

РЕШЕНИЕ

№ 2521

гр. София, 14.05.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 05.03.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **4740** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], срещу Ревизионен акт (РА) № Р-2213-1403929-091-01 от 30.12.2014 г., издаден от Д. В. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложила ревизията и Е. М. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, потвърден с решение № 479 от 02.04.2015 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) - [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] ЕИК[ЕИК] за данъчен период м.04.2013 г., в общ размер на 51 694,22 лв., ведно с лихви за забава в размер на 8 563,53 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправните разпоредби, практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и на Върховния административен съд (ВАС) по аналогични казуси и противоречие с действителните факти. Поддържа, че в хода на ревизията са представени всички релевантни към реалността на доставките на стоки и услуги доказателства и дружеството е спазила всички разпоредби на ЗДДС, за да се признае правото му на данъчен кредит (ДК). Счита, че органите по приходите не са изпълнили добросъвестно задълженията си по чл.3 и чл.5

ДОПК, поради което не могат поради собственото си бездействие по установяване на релевантните за казуса обстоятелства, да определят допълнителни данъчни задължения. Сочи, че не са използвани всички процесуални способи за установяване на факти и обстоятелства по отношение на преките доставчици. Счита, че правото на ДК не е обвързано с действията на доставчиците му. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

В открито съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. И. Б., който моли жалбата да бъде уважена, а РА отменен. Претендира разноски по представен списък.

Ответникът Директор на ДОДОП - [населено място] оспорва жалбата чрез юрк. А. К.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1403928 от 15.05.2014 г., /връчена на 26.05.2014 г./, изменена със ЗВР № Р-2213-1403929-020-02 от 20.08.2014 г., издадени от Д. В. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода м.04.2013 г.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т. 16 на представена от ответника заповед № РД-01-552 от 07.05.2013 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Д. В. Я. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-2213-1403929-092-01/14.10.2014 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от [фирма] е подадено възражение срещу констатациите в ревизионния доклад. Същото е обсъдено като процесуално допустимо, а по същество е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-2213-1403929-091-01 от 30.12.2014 г., издаден от Д. В. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложила ревизията и Е. М. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. Извършената ревизия е по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение № 673/17.04.2014 г. на дирекция ОДОП С., с което е отменен Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/14.01.2014 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия, при спазване на дадените указания.

През ревизионния период е установено, че [фирма] е извършвало дейности, свързани с проектиране, строителство и ремонт на сгради, инсталации и съоръжения, в т.ч. реконструкция на сграда на ОУ „В. Л.”, [населено място].

Дружеството е участвало като подизпълнител на [фирма], ЕИК[ЕИК] по договор от 15.08.2012 г., според който подизпълнителят приема да извърши строително-монтажни дейности на цитирания обект със собствени материали, работна ръка, транспортни средства и инструменти. Общата стойност на договора, съгласно чл. 3, ал. 1 възлиза на 1 700 000,00 лв., като е посочено, че точната стойност се явява като сума от подписаните двустранни констативни протоколи за видовете, количествата и стойността на извършените работи, без ДДС. Срокът за изпълнение е

определен на 8 месеца /т.е. до 15.04.2013 г./ Обект „Реконструкция на ОУ „В. Л.” – [населено място] е част от Проект: BG161PO001/1.1-01/2007/067 „Ремонт и обновяване на образователни институции в [община]”, Оперативна програма “Регионално развитие” 2007 - 2013, който се финансира по Оперативна програма „Регионално развитие“.

Ревизиращият екип е приел, че на жалбоподателя не следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 51 694,22 лв., в т.ч. в размер на 33 519.40 лв. по 8 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 7 676,48 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма]; в размер на 10 498,34 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на доставките са строителни материали: външна топлоизолация; хидроизолационна лента; ръчна гипсова мазилка; гипсова вътрешна мазилка; циментова хидроизолация; дълбокопроникващ грунд; водоплътна замазка с фибри; лепилно шпакловъчна смес с топлоизолация; дюбели за топлоизолация 180мм с метален пирон за топлоизолация; ъглозащитен ПВЦ профил; армираща мрежа за фасадна топлоизолация; силикатна мазилка; двукомпонентна битумна хидроизолация; грунд; ВиК и електро материали; санитарен фаянс, гранитогрес и фаянс.

Ревизията приключва с РА № Р-2213-1403929-091-01 от 30.12.2014 г., издаден от Д. В. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложила ревизията и Е. М. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., ръководител на ревизията, в който е обсъдено възражението срещу РД, но същото е прието за неоснователно.

От страна на ревизираното дружество са представени „договори за строителство“, съответно:

- от 29.03.2013 г., сключен с [фирма];
- от 26.03.2013 г., сключен със [фирма] и
- от 28.03.2013 г., сключен с [фирма].

Констатирано е противоречие с наименованието на договорите доколкото предметът им е доставка на строителни материали, по предварителна заявка на възложителя /чл.5, ал.1/, който от своя страна е длъжен да организира транспортирането на материали от склада на изпълнителя. Издадените от доставчиците фактури са придружени със заявки и двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, в които са посочени конкретния вид на материалите, количество, цена и стойност. Представена е и търговска кореспонденция /разпечатки от електронни съобщения, между страните, относно заявени/доставени материали; документи за извършен транспорт - договор за наем на товарни автомобили, собственост на [фирма] с ЕИК[ЕИК], пътни листа, товарителници, експедиционни бележки, фактури за гориво и месечен отчет за месец април 2013 г. за изразходваното гориво, протоколи за определяне на временните норми за вида гориво. Относно лицата, участвали в транспортирането на стоките и товаро-разтоварните дейности са приложени трудови договори; извлечение от банкова сметка, документираща извършени плащания по доставките; справка /стоков поток/ за закупените материали и последващото им влагане в строителството на обект ОУ „В. Л.“, [населено място]; протокол по НАРЕДБА № 3 от 31 юли 2003 г., за съставяне на актове и протоколи по време на строителство, в който са отразени закупените и вложени материали, фактура, издадена от [фирма] на [фирма] за извършени СМР; хронологична ведомост относно обект „СМР ОУ В.Л. - [населено място]“, от която е видно, че издадените от [фирма] фактури са осчетоводени по сметка 601 „Разходи за материали“ и др.

От доставчика [фирма] не е представен договор с [фирма]. Представени са издадените фактури, заявки, приемо-предавателни протоколи, счетоводни регистри и оборотна ведомост за м. 04.2013 г., банково извлечение, фактури за предходна доставка на стоки, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. След справка в Търговския регистър органите по приходите са констатирани, че [фирма] е регистрирано на 18.04.2013 г. От представената оборотна ведомост за м. 04.2013 г. е установено, че единствените доставки на стоки са от [фирма] и [фирма]. Дебитните и кредитните обороти на сметка „Стоки“ са равни и в размер на 162 532,50 лв. и към 31.04.2014 г. салдото на сметка „Стоки“ е 0,00. От дневника за продажби за м. 04.2013 г. е констатирано, че единствен клиент за периода е [фирма]. Направен е извод, че всички стоки, фактурирани от [фирма] и [фирма] на [фирма] са фактурирани от последното дружество на [фирма].

Извършена е проверка, при която е констатирано, че на доставчика [фирма], е извършена ревизия по ЗДДС за периода от 22.04. - 31.12.2013 г., приключила с влязъл в сила РА № [ЕГН]/15.07.2014 г. В хода на ревизионното производство са представени протоколи по чл. 116, ал. 4 от ЗДДС, с които [фирма] анулира получените фактури от [фирма] и [фирма]. Протоколите са намерили отражение в дневника за покупки и справката - декларация по ЗДДС за м.05.2014 г., поради което с РА № [ЕГН]/15.07.2014 г., издаден на [фирма] е начислена лихва до 14.06.2014 г. за неправомерното ползване на данъчен кредит по посочените фактури. Предвид извършеното анулиране, органите по приходите са формирали извода, че [фирма] не е разполагал със стоки, които да продаде на [фирма].

От доставчика [фирма] за целите на насрещната проверка не е представен договор с [фирма]. Представени са копия на издадените на жалбоподателя фактури, придружени с поръчки и описи на материалите към тях; договор за транспортна услуга, сключен с „МЕДИЦИНСКИ СОФТУЕРНИ СИСТЕМИ“ Д., хронологична ведомост за периода 01.04.2013 г. до 31.05.2013 г., за фактура [ЕГН]/23.04.2013 г. Не са представени счетоводни регистри, от които да е видно осчетоводяването на другата фактура № 00000000007/24.04.2013 г. Не е представено аналитично осчетоводяване на стоката, която е фактурирана. Относно произхода на материалите са ангажирани 2 фактури от предходен доставчик Д. „Медицински софтуерни системи“. Последният е издал и фактура за транспортна услуга № [ЕГН]/29.04.2013 г. с данъчна основа 650,00 лв. и ДДС 130,00 лв.

При справка в информационния масив на НАП, органите по приходите са установили, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 22.04.2013 г., а съгласно дневника за покупки единствен доставчик за м.04.2013 г. е „МЕДИЦИНСКИ СОФТУЕРНИ СИСТЕМИ“ Д.. Въз основа на дневника за продажби, единствен клиент на [фирма] е [фирма], а фактурите за покупки и продажби са с едни и същи дати. Констатирано е, че на дружеството е извършена ревизия, вкл. за м.04.2013 г., приключила с РА № Р-2215-1402060-091-01/07.11.2014 г. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6/9 от ЗДДС, на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от Д. „МЕДИЦИНСКИ СОФТУЕРНИ СИСТЕМИ“, поради липса на реално извършени доставки.

От [фирма] са представени копия на издадените на жалбоподателя фактури, придружени със заявки и приемо-предавателни протоколи. Относно произхода на стоките са представени фактури от предходен доставчик [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Констатирано е, че на [фирма] е извършена ревизия, в т.ч. за м.04.2013 г.,

приключила с влязъл в сила РА № [ЕГН]/19.06.2014 г. По отношение на фактурите за продажби /в т.ч. издадените на [фирма]/ е приложен чл. 85 от ЗДДС. По отношение на фактурите за покупки, издадени от [фирма], на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, пфади липса на реално извършени доставки.

Органите по приходите констатирани, че представените договори с [фирма] и [фирма] са с посочени дати на сключване, предхождащи тези на регистрацията на дружествата по ДОПК. Дружествата са регистрирани по ДОПК на 18.04.2013 г., а договорите са съответно от 29.03.2013 г. и от 26.03.2013 г. Следователно, към момента на подписването на договорите [фирма] и [фирма] не са били основани, а в договорите е посочен дори ЕИК /който няма как да е бил известен към този момент/. Извършена е проверка в търговския регистър при Агенцията по вписванията предвид наличието на декларация по чл. 141, ал. 3 от Търговския закон относно името и образец на подписа на Е. М. Г., управител на [фирма] и [фирма]. В резултат на същата е установено явно различие при съпоставка с подписаните от същото лице в качеството на управител договори.

Органите по приходите са анализирани и осъществените последващи доставки от жалбоподателя към [фирма]. Установили е, че през м.04.2013 г., ревизираното дружество е издало на [фирма] три фактури, съответно:

- фактура № [ЕГН]/12.04.2013 г. с предмет „аванс” 16 666,67 лв. и ДДС 3 333,33 лв.;
- фактура № [ЕГН]/16.04.2013 г. с предмет „аванс” 16 666,67 лв. и ДДС 3 333,33 лв. и
- фактура № [ЕГН]/16.04.2013 г. с предмет „доставка по договор от 15.08.2012 г. и протокол“.

Приспаднати са авансовите плащания, в резултат на което данъчната основа е 562 882,84 лв. и ДДС 112 576,57 лв.

Във връзка с основанията за издаване на последната фактура, от [фирма] са представени и протоколи от 16.04.2013 г. за приемане на извършени СМР на обект „Реконструкция на ОУ „В. Л.“ - Ч.“, подписан между изпълнителя [фирма] и подизпълнителя „МБ И. [фирма], съгласно който към 15.04.2013 г. са извършени и подлежат на заплащане строително-монтажните дейности по договора /вкл. част АС - 566 543,26 лв. и част ОВ - 52 627,51 лв./ . Органите по приходите констатирани, че реконструкцията на ОУ „В. Л.“ е приключила и приета от [фирма] на 16.04.2013 г. Към тази дата, [фирма] и [фирма] не са основани, а и всички издадени фактури от [фирма], [фирма] и [фирма], както и заявките и приемо-предавателните протоколи за строителни материали са с дати от 23.04.2013 г. и следващи до 30.04.2014 г.

Въз основа на така формираните констатации с РА е прието, че по отношение на фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] не са налице доказателства за реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, респективно - за настъпване на данъчно събитие по реда на чл. 25 от закона. Предвид това, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС с РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 51 694,22 лв.

Съдът цени заключенията на ССЧЕ и допълнителните такива, съдебно-техническата и съдебно-автотехническата експертиза като компетентни, точно и професионално изготвени.

Видно от заключението на ССЧЕ в счетоводството на [фирма], ДДС по получените доставки по фактурите, описани в

констативно-съобразителната част, които съгласно ЗДДС са с право на данъчен кредит е документиран, като е начислен по дебита на счетоводна сметка 4531 „Начислен данък за покупките”. Доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма] са начислили ДДС за извършените доставки по фактурите, описани в констативно-съобразителна част по кредита на счетоводна сметка 4532 „Начислен ДДС за продажбите”, чрез която предприятията отчитат взаимоотношенията си с държавата, като платци на данък върху добавената стойност. В счетоводствата на доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма] няма доказателства за водена материална отчетност във връзка с доставките по процесите фактури. В счетоводството на [фирма] няма извършени записвания по сметка 520 за налични строителни материали. Закупените материали са осчетоводени директно на разход. Материалите не са намерили отражение като краткотрайни материални активи по сметките от група 30 „Сметки за стоково-материални запаси”. През периода на издаване на процесите фактури 01.04.2013 г. - 30.04.2013 г. в [фирма], [фирма] и [фирма] не е имало лица, назначени по трудов договор. За едноличните собственици на [фирма], [фирма] и [фирма] няма информация за сключени трудови договори или договори за възлагане на тяхното управление. Относно самоосигуряването на едноличните собственици на основание чл.4. ал.3 от КСО, информация се предоставя само по ЕГН на лицето.

Видно от заключението на допълнителната ССЧЕ в счетоводството на [фирма] влягането на материалите по получените доставки по фактурите, издадени от [фирма], „Строй МТ” и [фирма], описани подробно в основната експертиза, е осчетоводено по дебита на счетоводна сметка 601 „Разходи за материали”. Закупените материали са заведени аналитично, доставени са на обект ОУ „В. Л.”, [населено място] и са изписани директно като разход. Материалите, предмет на доставките, са заведени аналитично по доставчици и обекти. Те са осчетоводени като разход за СМР за реконструкция на ОУ „В. Л.”, [населено място]. Материалите са доставени директно на обекта и са отчетени като текущ разход. Набраните по сметка 601 „Разходи за материали” са приключени със сметка 611 „Разходи за сновна дейност. Чрез сметката се отчитат основните производствени разходи за основната дейност на предприятието, формиращи себестойността на продукцията. Вещото лице не можа да установи контакт с управителите на [фирма], Е., „Строй МТ” и [фирма]. На обявения адрес на седалище и управление на дружествата (еднакъв и за трите) в [населено място], [улица], [жилищен адрес] an.7 няма достъп. От допълнително предоставената информация за постоянен

и настоящ адрес на управителите е видно, че В. Н., управител на [фирма] е с адресна регистрация [населено място], И. Д., управител от 2014 г. е с адресна регистрация [населено място] и Е. Г., управител на Ел М. строй” Е. и [фирма] е с адресна регистрация [населено място]. Адресите се намират в различни краища на България. Няма гаранция, че лицата ще бъдат намерени на тези адреси. За едноличния собственик на [фирма] - В. П. Н. има подадени данни по чл.5, ал.4 от КСО за периода 01.07.2013 г. - 31.12.2013 г. е вид осигурен 10 „договор за управление и контрол”. Периодът на осигуряване не обхваща периода на издаване на процните фактури м.04.2013 г. За едноличния собственик на [фирма] и [фирма] - Е. М. Г. няма информация за декларирани данни за вид осигуряване от самоосигуряващи се лица, няма подадени данни по чл.5, ал.4 от КСО за периода 01.01. - 31.12.2013 г.

След преглед на приложената по делото документация, вещото лице по назначената тсъдебно-техническа експериза е установило наличието на необходимите документи за издаване на финалния документ за фактическо завършване на строителството - Разрешение за ползване, както и самото Разрешение за ползване на целия обект, обхващащ изпълнението на обект: „Реконструкция на ОУ „В. Л.“ - [населено място] със следните подобекти, както следва:

- „Ремонт на ел. инсталации на ОУ „В. Л.“ [населено място] и ремонт на покрива на физкултурен салон на ОУ „В. Л.“ - [населено място], съгласно Разрешение за строеж № 7/10.03.2010 г.

- „Газификация и аварийна вентилация на котелно на ОУ „В. Л.“ [населено място], съгласно Разрешение за строеж № 75/24.11.10 г.

- Подмяна на отоплителни тела и тръбна мрежа на отоплителната инсталация в ново крило на ОУ „В. Л.” - [населено място], съгласно Разрешение за строеж № 76/24.11.2010 г.

- ОУ „В. Л.“ - [населено място] - подмяна на преградни стени, санитарни възли за хора е увреждания на кота + 4,72, съгласно Разрешение за строеж № 52/24.07.2012 г.

РА е връчен по електронен път на 16.01.2015 г. и оспорен по административен ред в срока по чл.152, ал.1 ДОПК с жалба вх.№ 53-06-3647 от 30.01.2015 г. В срока по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК е постановено решение № 479 от 02.04.2015 г., с което РА е потвърден, в която част е предмет на съдебно оспорване съгласно чл.156, ал.1 ДОПК.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 30.04.2015 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от

легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт и при изпълнение на процесуалните предпоставки по чл.156, ал.1-3 ДОПК, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е **неоснователна**.

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6/9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС по спорните фактури.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в

предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, *е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки*, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция.

Респективно, липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при доставчиците, а именно - липса на подадени ГДД, липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност, които обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност.

Изцяло необосновани са доводите на жалбоподателя, че действията на доставчиците са ирелевантни към претендираното право на ДК. Вярно е, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали *самият издател* на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „G. T.“). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него. Националният съд следва да определи във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (т.34 от решение

на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С.78/12 Е.-К Е.) и в съответствие с националните правила на доказването да направи обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора (т.37 от същото решение), за целта на която преценка може да вземе предвид данни *относно предхождащи или следващи доставки* (т.38 от същото решение), като част от обективните данни за наличие или не на реални доставки.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. В този смисъл, жалбоподателят несполучливо се опитва да оправдае собствената липса на активност по ангажиране на доказателства за реалността на доставките, с възражения за допуснати при ревизията процесуални нарушения на чл.3, чл.5 и чл.6 от ДОПК. Тези доводи не съответстват на събраните в хода на ревизията доказателства по реда на чл.37, чл.45 и чл.50 ДОПК, които свидетелстват за изпълнение на задълженията на приходните органи за служебно изясняване на спора. Следва да се отбележи, че ревизираното дружество последователно в административната и в съдебната фаза на производство проявява липса на активност, въпреки дадените от съда пространни указания с определението за насрочване на делото в открито съдебно заседание, вкл. относно ролята на съда на инстанция по същество на спора.

Когато фактурите документират доставка на стоки, следва да се установи дали доставчикът е разполагал със същия вид и количество като фактурираните, както и че това количество физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага и изследването на въпроса за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т.н.

Видно от представените документи за транспортиране на част от стоките, фактурирани от [фирма], транспортът е извършен от лице, което е в прекратени трудови правоотношения с ревизираното дружество /пътни листа и заповеди с дати след 29.04.2013 г. и водач на транспортното средство Д. Т. Т., чиито трудови правоотношения с [фирма] са прекратени от 23.04.2013 г./. Следва да се обърне внимание и на

обстоятелството, че закупуването на материали от [населено място] и транспортирането им до [населено място] /около 200 км./ би имало логика при закупуване на стоките от дружество, с което жалбоподателят има дълготрайни търговски взаимоотношения, съответно ползва отстъпки, а не от такова което е основано съвсем скоро и не се наложило на пазара. Изложеното допълнително обосновава липсата на реални доставки, тъй като е в разрез с икономическата и търговска логика.

Предвид датите на сключените договори с [фирма] и [фирма] и факта, че същите не са представени от доставчиците при насрещните проверки, съдът споделя извода на ревизиращите, че договорите са антидатирани и съставени за целите на ревизионното производство. Констатирани са и явни различия между положените подписи на управителя на [фирма] и [фирма] - Е. М. Г., която е подписала документите от тези дружества, в сравнение с положения подпис върху декларацията съгл. чл. 141, ал. 3 от ТЗ. Същото се отнася и до подписите на В. П. Н. като управител на [фирма].

Изводите на приходните органи за липса на реални доставки се подкрепят и от установеното при извършените ревизии на доставчиците. В случая, не е доказано, че [фирма], [фирма] и [фирма] са разполагали със стоки от същия вид и количество, чиято собственост да прехвърлят на жалбоподателя. С протоколи по чл. 116, ал. 4 от ЗДДС, [фирма] е анулирал всички фактури за доставки на строителни материали и транспортни услуги /представени като доказателства за произход на стоките, фактурирани към жалбоподателя/. При ревизията на [фирма], поради липса на реално извършени доставки е отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от сочения като предходен доставчик „МЕДИЦИНСКИ СОФТУЕРНИ СИСТЕМИ“ Д..

Относно [фирма] по отношение на фактурите за продажби, в т.ч. за тези предмет на настоящия спор е приложен чл. 85 от ЗДДС. Досежно фактурите за доставка, издадени от предходния доставчик /”В. К.“ Е./ на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, поради липса на реални доставки. Налице са и данни за щета на бюджета по данни от ревизионните актове, издадени на [фирма] и [фирма].

Предвид установеното в хода на ревизията, съдът намира, че не е доказана и последващата реализация на стоките по спорните фактури. Заявките и приемо-предавателните протоколи между ревизираното лице и неговите доставчици са с дати, след като реконструкцията на училището за която се твърди, че са предназначени материалите е завършена. [фирма] и [фирма] са регистрирани по ДОПК, след тази дата. Този извод се подкрепя и от извършените от ревизираното лице осчетоводявания. В

тази връзка органите по приходите са констатирани, че по сметка 601 „Разходи за материали“ има само едно осчетоводяване по кредита в размер на 619 170,77 лв., представляващо изписване на разходи по фактура № 14 от 16.04.2013 г., издадена към [фирма]. В резултат на посоченото осчетоводяване на 16.04.2013 г., крайното дебитно салдо на сметката става отрицателно /-329 931,39 лв./, което означава, че по дебита на сметка 7031 - Приходи от продажби на услуги /клиент [фирма]/ са осчетоводени повече разходи отколкото дружеството реално е набрало. Това салдо постепенно е намалявано във времето с осчетоводяването на фактури, издадени след 16.04.2014 г. Горното, наред с констатираните от органите по приходите редица логически несъответствия води до извода за формално фактуриране на доставки от [фирма], [фирма] и [фирма], които не са реално извършени, с цел намаляване на ДДС за внасяне за м.04.2013 г., формиран вследствие на издадените от жалбоподателя към [фирма] фактури.

Неоснователно е и изложеното от жалбоподателя по отношение на разплащанията между предходните и преките доставчици. Въпреки, че изводът на съда не е обоснован с липсата на плащане по предходната доставка следва да се посочи, че това едновременно с констатираното при ревизиите на преките доставчици представлява допълнителен аргумент удостоверяващ, че не са осъществени реални доставки.

СЕС намира, че правото на данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка. Нито Директива 2006/112/ЕО, нито практиката на СЕС обаче ограничават по някакъв начин възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално и дали, ако е осъществена, но се разминава с отразеното във фактурата /напр. по отношение на посочения доставчик/, получателят е могъл да знае за това. Отново нито Директивата, нито практиката на СЕС, лимитират какви обективни факти от действителността, могат да бъдат анализирани за тези цели - и това е нормално, тъй като те варират значително според спецификите на конкретния случай. Липсата на доказателства за тези релевантни обстоятелства правилно е навела приходните органи на извод за липса на реални доставки на услуги по смисъла на чл.9 ЗДДС като материалноправно изискване за признаване на претендираното право на приспадане на ДК.

Съдът намира, че съвкупната преценка на доказателствата по преписката, обосновава законосъобразността на извода за липса на доставка по фактурите между спорните доставчици и жалбоподателя. Поради това, че издателите на фактурите не са действителните доставчици на тези стоки и услуги, липсват основания за начисляването на ДДС, респ. за

упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по тях.

Предметът на спорните фактури, във връзка с горепосоченото понятие за „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО, изисква за доставката на подобна обемна вещь да се създадени материални следи относно нейното съхранение, превоз и реално предаване. Липсата на такива правилно е навела приходните органи за липса на реална доставка като материалноправно изискване на признаване на правото на приспадане на ДК.

Следва да се отбележи, че не е възможно приспадането на данък, който е дължим, единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци - Решение от 13 декември 1989 г., G. Н. С-342/87, Решение от 19 септември 2000 г. S. & C. AG & Co. KG срещу F. В. и М. S. срещу F. E. С - 454/98, решение по дело С-152/02 на СЕО и т. 49 от решението по дело С-285/09 на СЕС, т. 44 от решение по съединени дела №С-80/11 и С-142/11. Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно цитираните норми на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11).

Като са достигнали до идентични правни изводи, приходните органи са постановили оспорения РА при правилно приложение на закона. Дължимо е изцяло отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 60257.75 лв. в размер на 2337.73 /две хиляди триста тридесет и седем лева и седемдесет и три стотинки/лв. на основание чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град,
I-во отделение, 21-ви състав

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-2213-1403929-091-01 от 30.12.2014 г., издаден от Д. В. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложила ревизията и Е. М. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, потвърден с решение № 479 от 02.04.2015 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) - [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] ЕИК[ЕИК] за данъчен период м.04.2013 г., в общ размер на 51 694,22 лв., ведно с лихви за забава в размер на 8 563,53 лв., общо задължения в размер на **60257.75 лв.**

ОСЪЖДА [фирма], да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП - [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 2337.73 /две хиляди триста тридесет и седем лева и седемдесет и три стотинки/ лв.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ:

