дадено от доставчика обяснение същият твърди, че жалбоподателят е получил и извозил стоката по процесната фактура /90 т. гранули/ от склад нает в този период, находящ се в [населено място], ул. Ч. шосе“ № 36. В този смисъл доколкото се твърди, че транспортът е осъществен от страна на жалбоподателя, то следва да се има предвид, че същият трябва да разполага с документи, които да удостоверят това обстоятелство. В случая не е приобщена товарителница/и или друг вид документ за извършения превоз на гранулите, от които да се установи къде са разтоварени същите и кой е фактическия превозвач – жалбоподателят или наето от него дружество. Предвид установената липса на доказателства за превоза на процесите 90 т. гранули не може да се приеме, че фактурираните гранули са именно вложените в изграждането на тенис кортове в к.к. „А.“, каквото е заключението на СТЕ.

Идентични са изводите и по отношение на доставчика А. 10 Е.. В случая по отношение на пряката доставка са представени 10 от 11-те фактури и 5 товарителници. В тях като изпращач на стоките е посочен А. 10 Е., като получател - М. П. Е., а като превозвач — Н. Е.. Установява се, че записаният в тях товар, като наименование отговаря на този в част от фактурите, но количество не е посочено, като в две от тях липсва и описание на маршрута. Действително ненамирането на доставчика на адреса за кореспонденция и непредставянето на изискваните документи в хода на ревизионното

производство не изключват възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, но в случая това не беше направено. Дори да се приеме, че доставчикът е разполагал със спорните стоки, то липсват товарителници към всяка от процесните фактури, а в представените 5 не е посочено количеството на стоките, за да се направи безспорен извод, че е транспортирано именно фактурираното количество стоки /гумено гранули, кварцов пясък и т.н./. Следва да се посочи, че не се установява по безспорен начин и мястото на доставяне на стоките, доколкото само в три от товарителниците е посочен маршрут. В този смисъл с оглед заключението на СТЕ, че процесните доставки са във връзка с договор за възлагане на обществена поръчка с [община] от 11.06.2015 г. за обект - „Център за грижа за младежи в риск“ и изграждане на многофункционален спортен комплекс не може да се приеме за безспорно установено от доказателствата по делото, че именно посочените във фактурите материали по вид и количество са вложените в този обект.

Неоснователна е жалбата и по отношение на фактура № 1.....485/23.03.2015 г., издадена от ТИ Д. Е. Е., с предмет „транспортни услуги до обект А. -Ц.“. В случая освен спорната фактура за извършването на тази услуга не са представени никакви доказателства. Липсват товарителници, пътни листа или други документи, от които да се установи конкретното естество на услугата, видът и количеството на превозвания товар, мястото на натоварване, името на превозвача, доколкото по отношение на останалите доставки фактурирани от този доставчик са налице доказателства, че е използвал подизпълнител /И. Е./. Поради това съдът не кредитира заключението на СТЕ в тази му част, тъй като не се установява какви обективни факти и данни са взети предвид, за да се направи извод, че във връзка със спорната фактура са доставени конкретно: трошено - каменна фракция 0-40мм 20 тона, полиуретанова настилка с дебелина 25мм, съставена от SBR гранули и каменна фракция 1-4мм. - 1296кв.м, полиуретанова настилка 2мм и шпакловащ слой - 1296кв.м, при положение, че фактура № 1.....485/23.03.2015 г. не е придружена от документи, които да индивидуализират товара.

Съдът споделя възраженията на жалбоподателя, че наличието или липсата на плащане по фактурите не е предпоставка за признаване правото на данъчен кредит, но следва да се посочи, че дори да се приеме, че е налице плащане по разглежданите фактури, то същото не е достатъчно, тъй като то е косвено доказателство, което се обсъжда съвкупно с останалите по делото доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване на реалността на доставките.

По отношение на счетоводната отчетност на жалбоподателя във връзка със заключението на ССЕ следва да се отбележи, че фактът на осчетоводяване на процесните фактури, издадени от А. Е., Д.-ДН Е., А. 10 Е., К.-1 Е., в това число и фактура № 1.....485/23.03.2015 г., издадена от ТИ Д. Е. Е. също се преценява съвкупно с всички останали доказателства по делото, касаещи реалността на доставките. Както притежаването на счетоводни документи, така и редовното осчетоводяване на фактурите, не е достатъчно да обоснове фактическото извършване на отразените в тях стопански операции.

Законодателят не предпоставя признаване на правото на данъчен кредит само с формалното документално оформяне, ако то не е свързано с реални доставки. Респективно, при наличието на достатъчно убедителни и безспорни доказателства за реално извършени доставки не може да се откаже право на приспадане на данъчен кредит единствено на основание отделни пропуски в счетоводната отчетност.

По отношение на останалите доставки фактурирани от ТИ Д. Е. Е. и Т. А. Е. съдът намира жалбата за основателна, а спорният РА за незаконосъобразен в тази част.

Както вече се посочи според чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС две са основните предпоставки за надлежното упражняване на правото на приспадане на ДДС от получателя на стоки и услуги - същите да са получени от него по облагаема доставка и да се използват за целите на облагаемите му доставки. В същия смисъл е и т. 31 от решението на С. по дело С-285/11, Б., според което, за да се установи, че по доставките е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки /услуги/ са били използвани за извършването на облагаеми сделки. Според т. 37 и 38 от решението на С. по делото Б. правото на приспадане не следва да бъде признато, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право от страна на самото данъчно задължено лице с измамна цел или с цел злоупотреба. В тежест на приходната администрация е да предостави тези обективни данни /т. 50 от решението на С. от 06.09.2012 г. по дело С-324/11/.

Липсата на достатъчна индивидуализация на стоките във фактурата и придружаващите я документи е достатъчно основание за непризнаване правото на данъчен кредит, ако именно поради тази причина е невъзможно да се установят посочените по-горе две материалноправни предпоставки за надлежното му упражняване /виж т. 45 от решението на С. от 15 септември 2016 г. по дело С-516/14, В. 06/. В случая, както във фактурите, така и в товарителниците към тях, стоките са индивидуализирани в достатъчна степен по вид и количество, за да е възможна преценката от страна на съда за това налице ли са доказателства за получаването им от страна на жалбоподателя и използването им във връзка с осъществяваната от него дейност. Предмет на доставките са: трошено-каменна фракция 0-20 с дебелина 20 см”, “доставка на омекотяваща подложка с дебелина 16 мм”, “доставка на фракция 2-5 мм” и т.н. Във фактурите са вписани количество, цена на килограм/тон и обща стойност, като в тези, издадени от ТИ Д. Е. Е. е посочен и съответният обект, за който са предназначени /до обекти в [населено място] и [населено място]/. С оглед изложеното, може да се направи извод за индивидуализация на стоките. В товарителниците са посочени и превозвачите и изпращачите, местата на натоварване и разтоварване, като за всички обстоятелства вписани в товарителниците са приобщени доказателства. СТЕ установява и влагането на строителните материали в изгражданите от жалбоподателя обекти.

Конкретно от доставчиците са представени копия на спорните фактури с товарителници, договори за доставка на стоки и материали с жалбоподателя, документи, удостоверяващи факта, че доставчиците са разполагал с процесните стоки /договор, фактури придружени с приемо-предавателни

протоколи, договор за наем на склад, договори за транспортни услуги/. В случая неоткриването на превозвачите и предходните доставчици, издали фактурите на ТИ Д. Е. Е. и Т. А. Е., не е основание за отказ на правото на данъчен кредит.

Съвкупната преценка на данните по делото, кореспонденцията между предмета на фактурите и представените товарителници, фактът на използването на предмета на доставките, редовно воденото счетоводство на ревизираното лице, отчитането на приходите във връзка с последващата реализация, обуславят извод за реалност на доставките. Обстоятелството, че доставчиците не са представили изисканите им документи в цялост, не може да бъде вменено в тежест на получателя по доставките и да обуслови отказ от правото на данъчен кредит на ревизираното лице.

С Решение на Съда на Европейския съюз от 13.02.2014г. по дело C- 18/13 е прието, че Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на данъка върху добавената стойност, начислен в издадените от доставчик фактури, когато, въпреки че услугата е била доставена, се установява, че тя не е била действително извършена от този доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация или се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, стига да са изпълнени следните две условия - посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане е част от тази измама.

Указанията в решенията на Съда на Европейския съюз са ясни и конкретни. Правото на данъчен кредит е налице, когато една услуга е извършена и една материална вещь е прехвърлена от определено данъчно задължено лице, което е овластило друг данъчно регистриран субект да се разпорежда фактически с нея като собственик. В посоченото решение на Съда на Европейския съюз отново се препраща към предишни указания на Съда за това, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС да провери, че издателят на фактурата за стоките и услугите, 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, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или пък да разполага със съответни документи в това отношение.

В решенията си по дела C-285/11 г., М. и D. и C-643/11 Съдът акцентира върху принципната недопустимост данъчната администрация да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, да провери, че издателят на фактурата за стоките и услугите, 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, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или пък да разполага със съответни документи в това отношение. Съдът на Европейския съюз е последователен в разбирането си, че за да се откаже признаване на правото на приспадане е необходимо от обективните данни, предоставени от органите по приходите, да се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама, извършена от издателите на фактурите или от друг стопански субект по веригата на доставки. При условие, че отношенията между страните са уредени със съответните договори, че е документирано фактическото предаване на стоките/резултатът от услугите, който е приет от жалбоподателя, и последният ги е използвал за извършването на последващи облагаеми доставки, то настоящият съдебен състав намира за необоснован изводът, че не са извършени доставки на фактурираните стоки. С оглед на това остава недоказано твърдението на органите по приходите, че фактурите не документират реално извършени доставки. Ангажираните в хода на ревизионното и съдебното производство доказателства не сочат към извод за участие на получателя в данъчна измама или към субективна цел за злоупотреба /в този смисъл Решение № 14576 от 29.11.2017 г. по адм. д. № 2295/2017 Г., I отд. на ВАС/.

По изложените съображения съдът намира РА за незаконосъобразен и необоснован в частта, касаеща отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от ТИ Д. Е. Е. /с изключение на фактура № 1.....485/23.03.2015 г./ и Т. А. Е..

С обжалвания ревизионен акт е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 352 269,22 лв. и лихви 72 182,36 лв. по фактури, издадени от А. Е., ТИ Д. Е. Е., Д.-ДН Е., А. 10 Е., Т. А. Е. и К.-1 Е.. На основание изложеното в настоящото решение РА е законосъобразен в частта относно отказано право на данъчен кредит по фактурите, издадени от А. Е., Д.-ДН Е., А. 10 Е., К.-1 Е. и ТИ Д. Е. Е. по фактура № 1.....485/23.03.2015 г. общо в размер на 251 974,17 лв. и съответни лихви за данъчни периоди м.03, м. 05, м. 08, м. 09, м. 10 и м. 11.2015 г. В останалата обжалвана част РА е незаконосъобразен и следва да се отмени в частта относно отказано право на данъчен кредит в размер на 100 295,05 лв. и съответни лихви, по фактури, издадени от ТИ Д. Е. Е. /с изключение на фактура № 1.....485/23.03.2015 г./ и Т. А. Е. за данъчни периоди м.04., м. 05, м. 08, м. 09, м. 10 и м. 11.2015 г.

При този изход на делото и предвид своевременно направеното от жалбоподателя искане, на последния следва да се присъдят направените по делото разноски, с оглед уважената част от жалбата. Представени са доказателства за заплатен депозит за съдебно-счетоводна експертиза в размер на 800 лева, заплатен депозит в размер на 1 270 лева за съдебно-техническа експертиза държавна такса в размер на 50 лева. Предвид изхода на делото на албоподателя се следват разноски в размер на 593,41 лева. На ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение,

съгласно чл. 8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/09/07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер на 5 602,37 лева.

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

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-2200221700329-091-001/12.10.2017 г., издаден от В. А. В., началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – възложител на ревизията и П. Т. П., главен инспектор при ТД на НАП - С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 299 от 23.02.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С., в частта, относно отказано право на данъчен кредит общо в размер на 100 295,05 лв. и съответни лихви, по фактури, издадени от ТИ Д. Е. Е. /с изключение на фактура № 1.....485/23.03.2015 г./ и Т. А. Е. за данъчни периоди м.04., м. 05, м. 08, м. 09, м. 10 и м. 11.2015 г.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на М. П. Е., ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-2200221700329-091-001/12.10.2017 г., издаден от В. А. В., началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – възложител на ревизията и П. Т. П., главен инспектор при ТД на НАП - С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 299 от 23.02.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. в останалата част отказано право на данъчен кредит по фактурите, издадени от А. Е., Д.-ДН Е., А. 10 Е., К.-1 Е. и ТИ Д. Е. Е. по фактура № 1.....485/23.03.2015 г. общо в размер на 251 974,17 лв. и съответни лихви за данъчни периоди м.03, м. 05, м. 08, м. 09, м. 10 и м. 11.2015 г.

ОСЪЖДА Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на М. П. Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] вх.Б ет.7 ап.37 и адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Е. Г. Т., сумата от 593,41 лева (петстотин деветдесет и три лева и четиридесет и една стотинки), представляваща направени по делото разноски.

ОСЪЖДА М. П. Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] вх.Б ет.7 ап.37 и адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Е. Г. Т. да заплати на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите сума в размер на 5 602,37 лева (пет хиляди шестстотин и два лева и тридесет и седем стотинки), юрисконсултско възнаграждение.

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

Съдия: