

РЕШЕНИЕ

№ 4098

гр. София, 22.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,
в публично заседание на 14.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **1164** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК..

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА №Р-22221219004306-[ЕГН]-091-001/24.10.2020г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1880/14.12.20г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя ревизионният акт е недоказан и немотивиран, издаден при незадълбочено изследване на фактическата обстановка и неправилно приложение на материалния закон. От факта, че даден доставчик не е намерен на адреса за кореспонденция, респ. не са представени от негова страна поискани му документи и обяснения, не може да бъде направено логически издържано заключение, че липсва извършена доставка. Този факт не би могъл да се отрази и да аргументира отказ да се признае правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от ненамерените доставчици. Непредставянето на поискани от доставчика доказателства не обуславя извод за липса на такива доказателства.

В нарушение на принципите на обективност и безпристрастност не са обсъдени и изцяло са игнорирани доказателствата, които са представени от страна на ревизираното лице за всяка от спорните доставки, което води до немотивираност на ревизионния акт. На ревизираното лице не са връчени доказателствата, въз основа на които ревизиращите са приели, че доставчиците не са извършили реални доставки по издадените от тях фактури. На жалбоподателя не са връчени нито протоколите за

извършени насрещни проверки, нито събраните в тези производства доказателства, като ревизираното лице е било лишено от възможността да изрази становище по тях и да ангажира допълнителни доказателства.

В жалбата се прави позоваване на практика на Съда на ЕС - Решение на Съда от 4 юни 2020г., постановено по дело С-430/19; Решението по дело С-189/18 във връзка с нарушеното право на достъп до преписката. Жалбоподателят счита, че е следвало да му се осигури не само възможността за достъп до онези доказателства, послужили като основание административният орган да приеме неблагоприятно за ревизираното лице решение, но и достъп до документите, които не служат пряко за обосноваване на решението на данъчната администрация, но могат да бъдат полезни за упражняването на правото на защита, и по-специално до оневиняващите доказателства, които тази администрация е могла да събере.

За да достигне до заключението за липса на реална доставка ревизиращият екип не е провел пълно документално изследване и изясняване на спорната фактическа обстановка. Вместо това ревизиращите са акцентирали на факти, които не са относими към правото на приспадане на данъчен кредит, поради което не може да се приеме, че органите по приходите са доказали по несъмнен начин липсата на реални доставки, осъществени от страна на процесните доставчици. СЕС уточнява, че „Директива 2006/112 г. не допуска национална разпоредба, съгласно която услугата се счита извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от съответната доставка“. Той посочва още, че „само по себе си, за да се откаже признаване на правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, нито разходите за услугата в счетоводната им документация да са неоправдавани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица. Необходимо е още тези обстоятелства да сочат за наличието на измама и 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.

В съдебното заседание жалбоподателят се представлява от адв. С., който поддържа жалбата. Претендира присъждане на направените разноски. Писмени бележки са постъпили по делото на 21.06.2021г.

Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП се в последното съдебно заседание не изпраща процесуален представител.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със ЗВР №Р-22221219004306-020-001 от 08.07.2019г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.03.2018 г. до 31.10.2018 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 16.07.2019 г. Компетентността на ревизиращия екип произтича от Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221219004306-092-001 от 30.12.2019г., връчен по електронен път на 06.01.2020г. Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221219004306-091-001 от 24.01.2020 г., издаден от

П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 23.06.2020 г.

На основание с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 19 481,61 лв. по фактурите издадени от: [фирма] /930,00 лв./; [фирма] /3 290,80 лв./; [фирма] /11 359,36 лв./ и [фирма] /3 901,45 лв./ и са начислени лихви за забава в размер на 2 806, 18лв.

Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по ЗДДС за посочените периоди. Основната дейност на дружеството през ревизираните периоди е допълнителни довършителни строителни работи. Същото е било подизпълнител на строително-монтажни работи /СМР/ по договори, сключени с [фирма] и [фирма], които са описани на стр. 5 от РД. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството е връчено Искане за представяне на

документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221219004306-040-001 от 18.07.2019 г., в отговор на което са представени документи, описани в РД. Извършени са насрещни проверки на доставчици на ревизираното лице, резултатите от които са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/. С Протокол №1243151/18.10.2019 г. е документирано извършено посещение на адрес: [населено място], [улица], при което са прегледани оригинали на първични счетоводни документи, търговска и банкова документация за ревизирания период. За предходна извършена проверка на [фирма] са установени факти и обстоятелства по ЗДДС за периодите от 01.03.2018г. до 31.10.2018г., за резултатите от която е съставен Протокол №3П-22221218213996-073-001 от 22.05.2019г. В хода на същата са извършени насрещни проверки на: [фирма], [фирма] и [фирма]. Събраните при проверката документи са приобщени към доказателствата от ревизията с Протокол №Р-22221219004306-П.-001 от 18.07.2019г.

Извършени са служебни проверки в регистрите на НАП и в Агенцията по вписванията, описани на стр. 4 от РД. Всички изготвени документи, получени отговори, резултати от направени проверки са описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА. Въз основа на тях ревизиращите органи са преценили, че са налице основания за извършване на корекции в декларираните от дружеството резултати за част от ревизираните периоди.

1. В хода на ревизията е установено, че за данъчните периоди м. 03.2018 г. и м. 04.2018 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3_290,80 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]:

№[ЕГН]/28.03.2018 г. с данъчна основа /ДО/ 5_217,00 лв., данък върху добавената стойност /ДДС/ 1_043,40 лв., предмет – „Винтоверт DEWALT DCF620D2K, лазер DEWALT DCE089D1G и перфоратор DEWALT DCH253N“;

№[ЕГН]/30.04.2018 г. с ДО 6_387,00 лв., ДДС 1_277,40 лв., предмет – „Винтоверт В. GSR 18 VEC-TE, перфоратор GBA 180LI, батерия В. GBA 6АН и др. „; №[ЕГН]/29.03.2018 г. с ДО 4_850,00 лв., ДДС 970,00 лв. и предмет – „Лазер В. GLL3-50, батерии DEWALT DCB184, пистолет за директен монтаж SPIT PLUSAP800 и др.,

Извършена е насрещна проверка на посочения доставчик (ПИНП №П-22220219133076-141-001/19.12.2019г.). До дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, с

което са изискани заверени копия на цитираните фактури, документи за извършени плащания по тях, договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, товарителници, пътни листове, заявки и др. документи, удостоверяващи реалността на извършените доставки. Изискани са доказателства за материалната и технологичната обезпеченост на проверяваното дружеството, за място и обект на извършените доставки, данни за използван подизпълнител, счетоводни справки, доказващи счетоводното отразяване на фактурираните доставки, както и оборотни ведомости за проверяваните периоди. С идентично съдържание са и исканията, адресирани до другите доставчици на ревизираното лице. Горесцитираното ИПДПОЗЛ е изпратено за връчване на декларирания пред НАП електронен адрес - [електронна поща], но потвърждение за получаването му не е върнато. На 31.10.2019 г. същото е връчено на упълномощено лице - Е. С..

С вх. №53-00-2295#1/11.11.2019 г. е представено уведомително писмо от Е. С. – управител на [фирма], адресирано до управителя на [фирма]. В същото е посочено, че поради избухнал пожар на 18.11.2018г., цялата документация на [фирма] на хартиен и електронен носител: фактури, договори, ГФО, ГДД, флашки и дискети, оставени за обработка и съхранение, съгласно договор за счетоводно обслужване, са напълно и безвъзвратно унищожени. Посочено е, че въпреки направените усилия, нищо не е възстановено. Към уведомителното писмо са приложени:

- Удостоверение рег. №764001-2412 от 30.11.2018г., издадено от Столична дирекция ПБЗН на [фирма] в уверение на това, че на 18.11.2018г. в 5,41 часа е получено съобщение за пожар, ликвидиран от СД ПБЗН в счетоводен офис на адрес: [населено място],[жк], [жилищен адрес] партер. При пожара е унищожена бяла и черна техника, счетоводни документи и касов апарат.

- Удостоверение от 03.12.2018г., издадено от СДВР, Шесто районно управление на Е. С. С., в уверение на това, че на 18.11.2017г. същата е заявила, че е пострадала от престъпление по чл. 330, ал. 1 от НК, при което „неизвестен извършител“ за времето около 05,30 часа на 18.11.2018 г., в [населено място], кв. Белите брези, [улица], партер запалил офис помещение на счетоводна кантора, стопанисвана от [фирма], представлявано от Е. С.. По случая е образувано досъдебно производство №М-3079/2018 г. по описа на 06 РУ СДВР - СДВР.

В информационната система на НАП е установено, че издадените на [фирма] фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика за съответните периоди. Установено е, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 25.05.2015г., като регистрацията му по същия закон е прекратена от 29.06.2018г., поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Лицето е включено в масив „Риск“. В дружеството е имало назначени 16 лица на трудови договори за дейност с К. 4619 - Неспециализирано търговско посредничество с разнообразни стоки, за които са подавани декларация обр. 1 и обр. 6, но не са плащани осигурителни вноски от регистрацията им до момента. В подаваните от [фирма] справки-декларации по ЗДДС и дневници за продажби за проверяваните периоди са отчетени обороти в големи размери, но е деклариран минимален размер на данъка.

При проверка в програмен продукт „Система за управление на приходите“ /С./ е установено, че дружеството има регистриран ЕКАФП за обект за търговия на дребно с разнородни нехранителни стоки, находящ се в [населено място], [улица]. При проверка в базата данни на НАП е установено, че [фирма] няма деклариранни собствени или наети търговски обекти и складови бази, от които извършва дейността

си.

Органите по приходите приемат, че в случая не може да се установи по безспорен начин фактическото извършване на доставките, тъй като не са налице доказателства за използвано от [фирма] помещение /търговски обект – собствен и/или нает/ и не са представени документи, доказващи произхода на стоката, както и за осъществен транспорт /данни за моторни превозни средства /МПС/, водачи и т. н./.

Във връзка с процесните доставки, от страна на ревизираното лице са представени копия на трите фактури и приемо-предавателни протоколи, в които са изброени закупените стоки /винтоверт, батерия, перфоратор/. Според органите по приходите, от [фирма] не са ангажирани доказателства, от които да се заключи, че въпросните стоки са реално получени от [фирма].

2. За данъчен период м. 04.2018г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 930,00 лв. по фактура №[ЕГН]/30.04.2018г., издадена от [фирма], която е с данъчна основа в размер на 4 650,00лв. и с предмет на доставката – „Мобилно скеле 1800x1200, дървена стълба 2,8 м. и фина шпакловка В. 25 кг.

На посочения доставчик е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22221919133077-141-001/05.09.2019г. Съгласно неговите констатации, до дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221319133077-040-001 от 01.08.2019г., което е връчено на декларирания пред НАП електронен адрес на 07.08.2019г. От дружеството не са представени изисканите документи.

Проверки в базите данни на НАП са установили следното: [фирма] е отразило в дневника си за продажби за м. 04.2018 г. процесната фактура; то е регистрирано по ЗДДС на 16.10.2017 г., а е дерегистрирано на 28.11.2019 г., поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС; включено е в И. „Риск“; няма подадени уведомления по чл. 62, ал. 5 от Кодекса на труда /КТ/ за наети лица на трудов договор; не е плащало задълженията си за данъци, които са в особено големи размери; в СД отчита големи обороти и малки вноски за данък; има регистриран ЕКАПФ за обект за строителни услуги, находящ се в [населено място], [улица]; пред НАП не са декларирани собствени или наети търговски обекти и складови бази.

Органите по приходите приемат, че в случая не може да се установи по безспорен начин фактическото извършване на доставката, тъй като не са налице доказателства за използвано от [фирма] помещение /търговски обект – собствен и/или нает/ и не са представени документи, доказващи произхода на стоката, както и за осъществен транспорт /данни за МПС, водачи и т. н./.

Във връзка с процесната доставка, от [фирма] са представени копия на фактурата, фискален бон и приемо-предавателен протокол. Ревизиращите органи са приели, че не са ангажирани доказателства, удостоверяващи, че стоките са реално получени от [фирма].

3. За данъчните периоди м. 06.2018г., 07.2018г., м. 08.2018г. и м. 09.2018г., ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 11 359,36 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]:

№[ЕГН] от 28.06.2018г. с ДО 7 568,00 лв., ДДС 1 513,60 лв., предмет – „Фугопълнител Шийтрок зелен капак 25 кг. „;

№[ЕГН] от 28.06.2018г., с ДО 7 539,00 лв., ДДС 1 507,80 лв., предмет – „Латекс L. 5 л. „;

№[ЕГН]/31.07.2018г. с ДО 6 780,00 лв., ДДС 1 356,00 лв., предмет – „Латекс L. 5 л. „;

№[ЕГН] от 31.07.2018г. с ДО 6 237,50 лв., ДДС 1 247,50 лв., предмет – „Гипсова шпакловка С. СТ126 20 кг. и фугопълнител Шийтрок зелен капак 25 кг. „;

№[ЕГН]/31.08.2018г. с ДО 6 720,00 лв., ДДС 1 344,00 лв., предмет - „Фугопълнител Шийтрок зелен капак 25 кг. и фугопълнител Шийтрок оранжев капак 25 кг. „;

№[ЕГН]/31.08.2018г. с ДО 6 251,30 лв., ДДС 1 250,26 лв., предмет – „Латекс L. 5 л. „;

№[ЕГН]/31.08.2018г. с ДО 4 677,00 лв., ДДС 935,40 лв., предмет – „У. К. 25 кг. и латекс L. 5 л. „;

№[ЕГН]/27.09.2018г. с ДО 4 632,00 лв., ДДС 926,40 лв., предмет – стоки /по данни от дневниците за покупки, тъй като фактурата не е представена/; №[ЕГН]/27.09.2018г. с ДО 6 392,00 лв., ДДС 1 278,40 лв., предмет – стоки /по данни от дневниците за покупки, поради непредставяне на фактурата/.

На посочения доставчик е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП №П-22002319133078-141-001/19.12.2019 г. Съгласно неговите констатации, дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22002319133078-040-001/01.08.2019 г., което е изпратено за връчване на декларирания пред НАП електронен адрес - [електронна поща], но потвърждение за получаването му не е върнато. В тази връзка са предприети действия за връчване на искането по реда на чл. 32 от ДОПК, описани подробно на стр. 7 в РД. ИПДПОЗЛ е връчено на 01.11.2019 г., но в указания в него срок не са представени документи и писмени обяснения.

Видно от констатациите на РД, за целите на ревизията са извършени проверки в базата данни на НАП, при които е установено следното: [фирма] не е отразило в дневниците си продажби процесните фактури; то е регистрирано по ЗДДС на 03.11.2017г., а е deregистрирано на 13.09.2018г., поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС; за периода на регистрация от дружеството не са подавани СД по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС и отчетни регистри по чл. 124, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС; не са декларирани собствени или наети търговски обекти и складови бази за извършване на дейността.

Поради липсата на представени документи от страна на доставчика, в т. ч. за произход на стоките, за използвани търговски обекти и за транспорт, ревизиращите органи приемат, че не може да се установи фактическото извършване на доставките от [фирма]. Също така е прието, че не може да се установи дали има издадени фактури на [фирма] и защо същите не са отразени в дневниците за продажби на доставчика.

4. В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 10.2018г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3 901,45 лв. по следните фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]:

№[ЕГН]/24.10.2018г. с ДО 7 688,78 лв., ДДС 1 537,76 лв., предмет – „Латекс L. 5 л. „;

№[ЕГН]/29.10.2018г. с ДО 5 906,38 лв., ДДС 1 181,28 лв., предмет – „У. и латекс L. 5 л.; №[ЕГН]/31.10.2018 г. с ДО 5 911,94 лв., ДДС 1_182,39 лв., предмет – „Фугенфюллер“ /шпакловка/.

От страна на ревизираното лице са представени копия на фактури №[ЕГН]/24.10.2018г., №[ЕГН]/29.10.2018г. и №[ЕГН]/31.10.2018 г., въз основа на които е установено, че две от тях се различават по номера от отразените в дневниците за покупки фактури, но разлика в стойностите не е налице. Към

фактурите са прикачени фискални бонове от ФУ №DT208835 и №на ФП 02208835, за обект: [населено място], [улица]. При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че [фирма] не притежава ЕКАПФ с цитираните по-горе данни. Констатирано е също така, че [фирма] не е отразило в дневниците си за продажби фактури, издадени на [фирма].

Органите по приходите са посочили, че в случая ревизираното лице притежава данъчни документи /фактури/, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС, но са същите не са достатъчни за обосноваване на реалността на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Отбелязано е, че недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци.

По делото е прието заключението на назначена по искане на жалбоподателя съдебно - счетоводна експертиза. Е направило подробен опис на фактурите и наличните към тях други документи, които е представило ревизираното лице: приемо – предавателни протоколи, касов бон, договор за покупка, където има. Описало е как са били осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя и въз основа на какви първични документи е извършено осчетоводяването. На въпроса дали съответните по фактурите материали са участвали в дейността на [фирма] е отговорило, че фирмата има сключен рамков договор за изпълнение на СМР от 01.11.2017г. и анекс към него от 15.06.2018г. с [фирма], издавани са фактури към възложителя с посочени от вещото лице номера и стойности, те са отразени в Справка по хронология на сметка 703“ приходи от продажба на услуги“ и в Справка по хронология на сметка 411 „Клиенти“. В Справка по хронология на сметка 501“каса“ са въведени плащания, но липсва текст коя фактура за коя фирма се отнася и по коя фактури. Същото е и по отношение на Справка по хронология на сметка 5031 „FI B.“ – въведени к са плащания но не е посочено за коя фирма се отнасят и по коя фактура. Същото е констатирано и по отношение на сключен рамков договор за изпълнение на СМР от 01.11.2017г. със [фирма]. Основният предмет на дейност на ревизираното дружество е строителна дейност, като в Отчета за приходи и разходи в частта Приходи по видове икономически дейности е посочена сумата от 287 000лв.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е допустима.

Разгледана по същество се явява неоснователна.

РА е издаден от компетентен орган, при спазване на процесуалните правила. Същият е мотивиран, органите по приходите са приложили правилно материалния закон.

Изискванията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл.68, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, като първото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС.

Наличието на кумулативните условия за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС,

респ. отсъствието на някоя от хипотезите на чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или липсата на които е свързано с възникване на благоприятни последици за ревизираното лице – възникване на право на приспадане на данъчен кредит по определена фактура и приложимост на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване съобразно разпоредбата на чл.154, ал.1 от ГПК, приложима съгласно § 2 от ДР на ДОПК. Според така цитираната норма всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, което означава, че в тежест на ревизирувания субект е да докаже наличието на условията за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, което претендира респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл.70 от ЗДДС, като основният относим факт към приложимостта на посочените разпоредби на ЗДДС е установяване на реално осъществени доставки на стоки и/ или услуги. В този смисъл е трайната практика на Съда на Европейския съюз предвид решението по дело C-152/02, в който С. приема, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит на получателя, следва да е доказано осъществяване на фактурираната доставка и наличие на фактура за нея.

Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т.53 от Решение на С. (сега СЕС) по дело C-454/98г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012г. по дело C-285/11г. В т.31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: "Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото"; „ Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в последствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо стоките/ услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Според чл. 6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а според чл.9, ал.1 от с.з. доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Услуга според дефиницията на чл.8 ЗДДС е всичко, което има

стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на доказателства при доставчика. В случая не е установена кадрова обезпеченост на доставчика, освен наличие на подходяща техника и материали. Необходимостта от доказването на кадрова обезпеченост на доставчиците не се изключва от тълкуванията, постановени от СЕС в Решение от 21 юни 2012 година по съединени дела C-80/11 и C-142/11, което не отменя задължението на националния съдия да изследва предпоставките от фактическия състав, чието проявление обуславя възникването и признаването на правото на приспадане на данъчен кредит, включително и реалността на доставките. Това е изрично подчертано в тълкувателно приложимото Решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка".

При анализ на представените от жалбоподателя документи в ревизионното производство е формиран извод, че същите не отразяват действително осъществена стопанска операция, поради липса на достатъчно доказателства. Във всеки конкретен случай за изследване на реалността на доставката следва да се анализират събраните доказателства във връзка с действителното ѝ извършване.

Анализ на доказателствата във връзка с реалното осъществяване на доставките по доставчици:

1. Относно издадени от [фирма] през данъчни периоди м. 03.2018г. и м. 04.2018г. и упражнило по тях право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3 290,80 лв.

Доставчикът не е открит, но искането е връчено на упълномощено лице Е. С., която е представила доказателства за възникнал пожар в счетоводна къща, на която е управител, в резултат на който, според твърденията ѝ са унищожени счетоводните документи на този доставчик. Представени от жалбоподателя освен фактурите са и приемо – предавателни протоколи, в които са изброени закупените стоки – строителни инструменти и материали, но протоколите не дават никаква по-различна информация за реално осъществяване на доставката от фактурите. Датата и описанието на стоките е същото, в протоколите е посочено в повече, че стоките са предадени в кв. М. ливади в С., където няма данни за наличие на търговски обект на доставчика или получателя. Жалбоподателят не се е справил с лежащата върху него доказателствената тежест да установи по безспорен и категоричен начин реално извършване на доставките такива, каквито са описани в отчетените от доставчика му фактури. Макар да има формално съставени приемо – предавателни протоколи, те не доказват реално осъществени доставки, тъй

като по същество повтарят отразеното във фактурите, а няма никакви други данни потвърждаващи реално осъществени доставки с параметрите, посочени във фактурите – конкретна цена, доставчик, вид на стоката.

2. Относно с упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 930,00 по фактура, издадена от [фирма] с №[ЕГН]/ 30.04.2018г. Отново представеният договор за покупко – продажба на лист 89 препраща към фактурата, която вече е била издадена №90 без да е посочена датата на издаването в договора. Приемо – предавателният протокол на лист 91 не установява действително предаване, тъй като разгледан съвкупно с фактурата и договора, се оказва, че противно на стопанската логика първо е извършено плащане, после фактуриране в нарушение на чл. 113, ал.1 от ЗДДС, а след е сключен договора. Управителят на ревизираното лице лист 92 в даденото обяснение заявява, че с личното си МПС и безвъзмездно е извършил транспортирането на описаните във фактурата 3 броя мобилно скеле със размери 1800мм на 1200мм, дървена стълба 2,8 метра и фина шпакловка 90 торби от 25 кг, което прави категоричен изводът, че документите са създадени единствено с цел придобиване на право на данъчен кредит, което представлява данъчна измама. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на жалбоподателя законосъобразно е отказан данъчен кредит.

3. Относно издадени от [фирма] фактури през данъчните периоди м. 06.2018г., 07.2018г., м. 08.2018г. и м. 09.2018г. и упражнено по тях право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 11 359,36 лв. освен фактурите, има договори за покупко – продажба и приемо – предавателни протоколи с придружаващи ги касови бонове. Искането е връчено по реда на чл.32 ДОПК. Дружеството не е било открито и при извършена проверка предшестващи ревизионното производство, резултатът от която са отразени в протокол от 22.05.2019г. липсват данни за негов търговски обект, липсват данни как е било уговорено транспортирането. Представеният на лист 271, както и на лист 272 договор е именован „Договор за услуга“, като предметът му е: “Възложителят възлага, а изпълнителят се задължава срещу възнаграждение да извърши следната услуга: покупко – продажба на строителни материали“. Очевидно е, че договор с подобен предмет е създаден единствено с цел увеличаване на данъчната основа за стоката и съответно ползване на данъчен кредит с по-голяма стойност. Дружество - подизпълнител по договори за СМР по обществени поръчки не е необходимо да ползва посредник, който да му предоставя услуга „покупка на строителни материали“, при положение, че строителното дружество може да си ги закупува само. Експедиционната бележка на лист 87 не става ясно за експедиране на стока откъде докъде е съставена, след като дружеството не разполага нито с търговски обект, нито със склад. Потвърждават се пред съда категорично изводите на ревизиращите, че не са налице доказателства за реално осъществени доставки, такива, каквито са удостоверени във фактурите, поради което законосъобразно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на жалбоподателя е отказан данъчен кредит.

4. Относно упражнено право на данъчен кредит общо в размер на 3 901,45 лв по издадени от [фирма] фактури. Освен фактурата има и договор за покупко – продажба и ППП с касов бон. Според обясненията на лист 92, дадени от управителя на [фирма] транспортирането на материалите и стоките е извършено с личното му МПС от него самия безвъзмездно към [фирма]. Обясненията съдът не кредитира, предвид количествата, които управителят претендира да е превозил с личното си МПС - 90 баки по 5 литра Латекс по фактурата на лист 93. Договорът за покупко – продажба от 24.10.2018г. отразява единствено цената от фактурата и препраща към нея: продавачът се задължава да предостави на купувача посочените във фактура №926 (без дата) стоки. Договорът е създаден с цел единствено да придружи вече издадената фактура, но реални права и задължения след подписването му не са възникнали, а фактурата се оказва издадена без основание, тъй като предхожда твърдяната доставка. Чл. 113, ал.1 от ЗДДС задължава всяко данъчно задължено лице – доставчик да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това. Ако процесната фактура удостоверява само полученото авансово плащане, то договорът би следвало да я предхожда, което не е така и очевидно документите са създадени единствено с цел ползване на данъчен кредит.

От изложеното, включително и след като разгледа подробно описаните, констатирани от Директора на Дирекция „ОДОП“ С. в неговото Решение подробни обстоятелства във връзка с несъответствия в счетоводната документация на ревизираното лице и разминавания с неговите твърдения, съдът стига до обоснован извод, че [фирма] е участвало в сделки, представляващи данъчна измама така, както тя е разяснена в практиката на СЕС. В Решение по дело С-255/02, Н. PLC, т. 81 съдът приема, че при определяне на действителната същност и значение на сделките може да се отчете чисто изкуствения характер на тези сделки и връзката от правен, икономически и/или личен характер между участващите оператори в схемата за намаляване на данъчното бреме. В диспозитива на същото това решение е указано, че Шеста директива трябва да се тълкува като преклудираща всяко право на данъчно задълженото лице да прихване входящо ДДС, когато сделката, от която произтича това право, представлява злоумишлена практика.

Ревизионният акт е издаден в съответствие с материалния закон, не се констатира допуснато нарушение на административно-производствените правила и жалбата следва изцяло да бъде отхвърлена. Ревизираното лице е имало възможност да се запознае с приложените към РД писмени доказателства, да ангажира допълнителни доказателства, както по време на административното, така и при съдебното оспорване, сторило е това и правото му на защита не може да се приеме за нарушено.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – С. град, III – то отделение, 11-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу РА №Р-22221219004306-[ЕГН]-091-001/24.10.2020г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1880/14.12.20г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, с който е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 19 481,61 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 806, 18лв. Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд в 14-дневен срок.

СЪДИЯ: