

РЕШЕНИЕ

№ 2295

гр. София, 28.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 17.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **82** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] (понастоящем обявен в несъстоятелност с Решение № 504 от 22.11.2019 по дело № 519/2019г. на Окръжен съд – Бургас, на основание чл. 630, ал. 2 от ТЗ), ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221517005597-091-001/15.05.2018 г., , потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1729/09.11.2018 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставки от [фирма] в размер на 165 890,09лв за данъчен период м.06.2016г. В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт. В съдебно заседание, редовно призован, жалбоподателят се представлява от адв.Б. от АК Р., който моли съда да отмени акта и присъди разноски в производството.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован, чрез юрисконсулт К. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221517005597-020-001 от 24.08.2017

г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №P-22221517005597-020-002 от 10.11.2017 г. и №P-22221517005597-020-003 от 11.12.2017 г., издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за периоди от м. 06.2016 г. до м. 12.2016 г. Първоначалната ЗВР е връчена електронно на лицето на 12.09.2017 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният срок за извършване на ревизията, който изтича на 12.02.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № P-22221517005597-092-001 от 20.03.2018 г., връчен на дружеството по електронен път на 23.03.2018 г. Не е подадено е възражение срещу РД.

Ревизията приключва с РА №P-22221517005597-091-001 от 15.05.2018 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 21.05.2018 г.

Видно от таблица 1 на РА, на жалбоподателя е определен нулев резултат по ЗДДС за м. 06.2016 г., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 165 890,09 лв.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане в хода на ревизията органите по приходите са предприели процесуални действия, резултатите от които са описани в РД.

На жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № P-22221517005597-040-001 от 24.10.2017 г. Представените документи и обяснения са описани и коментирани в РД.

С Протокол №1290592 от 26.01.2018 г. са приобщени относими доказателства за установяване на задължението на лицето за ДДС за процесните периоди, както следва: доказателства към РА №2215-[ЕГН] от 07.10.2011 г., издаден за резултатите от извършена ревизия на [фирма] за установяване на задълженията за ДДС за периоди от м. 11.2007 г. до м. 02.2011 г. и корпоративен данък за финансовите 2005 г. 2006 г., 2007 г., 2008 г., 2009 г. и 2010 г., относно констатирани обстоятелства, свързани с финансиране на дейността на дружеството; доказателства към РД №P-22221517001184-092-001 от 03.08.2017 г., с които са установени обстоятелства в хода на извършена ревизия на [фирма] за търсене на отговорност от дружеството по реда на чл. 177 от ЗДДС за дължим и невнесен данък от [фирма] по спорните доставки, по които жалбоподателят е получател.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма] /пряк доставчик на ревизираното дружество/, и [фирма], ЕИК[ЕИК] /клиент на жалбоподателя/. Резултатите от проверките са обективирани в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/ и описани в РД.

С ПИНП №П-22220217187528-141-001 от 04.12.2017 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Връчено е ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи и обяснения не са представени. След справка в информационната база на НАП е констатирано, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС по инициатива на органите по приходите считано от 13.05.2016 г. В дневник продажби за м. 03.2016 г. е включена фактура №1..485 от 01.03.2016 г., с данъчна основа 4 500,00 лв. и ДДС 900,00 лв., с предмет на доставка - наземно паркомясто; фактура №1..495 от 25.03.2016 г., с данъчна основа 99 450,46 лв. и ДДС 19 890,09 лв., с предмет на

доставка - хотелско оборудване и фактура №1...496 от 26.03.2016 г., с данъчна основа 730 000,00 лв. и ДДС 146 000,00 лв., с предмет на доставка - хотелско оборудване. За получател по фактурите е деклариран [фирма]. Дружеството има назначени 3 лица на трудови договори на длъжности „администратор хотел“ и „камериерка хотел“. Не е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2016 г. Не е публикувало финансовите отчети за дейността си в ТР.

Във връзка с процесните доставки жалбоподателят е представил счетоводни справки и копия на фактури, ведно с описи към тях, Договор за покупко-продажба на хотелско и ресторантьорско оборудване от 24.03.2016 г., Нотариален акт № 149 от 24.02.2016 г., Договор за прехвърляне на вземания от 07.04.2016 г. между [фирма] - цедент и И. М. Н.-П. - цесионер, Договор за наем на хотелско и ресторантьорско оборудване от 25.10.2016 г. с наемател [фирма].

Съгласно Договор за покупко-продажба на хотелско и ресторантьорско оборудване от 24.03.2016 г. [фирма], в качеството си на купувач, е следвало да придобие право на собственост върху хотелско и ресторантьорско оборудване, по опис - Приложение №1 към договора, от [фирма], в качеството на продавач, за сумата от 829 450,46 лв., без ДДС. Не е извършено плащане по договора. Вземането на доставчика от жалбоподателя е прехвърлено на И. М. Н.-П. с Договор за прехвърляне на вземане от 07.04.2016 г., съгласно който вземанията на цедента са изцяло собственост на цесионера / чл. 1/1/ от договора/. В него е посочено, че между цедента и цесионера има сключен Договор за предоставяне на паричен заем от 06.11.2008 г., ведно със Споразумение №1 от 01.03.2014 г. и Споразумение №2 от 15.12.2015 г. към него. В хода на ревизията е установено, че съгласно Договора за предоставяне на паричен заем от 06.11.2008 г. [фирма] дължи на И. М. Н.-П. кредит в размер на 1 407 589,08 лв., в т. ч лихвите, таксите, разноските и всички други дължими суми от И. М. Н.-П. към [фирма], ЕИК[ЕИК] във връзка с Договор за банков кредит №100 от 06.11.2008 г., който удостоверява произхода на предоставени заемните средства на дружеството. Последните следва да се плащат директно от заемополучателя - [фирма] /с предишно наименование [фирма]/ към търговската банка. Преценено е, че към 07.04.2016 г., датата на договора за прехвърляне на вземането, същият е формално сключен и няма правна сила.

Представена е спогодба между цесионера - И. М. Н.-П. и жалбоподателя сумата по Договор за покупко-продажба на хотелско и ресторантьорско оборудване от 24.03.2016 г. да се плати в срок до 05.05.2021 г. Съгласно Приложение №1 към договора процесното оборудване включва интериорни врати, мебелен модул - рецепция, мебелен модул - кариби бар, бар с дъговидна форма - дискотека, сухи барове по периферията с метални крака, телефонна централа, врата с топлоизолация, автоматична врата, двойно летяща врата, двойна врата, портална врата, ниша с декоративни врати, обзавеждане за хотелски стаи /чаршафи, кърпи и др./, бар-плот, врата - холна, вентилационна инсталация, кухненско оборудване - кухня, кухненски смукател - рибен ресторант, печки, фризерни, хладилни витрини, мебели - легла, дивани гардероби, маси и др. То е отразено в счетоводството на жалбоподателя по сметка 206 Машини и оборудване. В РД е посочено, че към датата на сделката същото е налично в хотел Айсберг, курортен комплекс Б., който е бил собственост на доставчика - [фирма] и отдаден под наем на [фирма] по Договор за наем от 15.10.2015 г. Впоследствие хотелът е закупен от [фирма] /П. АД/, ЕИК[ЕИК], която

на 22.02.2016 г. го е отдала на финансов лизинг на [фирма]. Не е извършен транспорт на стоките. Съгласно чл. 8 от договора приемането на стоката следва да се извърши в 3 - дневен срок от подписването му, което да се удостовери с приемо-предавателен протокол /ППП/. От момента на подписване на ППП, собствеността върху същата преминава върху купувача - чл. 9. В чл. 7 от договора е посочено, че оборудването ще бъде оставено на отговорно пазене при продавача за срок, който ще бъде допълнително уговорен между страните. Съгласно чл. 12 продавачът следва да осигури квалифициран специалист, който да инспектира демонтирането и инсталирането на оборудването, като паралелно с това лицата, които имат право да извършат монтажа и инсталацията от името и за сметка на купувача следва да се одобрят от продавача. За действията следва да бъдат съставени протоколи. Договорена е 12 месечна гаранционна поддръжка и възмезден сервиз след изтичане на този срок /чл. 15/.

Представен е и Договор за отговорно пазене от 24.03.2016 г. /датата на покупка на оборудването/ с [фирма]. Съгласно чл. 3 от договора дължимото възнаграждение от възложителя е в размер на 3 500,00 лв. и следва да се плати в срок до 30.04.2017 г. Едновременно с това в чл. 8 от същия е вписано, че изпълнителят има право на възнаграждение в размер на 5 500,00 лв. и направените разходи за съхранението на оборудването, ако същите са необходими и неотложни. Приложени са 4 ППП.

В РД е посочено, че не са представени документи, удостоверяващи одобрените лица за монтаж на оборудването и такива, определящи началото на гаранционния срок по Договора за покупко-продажба на хотелско и ресторантьорско оборудване от 24.03.2016 г. Отбелязано е, че в договорите и ППП между [фирма] и [фирма] са положени печати на дружествата, като не са посочени имената и представителната власт на лицата, които са ги подписали.

Относно последващото ползване на процесното оборудване жалбоподателят е представил копие на Договор за наем на оборудване от 25.10.2016 г. с наемодател [фирма], за срок от 5 години, считано от датата на подписването му и месечен наем в размер на 9 000,00 лв. Съгласно чл. 18 от договора първата наемна вноска е дължима до 30.04.2017 г. Представено е копие на фактура №18 от 31.10.2017 г., с данъчна основа 7 500,00 и ДДС 1 500,00 лв. Предмет на документираната доставка е „наем оборудване хотел“, без да е посочено за кой период се отнася, с получател [фирма]. Не са представени документи, удостоверяващи приемането на оборудването от наемодателя.

При ревизията е установено, че [фирма] и [фирма] са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК - АЙСБЕРГ Б. ДМА“ Е. притежава 50% от капитала на [фирма], дружествата се представляват и управляват от едно и също лице.

С ПИНП №П-22002317186602-141-001 от 20.03.2018 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Констатирано е, че дружеството е експлоатирано хотел „Айсберг Б.“, находящ се к.к. Б., първоначално по Договор за наем от 25.10.2016 г. с [фирма], а впоследствие по силата на Договор за финансов лизинг от 22.02.2016 г. с П. АД. В обекта са въведени в експлоатация 3 устройства с фискална памет за отчитане на платените продажби в брой – за ресторант-хотел „К. - Айсберг“, за рецепция хотел „К. – Айсберг“ и за лоби-бар хотел „К. – Айсберг“. От регистрираното фискално устройство за обект рецепция хотел „К. – Айсберг“ са отчитани обороти от 01.12.2015 г. до 27.11.2017 г., а от устройството за обект

лоби-бар хотел „К. – Айсберг“ – за период от 03.12.2015 г. до 26.11.2017 г. Като доказателства са представени копия на договори, ППП, фактури, счетоводни справки и др.

Въз основа на установената фактическа обстановка ревизиращият екип е приел, че не са налице доказателства за реално осъществена доставка на хотелско и ресторантьорско оборудване от [фирма] на [фирма], документирана с фактури №1..459 от 25.03.2016 г. и №1..496 от 26.03.2016 г. Изводът е формиран въз основа на следните аргументи:

1. Клаузите по Договора за покупко-продажба на хотелско оборудване от 24.03.2016 г. и Договора за отговорно пазене от 24.03.2016 г., са неизпълними. Договорите са формални, без обвързваща сила между страните. Посочено е, че в договора за покупко-продажба на хотелско оборудване не е посочено местонахождението на отделните му елементи, както и че не са установени данни за прехвърляне на правото клиентът да се разпорежда с такива. Отбелязано е, че част от спорното оборудване е трайно прикрепено към сградата - врати, вентилационна система и др., а друга част представлява консумативи - пердета, чаршафи, халати, калъфки и др. Във връзка с договора за отговорно пазене е описано, че се отдават на отговорно пазене предмети, трайно прикрепени към недвижимия имот, в който се съхраняват същите /врати, бар плотове и т.н./, като са договорени различни размери на възнаграждение.

2. [фирма] е знаело, че [фирма] е експлоатирано хотел „Айсберг“ в к. к. Б.“ първо като наемател, а впоследствие по силата на договор за финансов лизинг - дружествата са свързани лица. За периода на отдаване на оборудването на отговорно пазене от 24.03.2016 г. - датата на сключване на договора/ до 25.10.2016 г. - датата на договора за наем на същото от [фирма], то е експлоатирано от последното - отчитани са обороти от продажби в брой чрез устройства с фискална памет, въведени експлоатация в обекти рецепция хотел и лоби бар.

3. Процесното оборудване е предадено на [фирма] въз основа на договор за финансов лизинг между „АЙСБЕРГ Б. О. и П. от 22.10.2016 г. В договора е посочено, че лизинговата вещь се предава в годен за ползване вид, като в Приложение №1 е описана същата - стаи, магазини, апартаменти и т.н.

4. Не е извършено плащане по Договора за покупко-продажба на хотелско и ресторантьорско оборудване от 24.03.2016 г.

Наведени са и допълнителни доводи, че фактурите са частни писмени документи и не доказват извършването на описаните в тях доставки, както и че тежестта да докаже, че същите отразяват вярно описаните в тях стопански операции е на жалбоподателя, тъй като той черпи изгода чрез приспадане на данъчен кредит. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, през м. 06.2016 г. е отказан данъчен кредит по фактури №1..495 от 25.03.2016 г. и №1...496 от 25.03.2016 г., издадени от [фирма], в общ размер на 165 890,09 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-06-3458 от 04.06.2018 г. по описа на ТД на НАП-С.. ,т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 1729/09.11.2018 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставки от А и Л Корпорация Е. в размер на 165890,09лв за данъчен период м.06.2016г. Датата на връчване на решението е 15.11.2018г. Жалбата срещу ревизионния акт, в частта, потвърдена с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на 29.11.2018г. /стр.5 /, поради което е и допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя бе поискано събирането на допълнителни доказателства- допусната съдебно счетоводна експертиза и изслушани двама свидетели, както и писмени доказателства.

От приетото заключение на ССЕ с вещо лице Д. Г. в с.з. на 08.10.2019г се установява, че Е. Айсберг Б. ДМА Е. не е притежавало за ревизирия период лицензи, разрешителни, необходими за упражняване на дейността си. Обектът, който е стопанисвал, е наземно паркомясто 26, находящо се в кк Б. , закупено от А и Л корпорация Е. на 01.03.2016. Активите, които е ползвал, са хотелско и рестораньорско оборудване, закупено от същото дружество през м.03.2016г. За ревизирия период Айсберг Б. ДМА Е. не е имало регистрирани фискални устройства. А. И. К., ЕГН: [ЕГН]- едноличен собственик на капитала на Айсберг Б. ДМА, притежава 50% от капитала на Айсберг Б. О., с което се установява свързаност на двете дружества. Спорните доставки от А и Л корпорация Е. към Айсберг Б. ДМА Е. са отразени в счетоводствата на доставчика и жалбоподателя за периодите м.03.2016/ при доставчика/, и в м.06.2016/при жалбоподателя/. За тези периоди фактурите, издадени от и на Айсберг Б. ДМА Е., са включени в дневниците за продажби и покупки, респективно в СД за ДДС на дружествата. Жалбоподателят е упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. За предаването на стоките по процесните фактури са изготвени приемо-предавателни протоколи от 24.03.2016, без да е отразено от кого са изготвени. На протоколите има поставени печати на предал и приел на двете дружества, но не е ясно кои лица са разписали документа.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично, съответстващо на останалите писмени доказателства и неоспорено от страните.

От разпита на свидетелите Б. С. С. и Х. Р. М., проведен в с.з на 17.12.2019г., се установява, че тези лица именно са участвали в процеса по приемането и предаването на хотелското оборудване, като те извършили описа, като подписите върху приемо-предавателния протокол са на двамата управители на дружествата. Описът продължил часове, дори цял ден. В началото на годината бил сключен договор за наем на хотела и за да може той да функционира се наложило и закупуването на оборудването, което било необходимо за ползването му. Всички аспекти на сделката били осчетоводени според законодателството ни. От представения и приет като доказателство по делото протокол за запечатване на недвижими имуществва от 25.10.2018г на ЧСИ №864-стр.129-177 се установява, че при изпълнителното действие е присъствала

и Б. С., която заявила, че се намира в имота на годно правно основание като представител на Айсберг Б. ДМА Е. и също, че част от оборудването на дискотеката е собственост на това дружество, като част от описа на активите и оборудването на сградата, за което ще представи допълнителни доказателства.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса/писмени доказателства на стр.13-15/. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа. Неоснователни са доводите на жалбаподателя за допуснати съществени нарушения на процесуалните правила-действително не са спазени сроковете за издаване на РД и РА, така както са разписани в ДОПК, но посочените там срокове са инструктивни и не засягат правото на защита на ревизираното лице, което я е реализирало както по административен, така и по съдебен ред.

При така изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите правни изводи.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно

свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС, Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело№2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29,03,2012год и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/,то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК,доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване , Е. Айсберг Б. ДМА не успя да

се справи с доказателствената тежест в настоящето производство. От друга страна - приходната администрация с наличните по административната преписка писмени доказателства, поведението на доставчика на жалбоподателя успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите, свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. (решение от 06.12.2012 год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз) е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006 год относно общата система на ДДС, свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от постоянната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на които са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., С-80/11 и С-142/11).

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело М. и D., посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. Р., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Т., С-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че

членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Всъщност по делото Б. и по дело М. и D. фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013 год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Всъщност от задължителните за приходната администрация и съдилищата решения на СЕС по преюдициални запитвания и събраните в рамките на производството писмени доказателства, не доказват по категоричен начин, че именно доставчика на Е. "Айсберг Б. ДМА" – „А и Л корпорация О., е осъществил спорните доставки на родовоопределени стоки - активи за хотелско и ресторантьорско оборудване и доставка на паркомаято за съответния данъчен период.

Според съда, за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението/сделката или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от

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

Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Косвено доказателство за различно от изпълнителя лице извършило услугите по спорните фактури е отсъствието на достатъчно в качествено и количествено отношение заети лица.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства.

От една страна, както сочи и заключението на вещото лице, издадените фактури са редовни, включени са в дневниците за покупки и продажби по ЗДДС и в СД за съответните периоди, налице са и приемо-предавателни протоколи за разграничаването на родовите вещи, което се потвърждава и от разпитите на двамата свидетели в производството. От друга страна безспорните факти са, че [фирма] и [фирма] са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК - АЙСБЕРГ Б. ДМА“ Е. притежава 50% от капитала на [фирма], дружествата се представляват и управляват от едно и също лице, т.е това лице е напълно наясно с търговските и облигационни отношения в които влиза като управител и на двете дружества. В този ред на мисли следва да се посочи, че процесното оборудване на хотел Айсберг в кк Б. не е напускало територията му за периода отпреди доставката – 2015г , очевидно и по време на изпълнителните действия от ЧСИ В. Н. през октомври 2018г. През този период хотелът е бил собственост първоначално на А и Л корпорация О. до 22.02.2016, след тази дата на П. АД, като наемател на хотела е бил Айсберг Б. О. с управител А. К.-управител и на жалбоподателя. Именно поради това обстоятелство [фирма] е знаело, че [фирма] е експлоатирано хотел „Айсберг“ в к. к. Б.“ първо като наемател, а впоследствие по силата на договор за финансов лизинг с П. АД - дружествата са свързани лица. За периода на отдаване на оборудването на отговорно пазене от 24.03.2016 г. - датата на сключване

на договора с А и Л корпорация О./ до 25.10.2016 г. - датата на договора за наем на същото от [фирма], то е експлоатирано от последното - отчитани са обороти от продажби в брой чрез устройства с фискална памет, въведени експлоатация в обекти рецепция хотел и лоби бар. Процесното оборудване е предадено на [фирма] въз основа на договор за финансов лизинг между „АЙСБЕРГ Б. О. и П. от 22.10.2016 г. В договора е посочено, че лизинговата вещ се предава в годен за ползване вид, като в Приложение №1 е описана същата - стаи, магазини, апартаменти и т.н. Това най-малкото означава, че за периода от февруари 2016- когато П. АД е придобила хотела от А и Л корпорация О. до октомври същата година, не е налице промяна на собствеността по отношение на оборудването на хотела, доколкото същият е функционирал и няма данни да е имал друго оборудване. Т.е хотелът е бил експлоатиран - издавани са касови бележки от апаратите на Айсберг Б. О. през цялото време като наемател, първоначално на А и Л Корпорация О., а впоследствие по финансов лизинг от П. АД, поради което и обективно невъзможно е било оборудването в хотела да е собственост на А и Л корпорация към 24.03.2016, за да го прехвърли този доставчик на жалбоподателя. Не са констатирани обстоятелства, че от предмета на тези сделки с банката са изключени трайно прикрепените към имота врати, мебели и др., които според тезата на жалбоподателя би следвало да са в патримониума на „А и Л КОРПОРАЦИЯ О.. Отделно от изложеното, като елемент от фактическата обстановка, следва да се отбележи и обстоятелството, че [фирма] не е представило доказателства за извършено плащане по доставката по банков път, каквито аргументи излага в жалбата. В хода на производството е установено, че задължението на ревизираното дружество е прехвърлено на И. М. Н.-П., с която е сключена спогодба за погасяването му – до 05.05.2021 г.

Всичко това според настоящия състав разколебава твърдението на жалбоподателя за реалност на доставките на стоки от посоченото по горе дружество.

Предвид изложеното съдът намира, че ревизионният акт е законосъобразен и жалбата срещу него да се отхвърли като неоснователна.

При направено своевременно искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на приходната администрация се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 4188,90 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма] (понастоящем в несъстоятелност), ЕИК[ЕИК], представлявано от синдика Р. М., срещу Ревизионен акт № Р-22221517005597-091-001/15.05.2018 г., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1729/09.11.2018 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставки от [фирма], в размер на 165890,09лв за данъчен период м.06.2016 г.

ОСЪЖДА [фирма] (в несъстоятелност), ЕИК[ЕИК], представлявано от синдика Р. М., да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 4188,90 лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: