

РЕШЕНИЕ

№ 7683

гр. София, 08.12.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 26.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **5048** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Булелектрикс“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление в [населено място], представлявано от управителя Т. З. срещу Ревизионен акт № 22221020008444-091-001/24.01.2022г., издаден от органи по приходите, потвърден мълчаливо, а впоследствие и с Решение № 692/05.05.2022г. на директора на Д"ОДОП" С., постановено в хипотезата на чл.156, ал.6 ДОПК, с който са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.11 и м.12.2019г.; м.01, м.04, м.05 и м.06.2020г. общо в размер на 207 214,02 лв., в т.ч. ДДС – 174 204,91 лв. и лихви -33 009,11лв.

Жалбоподателят оспорва РА като неправилен, издаден в противоречие на материално правните разпоредби на закона, при липса на логическа връзка между изложените като извършени процесуални действия и мотивите на акта. Счита, че органите по приходите са тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи на правилата на формалната и правна логика и който е довел до едно незаконосъобразно определяне на публични задължения за данъчнозадълженото лице. За всеки от доставчиците излага подробни съображения, с които се оспорват констатациите в РА. Позовава се на практика на Съда на Европейския съюз. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован РА в обжалваните части.

В съдебно заседание и по съществуването на спора, жалбоподателят чрез процесуалният представител адв. Г.Н., поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи. Претендира присъждане на направените по делото разноски съобразно

представен списък. Представя писмени бележки.

Отвратната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки.

Представителят на Софийска градска прокуратура взема становище за правилност и законосъобразност на оспореният ревизионен акт.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221020008444-020-001/31.12.2020 г., връчена на 08.01.2021 г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „БУЛЕЛЕКТРИКС“ ООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.11.2019 г. до 30.06.2020 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221020008444-020-002 от 05.04.2021 г. е определен срок за приключване на ревизията до 08.06.2021 г. Ревизията е спряна със Заповед №Р-22221020008444-023-001/03.06.2021 г. и възобновена със Заповед №Р-22221020008444-143-001/09.09.2021 г., считано от 09.09.2021 г. Цитираните заповеди са издадени от органа, възложил ревизията и са връчени по електронен път на ревизирувания субект.

Към момента на възлагане на ревизията дружеството е със седалище и адрес на управление в [населено място]. Основният предмет на дейност на „БУЛЕЛЕКТРИКС“ ООД през ревизираните периоди е строителство на нови и ремонт на съществуващи жилищни, промишлени и административни сгради; изграждане на хидротехнически и хидромелиоративни съоръжения; изграждане и ремонт на обекти от транспортната инфраструктура; внос и дистрибуция на строителни материали; търговия с електрически материали; изграждане на външни електрозахранвания за присъединяване на нови обекти към електроразпределителната мрежа и направа на вътрешни електрически инсталации на новостроящи се сгради; монтаж на външни и вътрешни комуникационни системи; изграждане и ремонт на кабелни линии и електропроводи високо, средно и ниско напрежение; проектиране, доставка и монтаж на резервни електрозахранвания с дизелови генератори; изграждане на нови, ремонт и профилактика на подстанции, възлови станции и трафопостове, абонаментно поддържане на съоръжения средно и ниско напрежение; изграждане и поддържане на осветителни уредби; производство на електрически и електромерни табла и ремонт на електродвигатели.

„БУЛЕЛЕКТРИКС“ ООД извършва и търговия с обработена дървесина, брикети, пелети, сглобяеми оранжерии, изкуствена езера, метални керемиди, водосточни елементи, интериорни врати и топлоизолации - внос от Русия.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020008444-092-001/09.11.2021 г., отговарящ на съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. Във връзка с подадена молба е издадено Уведомление №Р-22221020008444-РУС-001/07.12.2021 г., с което е удължен срокът за подаване на писмено възражение срещу РД. Срещу констатациите и изводите в РД е подадено в срок писмено възражение вх. №53-00-295/07.01.2022 г. с приложени доказателства. Възражението е обсъдено в процесния акт и е преценено като неоснователно.

Ревизионното производство приключва с РА №Р-22221020008444-091-001/24.01.2022 г., издаден от Р. Р. Б., – орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 25.01.2022 г. по електронен път.

В хода на ревизията дружеството е представило изискваните документи. С протокол №АА1733631/08.05.2021 г. е документиран преглед на оригинали на счетоводни документи, извършен в офиса на дружеството в присъствието на представител на Счетоводна къща „СК ОРИОН РГ“ ЕООД. Извършени са насрещни проверки на доставчиците „ДЕЧКОМЕРС“ ЕООД, „ДИМКОНСУЛТ БГ“ ЕООД, „МКМ БГ“ ЕООД и на предходните доставчици „АНДРЕА ДИЗАЙН“ ООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕНЕРГИЯ БГ – Бургас“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „РУВИТЕКС ИНДЪСТРИ“ АД, ЕИК[ЕИК]; „ЕЛЕКТРИК-1“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „РАВАГО КЕМИКЪЛС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „РИЧ ХАУС БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „АМЕРИКАН ФЛОР КЕАР“ ООД, ЕИК[ЕИК], и на физическите лица Г. В. М., ЕГН [ЕГН]; С. Ж. Г., ЕГН [ЕГН], И. И. И., ЕГН [ЕГН], Д. И. Д., ЕГН [ЕГН]. Резултатите от насрещните проверки са документираны с протоколи, описани в констативната част на РД, който е неразделна част от РА.

С РА на „БУЛЕЛЕКТРИКС“ ООД са установени допълнително задължения по ЗДДС за внасяне общо в размер на 207 217,42 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 174 206,57 лв. и лихви в размер на 33 010,85 лв., вследствие непризнато право на данъчен кредит за периодите м. 11 и м. 12.2019 г.; м. 01, м. 03, м. 04, м. 05 и м. 06.2020 г. общо в размер на 174 206,57 л в., в т.ч.:

1. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС не е признато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ДИМКОНСУЛТ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ДЕЧКОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МКМ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ОТП ЛИЗИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] поради липса на реално извършени доставки. Издадените фактури от „ОТП ЛИЗИНГ“ ЕООД към ревизираното лице са във връзка със сключен договор за лизинг на лек автомобил, закупен от „ДЕЧКОМЕРС“ ЕООД.

2. На основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС не е признато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК]; „ЛУКОЙЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ПРИМЕКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; ЧСИ Р. И. А., БУЛСТАТ [ЕГН]; „ДЕГА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „НОРИЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „РОСБУРГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕМИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ФИЛКАБ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за които е констатирано, че не са издадени от горесцитираните доставчици.

3. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС не е признато право на данъчен кредит по фактура, издадена от „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] поради повторното му упражняване.

Установените задължения по ЗДДС с процесния акт са предмет на оспорване в ревизионното производство, с изключение на допълнително установеното задължение за м. 03.2020 г. за ДДС в размер на 9,66 лв. и лихва от 1,74 лв., вследствие отказано право на данъчен кредит по фактура за услуга от ЧСИ Р. И. А. и фактура за доставка на газ от „ДЕГА“ ЕООД.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизирания субект до директора на Дирекция „ОДОП“ е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА.

С Решение № 692/05.05.2022 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“ С. спорният РА е

изцяло потвърден, за което решаващият орган е изложил мотиви, сходни с изложените в РА и РД.

В качеството на свидетел бе разпитан В. М. И. - управител на „ДЕЧКОМЕРС“ ЕООД. Същият заяви, че доставят гранит, клинкерни павета, плочки на строителни фирми. Познава управителя на „БУЛЕЛЕКТРИКС“ ООД. Заяви, че не винаги е подписвал издадените фактури, като приемо- предавателните протоколи са съставяни отделно и се съхраняват в счетоводството. На свидетеля се предявиха фактурите с номера 3272/26.08.2020г.; 3261/24.03.2020г. и 3273/26.08.2020г., който заяви че е подписал фактура 3261/24.03.2020г., а другите два подписа на „съставил“ са на шофьора, който е доставил стоката, тъй вероятно му се е обадил по телефона и е казал да подписва.

По делото е назначена и изслушана Съдебно-счетоводна експертиза. След проверка на счетоводните регистри на жалбоподателя, вещото лице дава заключение за правилно водене на счетоводството. Формулираните въпроси в молбата на процесуалния представител на жалбоподателя касаят непризнатия ДДС по доставките от дружествата „МКМ БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „Димконсулт БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „Дечкомерс“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

При направена проверка вещото лице е установило, че в дневника за продажби на дружеството М. БГ ЕООД и в подадената справка-декларация по ЗДДС за данъчен период м.11/2019 г. са включени фактурите, издадени на „Булелектрикс“ ООД. От представения хронологичен регистър за период 01.11.2019-30.06.2020 г. е видно, че данъчната основа по издадените фактури (фактура 1000743/02.10.2019 г. е издадена в предходен период е не е включена в хронологичния регистър) е начислена като задължение към бюджета, като е кредитирана сметка 4532 и е дебитирана сметка 411-Клиенти, контрагент „Булелектрикс“ ООД. Данъчната основа е начислена като приход по счетоводна сметка 7029- Приходи. Отчетен е резултатът от продажбата, като е изписана отчетната стойност на продадените стоки, дебитирана е сметка 7029-Приходи и стоките са отписани по кредита на счетоводна сметка 3049-Стокови запаси. Стоките са заведени по счетоводна сметка 3049- Стокови запаси с аналитично отчитане по номенклатурни номера и наименования. Вземанията по фактурите са закрити чрез споразумение за прихващане от 22.11.2019 г. Към датата на издадените фактури М. БГ' ЕООД разполага с наличност от съответните материали - данните се установяват от справка за аналитичните салда по счетоводна сметка 3049-Стокови запаси. Според представените ведомости за периодите от м. 11.2019 г. до м.06/2020 г. през посочените периоди в дружеството има назначен персонал по трудов договор в [населено място], Б., Я., Р. и Шумен.

Съгласно представения дневник с хронологични записвания на 4532-Начислен данък за продажбите, начисления във фактурите ДДС е осчетоводен за данъчен период м. 12/2019 г. като задължение към бюджета, като е кредитирана сметка 4532 и е дебитирана сметка 411-Клиенти, контрагент „Булелектрикс“ и доставчик „Димконсулт БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. От „Димконсулт БГ“ ЕООД са представени следните доказателства относно собствеността на автомобилите:

-Договор за покупко-продажба на МПС от 12.09.2019 г. за лек автомобил У. модел 469, шаси 039M0235 с рег. [рег.номер на МПС] с продавач - „Американ Флор Кеар“ ООД, ЕИК[ЕИК] и купувач „Димконсулт БГ' ЕООД. Стойността на МПС с включен ДДС е 600,00 лв,

-Договор за покупко-продажба на МПС от 06.01.2020 г. за лек автомобил У. модел

469, шаси 039M0235 с рег. I NJ? A0288MX с продавач - „Димконсулт БГ“ ЕООД и купувач - „Булелектрикс“ ООД. Стойността на МПС с включен ДДС е 49200,00 лв.

- Договор за покупко-продажба на МПС от 06.01.2020 г. за лек автомобил Пежо Партнер 1,6hdi, шаси VF37J9HXC68013337 с рег. [рег. номер на МПС] с продавач - „Димконсулт БГ“ ЕООД и купувач - „Булелектрикс“ ООД. Стойността на МПС с включен ДДС е 57000,00 лв. Не е представен договор за покупка на МПС от „Димконсулт БГ“ ЕООД.

При проверка на представената оборотна ведомост за период 01.12.2019-31.12.2019 г. вещото лице е установило, че дружеството няма заведени дълготрайни материални активи (стойността на МПС е под прага на същественост за ДМА). Към 01.12.2019 г. стойността на наличните стоки, заведени по сметка 304/1-Стоки на склад е 895597,80 лв. Няма представено извлечение с аналитичност по счетоводната сметка.

От представения дневник по отношение на „Дечкомерс“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] на сметка 4532-Начислен данък за продажбите за период от 01.11.2019 г. до 31.05.2020 г. е видно, че по кредита на счетоводната сметка като задължение към бюджета е осчетоводен начисления ДДС по фактури №3263/06.04.2020г., №3264/14.04.2020 г. и №3269/28.05.2020 г. Със сумата е дебитирана счетоводна сметка 411- Клиенти. От извършения анализ на оборотна ведомост за синтетичните сметки за период 01.11.2019-31.05.2020 г. вещото лице е установило, че данъчната основа по процесните фактури, по които получател е „Булелектрикс“ ООД е начислена като приход по сметка 702-Приходи от продажба на стоки. Със сумите е дебитирана счетоводна сметка 411-Клиенти.

Относно механизма на доставките счетоводно- документално/транспорт - всяка доставка как е транспортирана и с какви документи; наличие или не на съпроводителни документи относно произход, предаване на стоката, изписване и др., отговора на вещото лице е, че няма данни по процесните доставки да е ползван транспорт.

В съдебно заседание, относно последващата реализация на спорните фактури, вещото лице поясни, че относно двете дружества „МКМ БГ“ ЕООД и „Дечкомерс“ ЕООД, по регистрите, по които е работила, няма информация за последваща реализация, проверката е била само за ревизирия период. Относно стоките на склад, към преписката има приложено обяснение, че закупените стоки от „Булелектрикс“ не са променили мястото си, намират се на съхранение при „МКМ БГ“ ЕООД, поради което при последваща реализация не може да каже дали има изписване.

ПРАВНИ ИЗВОДИ:

С жалбата в настоящето производство се атакува акт, за който е изрично предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП е постановено в срока по чл.156, ал.6 ДОПК във връзка с депозирана жалба от ревизирия субект, която е постъпила в едномесечния срок за оспорване на мълчаливо потвърдения РА. Жалбата е подадена от надлежно лице при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 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 материално-правните разпоредби по издаването му. В случая, релевантните за

разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК.

РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК. Възложителят на ревизията е надлежно определен на осн. чл.112, ал.1, т.1 ДОПК. Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на който с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила, които да водят до отмяна на РА на това основание.

От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки, като същите са преценени правилно.

1. Относно непризнато право на ДК, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради липса на реалност на доставките от М. БГ ЕООД, Димконсулт БГ, Дечкомерс ЕООД.

С арг. от чл. 68, ал. 1 и чл.69, ал.1 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно задължено лице с насрещен субект приходната администрация. По общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК в тежест на носителя на правото е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването му. В тази връзка не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо стоките и услугите по облагаемата доставка да са реално получени или да предстои доставянето им (арг. чл. 68, ал. 1, т. т. 1 и 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС). Фактурите по спорните доставки отговарят на изискванията за форма и съдържание, регламентирани в ЗСч и ЗДДС, включени са в дневниците за продажби, с някои изключения, и са намерили

съответното счетоводно отразяване.

Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича от СЕС и в решението от 21.06.2012г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, като СЕС в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на осъществена доставка било на стока, било на услуга. В практиката на СЕС е трайно възприето разбирането, че не е възможно приспадането на данък, който е дължим, единствено поради вписване във фактурата, тъй като това право се ограничава само до действително дължимите данъци – решение по дело С-152/02 т.49 от решението по дело С-285/09 на СЕС и т.44 от решение по съединени дела № С-80/11 и С-142/11.

Материално правните предпоставки за възникването на правото на приспадане на ДК са формулирани нееднократно в практиката на ВАС и СЕС. Те включват от една страна, заинтересуваният да е данъчно задължено лице по смисъла на Директива 2006/112, а от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчно задълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчно задължено лице. Формалните предпоставки са свързани с притежаването на фактура, съставена в съответствие с чл.226 от цитираната директива. Принципът на данъчен неутралитет налага да се допусне приспадането на ДК дори и при неизпълнението на някои формални изисквания, стига да са изпълнени материално правните предпоставки.

Установяването на посочените кумулативни предпоставки е изцяло в доказателствена тежест на лицето, което претендира правото, съобразно общите правила на чл.154, ал.1 ГПК и практиката на ВАС и СЕС. Във връзка с доказване на претендираното от ревизираното лице право, са представени фактури, към част от които са приложени документи за плащане и приемо-предавателен протокол, както и доказателства за счетоводното отразяване на фактурите.

1.1.С РА е отказано право на данъчен кредит общо в размер на 81 105,26 лв. за м. 11, м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. по фактури, издадени от „МКМ БГ“ ЕООД, както следва: за м. 11.2019 г. общо в размер на 59 020,53 лв. /по фактура №1000743 от 02.10.2019 г. в размер на 153,33 лв. за доставка на линокром тропик; по фактура №1000750/16.11.2019 г. в размер на 17 881,20 лв. за доставка на рувимат D15; по фактура №1000751/18.11.2019 г. в размер на 16 200,00 лв. за доставка на фолио Престиж; по фактура №1000752/20.11.2019 г. в размер на 12 960,00 лв. за доставка на фолио Престиж; по фактура №1000753/20.11.2019 г. в размер на 11 826,00 лв. за доставка на фолио Престиж/, за м. 12.2019 г. в размер на 19 562,49 лв. по фактура №1000749/14.11.2019 г. за доставка на армофол и за м. 01.2020 г. в размер на 2 522,24 лв. по фактура №1000754/22.11.2019 г. за доставка на рувитекс 3 Д декор.

Представени са фактурите с приложени към тях приемо-предавателни протоколи, в които като място на предаване е посочен [населено място],

справка за заведени количества стоки. Не са представени доказателства за транспорт и за последваща реализация. От „БУЛЕЛЕКТРИКС“ ООД не са представени справки за движението на стоките по сметка „Стоки“, „Материали“ или „Суровини“, където да са заведени съответните видове стоки по доставките. Изискани са, но не са представени хронологии на счетоводните записвания и аналитичната отчетност на сметка 304 „Стоки“ за периодите от м. 03.2019 г. до м. 05.2019 г., оборотни ведомости за същите периоди, както и други доказателства, удостоверяващи притежаването на стоките и възможността за разпореждане с тях. Разплащането по фактурите е извършено с протоколи за прихващане.

Съдът при преценката си за законосъобразност на отказа на правото на данъчен кредит следва да определи преди всичко предмета на доставките и да изследва фактите, установени от събраните по делото писмени и гласни доказателства и експертно заключение във връзка с тяхното изпълнение. Установеният с чл. 25, ал. 2 ЗДДС принцип е за единство на доставката и на данъчното събитие - данъчното събитие възниква на датата на прехвърляне на правата на разпореждане със стоката като собственик, респ. на датата на извършване на услугата. Изключения от правилото се съдържат в ал. 3 и ал. 4 на чл. 25 ЗДДС, а уредбата на данъчното събитие при авансово плащане е уредено в чл. 25, ал. 7 ЗДДС. С възникването на данъчното събитие се обвързва настъпването на изискуемостта на данъка за облагаемите доставки (чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС).

Всички приложени по делото доказателства са частни диспозитивни документи, които не се ползват с материална доказателствена сила. Действително, такива са повечето документи, които ревизиращите органи и съдът изследват във връзка с реалността на доставките при преценката относно възникването на правото на данъчен кредит. Именно предвид характеристиката на тези документи, от съществено значение е обсъждането на доказателствения материал в неговата съвкупност. При положение, че се касае за документи без материална доказателствена сила, е необходимо те да са точни, конкретни, изчерпателни и да е налице пълно съответствие относно стопанските операции, отразени в тях, така че да може да бъде проследена по един несъмнен начин непрекъсваема верига от обстоятелства, водещи до единствено възможен извод за осъществяване на съответната доставка. Не се касае за формална преценка за реквизити на документи, а за изискване за надлежно документиране на всяка стопанска операция, така че да се елиминира всякакво съмнение относно нейното осъществяване. Съобразно съдържащата се информация във фактурите и представените приемо- предавателни протоколи не може да се приеме тяхната взаимосвързаност. От съдържанието на протоколите не става ясно мястото на предаване на стоките, както и начинът на транспортиране. Съвкупната преценка на данните по случая, води до прекъсване на веригата от обстоятелства, които биха могли да доведат до възможен извод за реалност на доставките. Не е доказана последващата реална реализация на стоките, респ. последващото влагане на доставките в икономическата дейност на дружеството.

Действително, несъмнено е че при наличието на осъществена доставка на

стока или услуга, спрямо получателя не следва да бъде отказано право на данъчен кредит, само заради това, че неговият доставчик/изпълнител или предходния доставчик/подизпълнител не са предоставили необходимите данни и респективно не разполагат с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките или пък, че доставката не е извършена от посочените във фактурата лица. Вярно е също така, че лице, което упражнява право на данъчен кредит, не може да носи обективната отговорност във връзка с получените от него фактури, които редовно е отразило и не е длъжно да доказва в случай на нарушение на издателя на фактурата, че изискванията на закона са спазени. Това обаче е приложимо, единствено, ако отразената в данъчната фактура доставка е действително проявен юридически факт. Невъзможността поради липса на конкретни данни, както е в случая, да се направи несъмнен и еднозначен извод в тази насока, не може да бъде заменена, посредством придаване на някаква отнапред установена, обвързваща доказателствена сила на първичния счетоводен документ, както очевидно счита жалбоподателя. Такава доказателствена сила не е придадена на данъчната фактура нито от националното законодателство, нито от установения в рамките на Съюза нормативен ред, нито пък следва по какъвто и да е начин от решенията на Съда на Европейския съюз.

При наличната доказателствена съвкупност, законосъобразни и обосновани са изводите в РА че не са налице действително осъществени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС вр. с чл.14, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО. В случая, не се доказва реалното осъществяване на доставките, а само формалното им счетоводно документиране. Ако реалността на доставките не се докаже, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от добросъвестността или не на данъчно задълженото лице – получател на стоките или услугите по фактура.

1.2.С РА е отказано право на данъчен кредит по две фактури, издадени от „ДИМКОНСУЛТ БГ“ ЕООД за м. 01.2020 г. в размер на 17 700,00 лв. с предмет на доставките автомобил У., модел 469, шаси 0397M0235 и лек автомобил „Пежо Партнър“ 1,6 Hdi, шаси VF37J9HXC68013337: фактури №11610/16.12.2019 г. №11611/16.12.2019г. Към първата фактура са представени нотариално заверен договор за покупко-продажба на същия автомобил от 12.09.2019 г., сключен между „АМЕРИКАН ФЛОР КЕЪР“ ООД – продавач и „ДИМКОНСУЛТ БГ“ ЕООД - купувач за сумата от 600,00 лв.; регистрационен талон на автомобила с вписан собственик „АМЕРИКАН ФЛОР КЕЪР“ ООД, дубликат на приходна квитанция за платен данък по Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ). Към втората фактура - договор за покупко-продажба на автомобила от 06.01.2020 г., сключен с ревизираното дружество. От регистъра на КАТ е установено, че преди да бъде регистрирана собствеността на автомобилите на „ДИМКОНСУЛТ БГ“ ЕООД, автомобил У. модел 469 е бил собственост на „АМЕРИКАН ФЛОР КЕЪР“ ООД, а автомобил „Пежо Партнър“, 1,6 Hdi е бил собственост на Г. В. М.. При проверката е представен договор от 04.07.2017 г. за покупко-продажба на лек автомобил У. 469, сключен между „АМЕРИКАН ФЛОР КЕАР“ ООД – купувач

и физическите лица Е. А. М. и М. В. М. – продавачи за сумата от 500,00 лв. С договор за покупко-продажба на МПС от 12.09.2019 г., „АМЕРИКАН ФЛОР КЕАР“ ООД продава същия автомобил на „ДИМКОНСУЛТ БГ“ ЕООД за цена от 600,00 лв. с ДДС. Представена е издадената от продавача фактура №000003804 от 12.09.2019 г., която е включена в дневника му за продажбите за м. 09.2019 г. Не е представен документ за извършено плащане.

Ревизиращите органи са приели, че автомобилът У. 469 е с първоначална регистрация от 1990 г. Предходният доставчик го е придобил за цена от 500,00 лв., като след два месеца го продава на „ДИМКОНСУЛТ БГ“ ЕООД за цена от 600,00 лв. с ДДС, което от своя страна го продава след още два месеца на „БУЛЕЛЕКТРИКС“ ООД на значително завишена цена от 49 200,00 лв. Проверяваното лице Г. В. М. е представило писмени обяснения и договор от 02.07.2019 г., сключен с „ДИМКОНСУЛТ БГ“ ЕООД за продажба на автомобил „Пежо Партнър“, 1,6 Hdi на цена от 500,00 лв. В обясненията лицето е посочило, че не си спомня от кого е закупило автомобила, тъй като е купувало много автомобили. Констатирано е, че „ДИМКОНСУЛТ БГ“ ЕООД е придобило автомобила от Г. В. М. за 500,00 лв. и след 6 месеца, на 16.12.2019 г. го е продало на значително завишена цена от 47 500,00 лв. Правилно ревизиращите органи са приели, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по доставките на процесните автомобили от „ДИМКОНСУЛТ БГ“ ЕООД, тъй като не е фактурирана реалната цена по сделките. Чрез вписване в процесните фактури и в договорите за покупко-продажба на автомобилите на многократно завишена цена по сделките, страните очевидно са целели злоупотреба с ДДС и по-конкретно ревизираното дружество да ползва право на данъчен кредит за м. 12.2019 г. общо в размер на 17 700,00 лв. и по този начин да намали задължението си за внасяне на ДДС. Правото на Съюза не е пречка, държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване – Решение на Съда на ЕС от 7 декември 2010 г. по дело С-285/09, § 48 и 49. Следователно, Съдът съобразно твърденията на органа по приходите, че не е доказано доставките да са осъществени от посочения във фактурите доставчик, следва да провери налице ли е измама или злоупотреба при издаването им. В постановения за разглеждане случай се установяват обективни данни, въз основа на които може да се заключи, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделките са част от данъчна измама.

В случая въз основа на обективни данни, констатирани от органите по приходите в хода на ревизията, са установили, че данъчно задълженото лице е знаело за това, че ползва неправомерно данъчно предимство, т.е. доказано е знание у ревизираното лице за данъчна измама. То е съзнавало фрапиращата разлика в цената и каква е целта на нейното завишаване. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11, т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва

данъчна измама. Действително в процесния случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38).

1.3. С РА е отказано право на данъчен кредит общо в размер на 51 520,00 лв. по фактури, издадени от „ДЕЧКОМЕРС“ ЕООД, както следва: за м. 04.2020 г. по фактура №3264/14.04.2020 г. с ДДС в размер на 4 260,00 лв. за аванс по договор за доставка на камък гранит и за м. 05.2020 г. общо в размер на 47 260,00 лв. в т.ч. 18 000,00 лв. по фактура №3266/08.05.2020 г. за аванс за доставка на автомобил „М.“, 5 000,00 лв. по фактура №3269/28.05.2020 г. за доставка на автомобил „М.“, 20 000,00 лв. по фактура №3263/06.04.2020 г. аванс за строителни материали и 4 260,00 лв. по фактура №3265/07.05.2020 г. аванс за строителни материали.

Съгласно чл. 25, ал. 7 ЗДДС, когато преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, ал. 3 и ал. 4 се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането(за размера на плащането). Визираната разпоредба е аналогична с нормата на чл. 65 Директива 2006/112/ЕО, която представлява отклонение от правилото на чл. 63 Директива 2006/112/ЕО и като такова трябва да се тълкува стеснително. За да бъде ДДС изискуем, преди още стоките или услугите да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т. е. на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. При условие че са осъществени авансови плащания за все още неопределени точно доставки, те не подлежат на облагане с ДДС. Съгласно диспозитива на Решение на съда на ЕС от 31.08.2018г. по съединени дела С-660/16 и С-661/16., членове 65 и 167 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006г., относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главните производства правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, свързан с плащането на аванс, не може да бъде отказано на потенциален купувач на въпросните стоки, когато този аванс е платен и получен и когато към момента на плащането всички релевантни елементи на бъдещата доставка са били известни на въпросния купувач и доставката на тези стоки тогава е изглеждала сигурна. Т. право обаче може да бъде отказано на въпросния купувач, ако бъде установено с оглед на обективни елементи, че към момента на плащане на аванса е знаел или не е можел логично да не знае, че осъществяването на доставката е било несигурно.

Част от фактурите касаят доставка на строителни материали, които са родово определени вещи по см. на чл.24, ал.1 ЗЗД, за които не са ангажирани доказателства за реалното им доставяне, за тяхното съхраняване при доставчиците и начина на транспортиране. Не е доказана и последващата им реализация, което бе потвърдено от вещото лице в съдебно заседание. Изследвана е задълбочено обективната възможност на доставчиците да осъществят фактурираните доставки, като правилен е изводът за доказана невъзможност доставките да бъдат осъществени. Правилно е прието от

ревизиращите, че са издадени фактури от дружество, за което не се доказва, да е фактически доставчик по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС, поради което и жалбоподателят неправомерно е ползвал право на данъчен кредит по процесните фактури.

От разпоредбите на чл. 86 и чл. 68 ЗДДС, както и от самият механизъм на данъка добавена стойност следва извода, че данъкът добавена стойност при авансови плащания е във функционална зависимост от реалното изпълнение на договорените бъдещи доставки. С арг. от чл. 68, ал. 1 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно задължено лице с насрещен субект приходната администрация. По общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК в тежест на носителя на правото е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването му. В тази връзка не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо стоките и услугите по облагаемата доставка да са реално получени или да предстои доставянето им (арг. чл. 68, ал. 1, т. т. 1 и 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС). Такива доказателства не са ангажирани от жалбоподателя, като не се доказва реалното осъществяване на процесните доставки.

Относно фактура №3266/08.05.2020 г. с предмет аванс за доставка на автомобил „М.“ и фактура №3269/28.05.2020 г. за доставката на същия автомобил и приспадат аванс, от събраните доказателства, включително от получения отговор от германската данъчна администрация и от Д. Д., осъществил превоза на автомобила от Германия до България по поръчка на „КА ЕН БИЛД“ ЕООД, в хода на ревизията се установява придобиване на автомобила от „КА ЕН БИЛД“ ЕООД и пристигането му на територията на България. „КА ЕН БИЛД“ ЕООД не е декларирало придобиване на автомобила от продавача - германското дружество „S. M.“, както и последваща продажба на придобития автомобил. Също така, според получения отговор от германската администрация представеният от „ДЕЧКОМЕРС“ ЕООД инвойс №RE-13159 от 06.05.2020 г., издаден от AUTONHAUS DS MOBILE, не съществува. Т.е. не са налице доказателства за придобиване на автомобила от „ДЕЧКОМЕРС“ ЕООД. След като „ДЕЧКОМЕРС“ ЕООД не е собственик на внесените от Германия автомобил „М.“ няма как да прехвърли собствеността му на ревизираното дружество. В тази връзка следва да се приеме, че договорът за продажба на автомобила между „ДЕЧКОМЕРС“ ЕООД и „БУЛЕЛЕКТРИКС“ ЕООД е формално съставен, още повече че същият не съдържа нотариална заверка на подписите на страните, както изисква чл.144, ал.1 ЗДвП и не поражда правни последици за промяна на собствеността.

Възникването на право на данъчен кредит се обосновава с разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, предвиждащ изискуемост на данъка при извършено цялостно или частично авансово плащане - при получаването на плащането. Без да е приравнено на данъчно събитие (вж. чл. 25, ал. 1 от ЗДДС), но пораждайки изискуемостта на данъка, авансовото плащане е източник на задължението за регистрираното лице да го начисли, а фактическият състав на начисляването включва издаване на данъчен документ - чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

При предварително плащане възниква право на приспадане на данъчен

кредит - чл. 68, ал. 1, т. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Плащането следва да е в корелация с бъдещото възникване на данъчно събитие. Затова и в практиката на СЕС се настоява за надлежно идентифициране на насрещната престация към момента на авансовото плащане (така т. 28 от решението по дело С-549/11). При липса на доставка въобще, следва да се преодолеят последиците от данъчното събитие по чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, тъй като облагаеми са доставките, а не плащането (вж. т. 26 от решението на СЕС по дело С-520/10). Предвид на гореизложеното следва да бъде прието, че органът по приходите правилно е приел, че не е налице хипотеза по чл. 25, ал. 7 ЗДДС и законосъобразно е отказал да признае право на приспадане на данъчен кредит в процесния размер.

С оглед горната фактическа установеност и след като посоченият автомобил не е постъпил в патримониума на „БУЛЕЛЕКРИКС“ ООД, който не се легитимира като негов собственик, няма как последното да го продаде на „ОТП ЛИЗИНГ“ ЕООД. В тази връзка следва да се посочи, че по силата на чл. 85 от ЗДДС начисленият данък по издадената от „БУЛЕЛЕКТРИКС“ ООД фактура №9787/04.06.2020 г. към „ОТП ЛИЗИНГ“ ЕООД е дължим. Първата регистрация на процесния автомобил „М.“ в регистрите на КАТ е със собственик „ОТП ЛИЗИНГ“ ЕООД. За ползвания данъчен кредит по издадените 5 фактури от „ОТП ЛИЗИНГ“ ЕООД не е налице правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС. Настоящата инстанция споделя извода на ревизиращите органи, че в случая целта е неправомерно ползване на данъчен кредит от ревизираното дружество за покупката на автомобила, както и неправомерно ползване на данъчен кредит за отдадения на лизинг автомобил. Този извод не се опровергава и от представената пред съда фактура от 04.06.2020г. за продажба на МПС от жалбоподателя на „ОТП Лизинг“ ЕООД, доколкото не е представен писмен договор с нотариална заверка на подписите на продавача и купувача и документ за плащане.

С оглед приетата по делото ССЧЕ, съдът е длъжен да отбележи, че правилното и редовно счетоводно отразяване на процесните фактури при жалбоподателя не е достатъчно, за да се направи извод за действително осъществена стопанска операция - доставка на стока/услуга и възникнало данъчно събитие. Наличието на осчетоводяване на процесните фактури е ирелевантно за извършване на преценка, касаеща реалността на доставките. Както притежаването, така и редовното осчетоводяване на фактурите, вкл. и отразяването в дневниците за продажби, не е достатъчно да обоснове фактическо извършване на отразените в тях стопански операции. Следва да бъде отбелязано изявлението на вещото лице, направено в съдебно заседание, че не може да се ангажира с твърдение за последваща реализация на доставените стоки, което е още един довод в подкрепа на извода за липса на реалност.

3. Относно отказаното право на приспадане на ДК в общ размер на 332,46 лв. по фактури, по които на осн. чл. 71, т. 1 от ЗДДС не е признато право на данъчен кредит, издадени от: „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК]; „ЛУКОЙЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ПРИМЕКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; ЧСИ Р. И. А., БУЛСТАТ [ЕГН]; „ДЕГА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „НОРИЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК];

„РОСБУРГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕМИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ФИЛКАБ“ ЕООД, ЕИК [ЕИК], които не са издадени от посочените доставчици и не са представени по делото. Мотивите на приходните органи са, че не са намерени насрещни документи от контрахентите, т.е. доставчиците не са декларирали продажби към жалбоподателя, както и че не са представени фактурите.

Фактурите не са представени в хода на ревизията, въпреки че са били изискани. Според чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка или за извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка.

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС, лицето следва да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115, в който данъкът е посочен на отделен ред – по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. В случая, в хода на ревизионното производство, с жалбата срещу РА пред директора на дирекция „ОДОП“ - С., нито пред съда са представени копия на цитираните фактури от сочените доставчици, по които е приспаднало данъчен кредит. След като не е изпълнено изискването на чл. 71, ал.1 ЗДДС, правилно с РА е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 332,46 лв.

По изложените мотиви, настоящият съдебен състав намира, че обжалваният РА е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

С оглед изхода на спора и своевременно заявената претенция с молба от 03.10.2022г., на основание чл. 161, ал.1 ДОПК, на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 12 938 лв., изчислено на осн. чл. 8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 09.07.004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София-град, 4-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Булелектрикс“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление в [населено място], представлявано от управителя Т. З. срещу Ревизионен акт № 22221020008444-091-001/24.01.2022г., издаден от органи по приходите, потвърден мълчаливо, а впоследствие и с Решение № 692/05.05.2022г. на Директора на Д"ОДОП" С., постановено в хипотезата на чл.156, ал.6 ДОПК, с който са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.11 и м.12.2019г.; м.01, м.04, м.05 и м.06.2020г. общо в размер на 207 214,02 лв., в т.ч. ДДС – 174 204,91 лв. и лихви -33 009,11лв.

ОСЪЖДА „Булелектрикс“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление в [населено място], представлявано от управителя Т. З., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 12 938(дванадесет хиляди деветстотин тридесет и осем) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: