

РЕШЕНИЕ

№ 6954

гр. София, 12.11.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 07.10.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Радостин Радков

при участието на секретаря Даниела Иванова, като разгледа дело номер **8252** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. А. С. срещу Ревизионен акт (РА) № 210-1110903/12.01.2012 г., издаден от Н. И. У. на длъжност главен инспектор по приходите в Териториална дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., потвърден с Решение № 1645/09.07.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” („О.”) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

В жалбата се посочва, че с оспорения административен акт незаконосъобразно, при неправилно оценена фактическа обстановка и несъобразяване с представените в хода на обжалването по административен ред доказателства, на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] в размер на 22 559,98 лева и съответните лихви за данъчни периоди м.05.2009 г., м.06.2009 г., м.07.2009 г. и м.09.2009 г. Жалбоподателят твърди, че в процеса на извършеното данъчно облагане са допуснати съществени нарушения, които се отнасят както до прилагането на материалния и процесуалния закон, така и до събирането и преценката на доказателствата. Твърди, че спорните доставки действително са извършени, което се установявало от представената документация в хода на ревизията. Счита, че същите са достатъчни да обосноват реалността на извършените от него доставки към възложителите му. Съобразно изложените в

жалбата мотиви отправя искане за отмяна на РА № 210-1110903/12.01.2012 г. в частите, в които са направени корекции на правото на данъчен кредит по реда на ЗДДС за гореизброените периоди, ведно с начислените лихви.

В проведените по делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от процесуалния представител – адвокат П., която поддържа жалбата по изложените в нея съображения. Представя писмена защита и претендира направените по делото разноси.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Счита, че от жалбоподателя не са представени безспорни и категорични доказателства, които да оборят наведените от органа по приходите констатации. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

РА № 210-1110903/12.01.2012 г. е издаден от Н. И. У. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периодите от 01.05.2009 г. до 31.07.2009 г. и от 01.09.2009 г. до 30.09.2009 г. във връзка с Решение № 1511/02.09.2011 г. на директора на дирекция „О.” С.. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1110903/20.09.2011 г., издадена от С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-131/22.03.2007 г., издадена от директора на ТД на НАП – С.. Определен е срок за извършване на ревизията до два месеца от връчването на ЗВР, която в процесния случай е връчена на 30.09.2011 г.

В рамките на срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1110903/14.12.2011 г., връчен на упълномощено лице на 21.12.2011 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК. Връчването на РД след посочения в чл. 117, ал. 4 ДОПК тридневен срок не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срокът в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не пречи правото на защита на ревизираното лице. Срещу констатациите в РД е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК с вх. 15310/29.12.2011 г., което е подробно обсъдено в мотивите на оспорения в настоящото производство РА и след преценка на възраженията и доказателствата, органът, издал акта, е направил заключението, че претенциите на ревизираното лице не са подкрепени с доказателства, които биха опровергали вече направените констатации на ревизиращия екип и като цяло са неоснователни.

Издаден е РА № 210-1110903/12.01.2012 г. от Н. И. У. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1110903/20.12.2011 г. РА е връчен на упълномощено лице на 20.01.2012 г. В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК е постъпила жалба, срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, от ревизираното дружество до директора на Дирекция „О.” с вх. № 53-03-223/02.02.2012г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-459/13.02.2012 г. по регистъра на дирекция „О.” – С. при ЦУ на НАП. На

основание чл. 156, ал. 7 ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между страните за срок до 09.07.2012 г.

С Решение № 1645/09.07.2012 г. на директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП – С., постановено в срока на споразумението, РА № 210-1110903/12.01.2012 г. е потвърден изцяло.

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 материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № 210-1110903/12.01.2012 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1110903/20.12.2011 г., издадена от лицето, възложило ревизията и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

РА № 210-1110903/12.01.2012 г. се оспорва в частта, с която на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури с № 1158/18.05.2009 г., № 1159/22.05.2009 г. и № 1160/25.05.2009 г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], по фактури с № 434/12.05.2009 г., № 461/21.05.2009 г. и № 484/27.05.2009 г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], по фактури с № 178/6/04.06.2009 г., № 1839/15.15.06.2009 г., № 1928/26.06.2009 г. и № 1966/30.06.2009 г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], по фактура с № 318/14.07.2009 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и по фактури с № 343/07.09.2009 г. и № 454/25.09.2009 г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] в размер на 22 559,98 лева и съответните лихви за данъчни периоди м.05.2009 г., м.06.2009 г., м.07.2009 г. и м.09.2009 г.

В хода на ревизията е установено, че основният предмет на дейност на [фирма] е доставка и монтаж на климатично, вентилационно, хладилно и отоплително оборудване. Извършени са насрещни проверки на основните доставчици на дружеството през периода, обхванат от ревизията. За резултатите, от които са съставени протоколи, изброени както следва: Протокол № 22-40-1110903-01/10.11.2011 г. за извършена насрещна проверка на [фирма], Протокол № 22-40-1110903-02 от 14.11.2011 г. за извършена насрещна проверка на [фирма]; Протокол № 22-40-1110903-03/11.11.2011 г. за извършена насрещна проверка на [фирма]; Протокол № 22-40-111-0903-04/08.11.2011 г. за извършена насрещна проверка на [фирма]; Протокол № 22-40-1110903-05/14.11.2011 г. за извършена насрещна проверка на [фирма].

На посочените доставчици са връчени Искания за предоставяне на документи и писмени обяснения (ИПДПО) по реда на чл. 32 ДОПК. Към административната преписка са приложени съответните протоколи за посещения на адрес, съобщения по

чл. 32 ДОПК, обратни разписки и др. В отговор дружествата не са представили необходимите документи. При проверка в информационната система на НАП ревизиращият орган е установил, че [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] нямат назначени лица по трудови правоотношения. Установено е също, че разплащането между страните се извършва по касов път. Дружествата са дерегистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 18.03.2009 г. до 24.11.2009 г., при която с РА № [ЕГН]/16.07.2010 г. са установени задължения в особено големи размери.

В хода на проверката е установено, че предмет на доставка по фактурите на [фирма] и [фирма] са медни тръби и метални профили за носеща конструкция. За периода на доставките [фирма] има две лица на трудов договор (управител на склад и снабдител), но двете дружества нямат декларирани обекти и регистрирани фискални устройства за ЕКАФП.

С оглед установяване спорните факти и обстоятелства на ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ с изх. № К.-5619/03.10.2011 г., с което са изисквани доказателства за реалност на процесните доставки. Изискваните документи са подробно описани в РД. Жалбоподателят е представил копия на фактурите на доставчиците, договори с възложителите му [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] с предмет на договорите подробно описани в РД, актове обр.19 и фактури, издадени от [фирма] към тях. Органите по приходите са установили, че не са представени договори за извършване на услугите и доставка на материалите, сключени между жалбоподателя и доставчиците му, приемо-предавателни протоколи, актове и др. документи, удостоверяващи същността на услугите в тяхното количествено и стойностно изражение, товарителници, пътни листа и др., удостоверяващи транспортирането на стоките и тяхното движение между контрагентите, както и произхода им. Направил е извод, че представените от ревизираното лице документи не обективират реално извършени доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС от цитираните доставчици, тъй като не са ангажирани никакви доказателства за материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците за изпълнение на фактурираните от тях доставки на стоки и услуги. Не са представени договори за извършените от [фирма] и [фирма] услуги свързани с монтаж на въздухопроводи и климатични инсталации, приемо-предавателни протоколи и други документи, удостоверяващи същността на извършените услуги. Липсват договори за доставка на материали от [фирма], [фирма] и [фирма], приемо-предавателни протоколи във връзка с тези доставки, доказателства за извършен транспорт - транспортни листа, товарителници, собственост на превозно средство, марка, вид, рег.номер, собственост, от кого е извършен транспорта и за чия сметка.

Формулиран е общ извод, че поради непредставяне на доказателства за материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на процесните доставки - монтаж на въздуховоди и монтаж на носещи конструкции за климатични инсталации, продажба на медни тръби, монтаж на климатична инсталация, медни тръби и метални профили за носеща конструкция не може да се докаже по безспорен начин доставката на стоки или услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, която да е облагаема и по която получателят да може да приспадне начисления данък, както и дали същият е начислен правомерно съгласно изискванията на закона. Предвид това, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС органът по приходите е отказал на [фирма] правото

на приспадане на данъчен кредит в посочения по-горе размер.

В хода на проведеното съдебно производство, по искане на оспорващия по делото е изслушана и приета съдебнотехническа експертиза (СТЕ). Видно от заключението, вещото лице посочва, че е изготвило експертизата на базата на съдържащите се по делото документи и на допълнително представената от жалбоподателя документация за обекти – Изграждане на многоетажен магазин и офиси на [улица], Държавен архив – Б. и „Асансьорен завод на Т.” – С.. Във връзка с поставената задача, касаеща количеството на вложените материали, за които ревизиращия орган отказва правото на данъчен кредит за съответните обекти, вещото лице е отговорило, както следва:

- за [фирма] – доставчикът е изпълнил монтаж на тръбна разводка, монтаж на носещи конструкции за климатична инсталация и монтаж на въздуховоди. За видовете СМР няма приложени договори за СМР, количествено стойностни сметки и данни за кой обект се отнасят. По устни данни на жалбоподателя, „Б. Експрес 2007” е работил на обект Административна сграда на [фирма], [населено място], [улица]. От огледа на място експертът е констатирал, че на този обект има изпълнени: монтаж на тръбна разводка от черни тръби, монтаж на носеща конструкция за климатична инсталация и монтаж на въздуховоди, но тъй като няма договор за СМР, няма приемо-предавателни протоколи и количествено стойностни сметки към фактурите на „Б. Експрес 2007”, съпоставка по количество не може да се направи.

- за [фирма] – доставчикът е доставил общо по трите фактури медни тръби, подробно описани в експертизата. Вещото лице посочва, че няма данни на кой обект са вложени медните тръби предмет на доставките.

- за [фирма] – доставчикът е доставил общо по трите фактури медни тръби, подробно описани в експертизата. Вещото лице посочва, че няма данни на кой обект са вложени медните тръби предмет на доставките. Уточнява се, че тръбите са влагани само на два обекта – ремонт и преустройство на съществуваща сграда държавен архив и комисия по досиетата, [населено място], имот 00055 и сграда от смесено - функционален тип, [населено място], [улица], УПИ XI-1503, кв.14, м. „Студентски град” като количеството на вложените тръби е посочено в експертизата.

- за [фирма] - доставчикът има сключен договор от 04.06.2007 г. за доставка и монтаж на метална конструкция на климатични съоръжения в „Асансьорен завод Т.”. По делото няма приложен приемо-предавателен протокол и/или акт обр.19. С фактура № 318/14.07.2009 г. е платен монтаж на климатична конструкция по договор. Вещото лице е извършило оглед на място и е констатирало, че двете климатични камери са монтирани върху метална носеща конструкция. В заключението се посочва, че в приложенията към договора с възложителя - „П. Е.” няма описано СМР - направа конструкция за климатични съоръжения и за обекта не е представена строителна документация. По делото няма и приложени актове обр.19 между жалбоподателя и неговия възложител, за да може експертът да направи съпоставка между актуваните видове СМР към възложителя и тези към доставчика.

- за [фирма] – видно от процесните фактури доставчикът е доставил медни тръби, подробно описани в експертизата. Вещото лице е извършило оглед, при който е констатирало, че хладилните агрегати са монтирани върху метална конструкция. В приложенията към договора с възложителя - „В.” има оферирана метална конструкция за агрегати за Етап 1 - на стойност 196 лева и за етап 2 - на стойност 4 396 лева.

Вещото лице пояснява, че от четирите обекта, само за обекта на [улица] са му били предоставени актове и протоколи по Наредба № 3/2003 г., за съставяне на актове и

протоколи по време на строителството. В актовете обр.12 – общо 5 броя, подробно са отразени видовете СМР и количествата, които са изпълнени на обекта по част ОВК, но само един от актовете има дата – 09.06.2009 г. Протоколите за изпитване на инсталациите са с дати както следва: 23.06.2009г. - за накладка на вентилационни инсталации в сградата; 20.07.2009 г. - за 72 часова хидравлична проба на отоплителната инсталация и на хранващи тръбопроводи за хладилна машина и рекуператор; 26.08.2009 г. - за измерване на нивото на шум от вентилационни и климатични инсталации в сградата.

Вещото лице посочва, че за обект Административна сграда на [фирма], [населено място], [улица] има изготвени актове обр.12 за скрити работи и акт обр. 19 - № 1, 2, 3, 4, 6 и 7 за установяване на завършените и подлежащи на заплащане СМР между жалбоподателя и неговия възложител- [фирма]. Експертът установява, че на този обект не са монтирани медни тръби. На обекта са изпълнени отоплителната, вентилационната и климатичната инсталации, в т.ч. доставка и монтаж на тръбни разводки от черни газови тръби, стоманени тръби, полиетиленови тръби, П. тръби, въздуховодите от поцинкована ламарина, съответното оборудване на инсталациите и пробите по инсталациите. В експертната се посочва, че за обект ремонт и преустройство на съществуваща сграда Държавен архив и Комисия по досиетата, [населено място], имот 00055 по делото има само двустранно подписани актовете обр. 19 за установяване на завършените и подлежащи на заплащане СМР между жалбоподателя и неговия възложител - [фирма]. На вещото лице друга строителна документация не е предоставена. Относно преустройството на хлебокомбинат в асансьорен завод - Т., [населено място], УПИ III, кв. 69, м. „Д. Г.Д.“, експертът посочва, че по делото няма приложени актове за приемане на СМР, както и не е представена строителна документация. Досежно последният обект – сграда от смесено - функционален тип, [населено място], [улица], УПИ XI-1503, кв.14, м. „Студентски град“ експертът посочва, че по делото има приложен протокол обр.19 (Акт № 1) от 04.01.2010 г. с опис на изпълнената и приета от възложителя тръбна разводка за хладилни линии между покривен кондензатор и чилър. Строителни книжа за обекта отново не са предоставени.

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

Правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, тъй като ревизиращият екип е обосновал извод за липса на реални доставки.

Спорът между страните в процесния случай е относно обстоятелството дали е доказано фактическото извършване на доставките.

Правилно органите по приходите са преценили, че наличието на издадени от доставчиците фактури не е достатъчно основание да се приеме, че реално са извършени доставки на стоки и на услуги. Следва да се има предвид, че по смисъла на закона (чл. 6, ал. 1 ЗДДС), доставка на стока е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл. 9, ал.1 ЗДДС, доставка на услуга е всяко извършване на услуга, данъчното събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС) е доставката на стоки или услуги. Съгласно нормативното основание на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, т.е. за целите на данъчното облагане по ЗДДС от доставчика и от жалбоподателя следва да са представени конкретни доказателства, че услугата е извършена. Независимо, че жалбоподателят притежава данъчни документи, които формално съдържат изискващите се от закона реквизити, същите са съставени от доставчиците в противоречие с изискванията на чл. 114 ЗДДС, без реално да са извършени облагаеми доставки на услуги/стоки към жалбоподателя. Законът не свързва правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки. В случая не е достатъчно само издаването на фактура. Същата следва да бъде придружена от съответните документи, удостоверяващи същността на доставката - договори, протоколи, транспортни, счетоводни и др. относими документи, каквито в случая не са представени. Необходимо е да се изследва също произходът на стоката, както и възможността доставката да бъде реално извършена със съответния кадрови и технически ресурс.

Предмет на доставка по процесните фактури са стоки - медни тръби и носещи конструкции и услуги - монтаж на въздуховоди, носещи конструкции, тръбни разводки и конструкции за климатични инсталации. Следователно в случая се касае за услуги, извършвани с личен труд на физически лица и доставки на стоки. Когато се касае за доставка на услуги, се търси кадрова и техническа обезпеченост за оказването им, проследяват се фактите, чрез които би следвало да се обективира продажбата на услугите в контекста на конкретна икономическа ситуация - извършваната търговска дейност на ревизирия субект, начинът, по който тя се осъществява, финансира и т.н. Нито в хода на ревизията, нито впоследствие в хода на съдебното производство е доказано къде, от кого и какви услуги, от името и за сметка на ревизирия субект, са извършени, включително колко и какви материали са били предадени и вложени при извършените монтажи. Такива доказателства не са

ангажирани нито в административното производство, нито с жалбата до настоящата инстанция. От страна на горесцитираните дружества не са представени никакви документи за изпълнение на задълженията по процесните доставки - протоколи, актове за изпълнение, товарителници, пътни листа, както и доказателства, които да доказват по категоричен начин последващо разпореждане.

На следващо място, следва да се посочи, че в ЗДДС се съдържа общ легален критерий за понятието услуга, разписан в чл. 9 от закона. Предвид разнообразието в търговския оборот, не е възможно въвеждането на общ легален критерий според вида на услугата. Ето защо е необходима преценка във всеки конкретен случай относно реалността на доставката, съобразен с вида на услугата. В настоящия спор единствените доказателства за извършени услуги са договори, актове обр. 19 и издадените фактури.

По отношение на издадените фактури от [фирма] и [фирма] с предмет медни тръби и метални профили за носеща конструкция, органът по приходите е заключил, че не е доказано осъществяването на доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС, а именно прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Когато се касае за продажба на стоки, следва да се търсят данни за техния произход, съхранение, транспорт, предаване. Стриктно погледнато, установяването на произхода на стоката не е част от фактическия състав на правото на данъчен кредит, но безспорно цитираното обстоятелство е съществена индикация за фактическата възможност на доставчика да осъществи стопанската операция. За да се приеме за доказана реалността на спорната доставка, е необходимо да се проследи дали прекия доставчик е придобил посочените количества стоки, които впоследствие е доставил на ревизираното лице (решение по адм. дело № 5459/ 2010 г. на ВАС, I отд.). Изхождайки от предмета на процесните доставки, настоящия състав счита, че наличието на кадрови и технически ресурс, складова база и транспорт при изпълнителите се явява от съществена важност и необходимост за тяхното изпълнение. Предвид изложеното не може да се приеме за доказано твърдението, че фактурираните доставки са реално изпълнени. Съгласно разпоредбата на чл. 12, ал. 1 ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната. Следователно, наличието на реално осъществена облагаема доставка е предпоставка за възникване право на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка, дали ревизираният субект има право на

приспадане на данъчния кредит. Доколкото наличието на такива доставки, документирани с издаване на процесните фактури от доставчиците не е установено в хода на ревизионното производство, органът по приходите правилно е отказал право на приспадане на данъчен кредит за посочените данъчни периоди.

На следващо място, следва да се посочи, че наличието на издадени от доставчика фактури не е достатъчно основание да се приеме, че реално е извършена доставка. В случая се касае за създаване на частни писмени доказателства, които не обективират конкретно извършена дейност. Фактурата сама по себе си не представлява данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. Процесните фактури не съдържат в себе си достатъчно конкретни данни, въз основа на които да се установи по безспорен начин прехвърлянето на собствеността на спорните стоки и техния произход. Касае се изцяло за създаване на частни писмени доказателства, които обаче не обективират конкретно осъществени доставки. Като частноправни документи, които не са снабдени с материална доказателствена сила, те следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства, относими към спорните доставки, както е сторил органът по приходите.

Предвид изложеното, при съвкупния анализ и преценка на всички горепосочени доказателства, събрани в хода на ревизията, доколкото задълженото лице не е ангажирало други, се налага изводът, че липсват доказателства за реално и действително осъществяване на облагаеми доставки, предмет на спорните фактури. Не може да се приеме, че е изпълнено изискването на чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1 ЗДДС, а именно наличие на получени стоки/услуги по облагаеми доставки, които се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Предмет на доставките са стоки – тръби и конструкции, които са родово определени вещи и услуги - монтаж на въздуховоди, носещи конструкции, тръбни разводки и конструкции за климатични инсталации. Когато се извършва продажба на родово определени вещи, вещно-транслативният ефект - т.е. прехвърлянето на собствеността, се извършва при спазване правилото на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, а именно „при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени”. Цитираната разпоредба не дава отговор на въпроса кой следва да извърши индивидуализацията на вещите. Посочват се само начините за това - по

съгласие на страните или чрез простото предаване на вещите. Съгласно трайно установената практика на ВАС, при доставка, имаща за предмет родово определени вещи, тази индивидуализация на родовите стоки, тяхното отделяне и отграничаване от другите вещи от същия род, се постига чрез издаване на приемо-предавателни протоколи. Сами по себе си, те представляват частноправни документи и като такива не са снабдени с материална доказателствена сила. Поради това те не задължават всички останали трети лица да приемат, че документираните с тях факти са обективни.

Отделно от това от страна на проверяваните дружества не са представени транспортни документи. Не е ясно как точно се е осъществило движението на стоките, за чия сметка е транспорта на тръбите и конструкциите. Липсват складови или стокови разписки и транспортни документи, удостоверяващи с кое транспортно средство са транспортирани и от къде до къде е извършен транспорта им (пътни листове, товарителници) и др.

Относно възраженията на ревизираното лице за представени договори, установяващи отношенията между страните е необходимо да се отбележи, че при съставянето на договорните документи, в които се посочват дейностите за изпълнение, страните трябва да се съобразяват с императивните норми от административен и друг характер, действащи в страната. Подробно следва да бъде определен обема на строителството и техническите характеристики на обекта в основния договорен документ, където да се посочат видовете работи, които ще се изпълняват, описание на обема строителство и техническите му характеристики, а в представените договори липсва метод на определяне на цената на СМР и не е представена калкулация за различните видове строителни работи. Посоченото се подкрепя и от изслушаната и неоспорена от страните СТЕ, в която вещото лице посочва, че за видовете СМР няма приемо-предавателни протоколи и количествено стойностни сметки към фактурите, т.е. съпоставка по количество не може да се направи. Посочва се също, че липсват данни на кой от процесните обекти са вложени медните тръби – предмет на доставките.

В хода на ревизията е установено, че доставчиците не се откриват на декларирания адрес и са с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на данъчен орган. Ненамирането на доставчиците на адресите за кореспонденция и непредставянето на изискваните от тях 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 това в настоящото производство от страна на [фирма] не е сторено. Съдържащите се по преписката документи не доказват извършването на реални доставки като основна предпоставка за възникване правото на данъчен кредит. В конкретния случай се касае за фактурирани доставки на стоки в големи количества. Относно доказване реалността на фактурираните доставки на стоки от страна на ревизиращите е изискано да се докаже наличие на складова база/обект, транспорт, произход на стоката от страна на доставчиците, както и от страна на ревизирувания субект, което не е сторено. По време на ревизията не са представени доказателства, че по всяка една от фактурите е налице реално предаване на конкретно определени вещи от продавача към купувача, което би доказало наличие на реална доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС. Всичко изброено води до логичния и обоснован извод, че след като не е доказана наличност на стоките, транспорт, нито местонахождение и съхранение, че стоки всъщност не е имало. Освен че не се доказва наличие на стоки при доставчика, не се доказва и прехвърлянето на собствеността върху тях. В практиката си ВАС нееднократно е посочвал, че след като изпълнителят не е разполагал с работници, фактът, че са представени първични и съпътстващи документи не е достатъчен, за да се приеме, че описаните в тях услуги са извършени. В настоящия случай, тъй като се касае за родово определени вещи, това би могло да стане единствено при доказване на предаването на стоките в склад или при натоварване в транспортно средство, за което не са представени доказателства. За да се твърди, че една доставка е извършена реално, е необходимо да се докаже съществуването на самия обект на доставката. При липса на представени годни доказателства за предаването на стоката и други съпътстващи доставката документи, не може да се приеме, че е спазено изискването за предаването на родово определената вещ. От изложеното са налага изводът, че правилно приходната администрация е стигнала до заключението, че по преписката липсват доказателства, удостоверяващи наличието на реално получени облагаеми доставки на стоки и възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25 ЗДДС.

На следващо място, от наличните счетоводни документи не е предоставена категорична възможност за проследяване и количествено-стойностен анализ на придобитите и вложени материали, поради което не може безусловно и категорично да се докаже както от ревизираното лице, така и от въпросните доставчици реалността на закупените и вложени материали и извършените услуги. Като последица на горното не е доказан реалния размер на отчетените материали или

услуги в счетоводната отчетност на проверяваните доставчици, което би позволило установяване на факта какви са конкретните усилия положени от изпълнителя по договора за реализиране на крайния резултат, как е формирано ценообразуването, какви са отделните етапи, а при липса на такива конкретните реално извършени СМР при излъчване на доставката. Както в хода на ревизията, така и в хода на административното и съдебно обжалване жалбоподателят не представя доказателства за реалност на фактурираните от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] доставки, въпреки че е негова доказателствената тежест за установяване на положителен факт - наличието на доставка, при констатации от страна на органите по приходите за липса на такава. В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Независимо от представената документация, съдът не може да направи извод, че доставките са осъществени в действителност или най-малкото в обема в който се твърди и точно от лицето, посочено като изпълнител на услугата. В подкрепа на направените изводи е и заключението на вещото лице, обсъдено по-горе. В този смисъл със свое решение от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 С. в т. 32 се е произнесъл, че съдът е длъжен 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 жалбоподателят може да упражни право на приспадане по процесните доставки.

В разглеждания случай не намира приложение най - новата практика на С., обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

С посоченото решение С. дава отговори на два поставени въпроса. При първия е посочено, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, длъжимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното

данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, а при втория - член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Внимателният прочит на решението налага извода, че фактическите обстоятелства, по разглеждания от унгарски съд спор, който е отправил преюдициалното запитване, не се покриват с тези, установени по настоящето дело. Основната разлика е в това, че доставчиците са били известни и същите са представили в хода на проведените ревизионни производства всички, поискани им от органите на приходната администрация документи. В мотивите на решението на С. никъде не се споменава как би следвало да се подходи, ако доставчикът не е открит или е изобщо неизвестен, което е станало пречка за проверка на счетоводството му. В точки 63 и 64 от съдебния акт е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, С-132/06, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Р. К., F., Juźwiak, Oriowski, С-188/09, точка 21), а тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. За да улеснят изпълнението на тази задача, членове 245 и 249 от посочената директива предоставят на данъчните органи право на достъп до фактурите, които данъчнозадълженото лице е длъжно да съхранява

съгласно член 244 от същата директива. Т.е. органите на приходната администрация не могат да откажат право на приспадане на данъчен кредит, на някое формално предвидено в националното законодателство основание, в случай, че те са получили достъп до счетоводствата на страните по доставката, а в разглеждания казус представители на доставчиците въобще не са открити.

Съгласно чл. 70, ал. 5 ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е установено наличие на фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от същия закон. Поради което обосновано, законосъобразно и правилно ревизиращият орган по приходите е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по издадените счетоводни документи.

Доколкото в случая се касае липса на доставка по издадените фактури, не може единствено на органа по приходите да се вмени доказателствената тежест за установяване на този отрицателен факт, без да се изисква от самия ревизиран субект да докаже благоприятните за него факти и обстоятелства, от които черпи права, в случая право на приспадане на данъчен кредит. Жалбоподателят като лице, което черпи благоприятни за себе си правни последици, също носи доказателствена тежест за установяване с всички допустими доказателствени средства на реалността на доставките материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване право на приспадане на данъчен кредит. Представените от [фирма] договори и протоколи не доказват реалното осъществяване на спорните доставки по причините, посочени по - горе. За целите на данъчното облагане представянето на такива доказателства не е достатъчно, тъй като следва да се установи и докаже по какъв начин е извършена доставката. Както вече се посочи, не се представиха доказателства относно придобиването и съхраняването на тръбите, както и транспортирането им до обекта. Жалбоподателят не ангажира доказателства и не представи по делото складови разписки, издадени от материалноотговорно лице (МОЛ) при заскладяването им при себе си, нито стокови разписки, издадена от МОЛ при изписването им от негов склад. Не се представиха и доказателства за превоза на тези материали от склад на жалбоподателя до местата, където се твърди, че са вложени в процесните доставки. В тежест на ползващия се от правата по процесната фактура беше да докаже, че отразената сделка действително се е осъществила. За събирането и представянето на тези доказателства по

делото поведението на доставчиците е без значение. Недоказаната реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчнозадълженото лице.

По всички изложени причини, съдът намира, че правилно и законосъобразно, предвид разписаното в чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във вр. с чл. 68, ал. 2, т. 1 ЗДДС, във вр. с чл. 9 и чл. 25, ал. 2 ЗДДС, органите по приходите са приели, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по доставките, за които се твърди, че са извършени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Наличието на фактура не доказва реалното извършване на доставките. Фактурата следва да е придружена с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. Непредставянето на документи и неангажирането на други доказателства, доказващи реалността на фактурираните услуги в процесната хипотеза, влече след себе си като правна последица непризнаването на получателя на правото на данъчен кредит. Съдът намира, че такива доказателства не са ангажирани от жалбоподателя, както в хода на ревизионното производство, така и във фазата на съдебното обжалване на РА. Законодателят не предпоставя признаването на правото на данъчен кредит само с формалното документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции.

С оглед изложеното по-горе, настоящият състав намира, че обжалваният РА № 210-1110903/12.01.2012 г. е законосъобразен и правилен в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 22 559,98 лева, поради което жалбата срещу него, като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора, ответникът има право да му бъдат присъдени направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение, в размер на 901,19 лева.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, Първи състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. А. С. срещу Ревизионен акт № 210-1110903/12.01.2012 г., издаден от Н. И. У. на длъжност главен инспектор по приходите в Териториална дирекция на Национална агенция за приходите – С.,

потвърден с Решение № 1645/09.07.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при Централно управление на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С., сумата от 901,19 лева (деветстотин и един лева и 19 ст.) разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14 - дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

СЪДИЯ: