

РЕШЕНИЕ

№ 3278

гр. София, 18.05.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 20.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **7571** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано е по жалба на „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221420008080-091-001/17.11.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н. – ръководител на ревизията в частта, в която е потвърден с Решение № 1026/01.07.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установените задължения за ДДС и лихви за данъчни периоди м. 03/2020 г., м. 04/2020 г., м. 05/2020 г., м. 06/2020 г., м. 08/2020 г., м. 09/2020 г. и м. 11/2020 г. В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. Прави се искане за отмяна на ревизионния акт, потвърден с Решение 1026/01.07.2022 г.

Жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открито съдебно заседание от адв. Й., която поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски в производството. Представя списък на разноските по чл.80 от ГПК.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, платено на процесуалния представител на жалбоподателя.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

От фактическа страна.

Със Заповед (ЗВР) №Р-22221420008080-020-001/18.12.2020 г. е възложено извършване на ревизия на „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД за определяне задълженията на дружеството за ДДС за данъчните периоди от 01.02.2020 г. до 30.11.2020 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, на декларирания от дружеството електронен адрес на 20.01.2021 г., от която дата започва да тече определеният 3-месечен срок за извършване на ревизията. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221420008080-020-002/20.04.2021 г. и №Р-22221420008080-020-003/19.05.2021 г. срокът за извършване на ревизията е продължен до 18.06.2021 г.

Цитираните заповеди са издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221420008080-092-001/16.07.2021 г., който е връчен по електронен път на 28.8.2021 г. Във връзка с депозирана от ревизираното лице молба е издадено Уведомление №Р-22221420008080-РУС-001/01.09.2021 г., с което срокът за подаване на възражение и представяне на доказателства по ревизионния доклад е продължен до 08.10.2021 г. Срещу РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №Р-22221420008080-В.-001/06.10.2021 г. Същото е обсъдено от ревизиращия екип и преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221420008080-091-001/17.11.2021 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 13.01.2022 г.

Настоящата ревизия е първа за посочените периоди и вид задължения.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), като в отговор са представени доказателства само по първото ИПДПОЗЛ.

Извършени са насрещни проверки на „СЛАВМЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МАВЕРИК 13“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ХИДРОМАТ“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Резултатите от контролните действия са отразени в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП).

Във връзка с мотивирано искане на ревизиращия екип и на основание чл. 121, ал. 1 от ДОПК е издадено Постановление №С210022-023-0001969/14.07.2021 г., с което са наложени предварителни обезпечителни мерки – запор върху банкови сметки и МПС. Извършени са проверки на данни в информационната система на НАП.

При ревизията е установено, че „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД е вписано в Търговския регистър на 08.04.2013 г. и регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 05.08.2013 г. Основната дейност на дружеството е свързана с извършване на СМР, монтаж и демонтаж на хидро- и топлоизолации. През ревизираните периоди дружеството е декларирало сключени трудови договори с 2 лица, назначени на съответстващи длъжности. Констатирано е, че търговецът не притежава регистриран ЕКАФП.

За ревизираните периоди „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД е декларирало извършени облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, свързани с основната дейност, за които са издадени фактури и е начислен ДДС. В хода на ревизията не са констатирани основания за извършване на корекции на декларираните данни за извършените доставки и начисления данък.

По отношение на получените доставки и данъчния кредит са направени констатации, че „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставка на хидро- и топлоизолация, канцеларски материали, горива, битумен грунд, битумни керемиди, воалит, СМР, куриерски и счетоводни услуги и други. Фактурите са включени в дневниците за покупки на ревизираното дружество и съответно в справките-декларации по ЗДДС.

Констатирано е още, че ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 59 501,00 лв. по фактури за доставки на строителни материали и СМР, издадени от доставчици с рисков профил, в т.ч.:

- в размер на 8 837,00 лв. по 6 фактури, издадени от „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД, с предмет на доставките „СМР по договор“;
- в размер на 11 664,00 лв. по 2 фактури, издадени от „МАВЕРИК 13“ ЕООД, от които 1 фактура с предмет на доставката „СМР по договор“ и 1 фактура с предмет на доставката „покупка на материали“ и
- в размер на 39 000,00 лв. по 8 фактури, издадени от „СЛАВМЕТ“ ЕООД, с предмет на доставките „покупка на материали по опис“.

С оглед установеното, от ревизирания субект са изискани доказателства и писмени обяснения конкретно по отношение на цитираните доставчици. Според дадените писмени обяснения, процесните доставки касаят извършване на СМР на обекти в [населено място] – складове „И.“ и комплекс от еднофамилни жилищни сгради „Царско село“. Плащанията са осъществявани основно в брой. Търговската кореспонденция е водена лично и по телефон между управителите на дружествата. За всички доставки се твърди, че са извършени за сметка на съответния доставчик и с негов транспорт до посочените обекти. Приложени са копия на документи, в т.ч.: фактури, издадени от „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД, ведно с договори за СМР, количествено-стойностни сметки и фискални бонове; фактури, издадени от „МАВЕРИК 13“ ЕООД; фактури, издадени от „СЛАВМЕТ“ ЕООД, и фискални бонове към тези, които са на стойност до 10 000 лв. Не са представени договорите за СМР и доставка на материали, сключени с „МАВЕРИК 13“ ЕООД, както и платежни документи, удостоверяващи извършени плащания между страните. Не са представени описи на стоките към фактурите за доставка на материали, издадени от „СЛАВМЕТ“ ЕООД, и доказателства за извършени плащания по две фактури (№37 и №42), чиято стойност надвишава 10 000 лв. Приложени са счетоводни справки и регистри и оборотни ведомости.

Ангажираните от ревизирания субект доказателства са преценени от ревизиращите

като спорни и недостатъчни, за да обосноват реалността на фактурираните доставки. Предвид горното са извършени насрещни проверки на посочените доставчици. Изготвените ИПДПОЗЛ са връчени по електронен път на „МАВЕРИК 13“ ЕООД и „СЛАВМЕТ“ ЕООД и по реда на чл. 32 от ДОПК на „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД. В отговор „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД и „МАВЕРИК 13“ ЕООД не са представили никакви доказателства.

От „СЛАВМЕТ“ ЕООД са ангажирани договор за доставка, фактури, фискални бонове, приемо-предавателни протоколи, аналитичен регистър на счетоводна сметка 411 „Клиенти“, писмени обяснения. Дружеството е декларирало писмено, че дейността му е свързана с доставка на материали, стоки, СМР. Посочено е, че в конкретния случай транспортът е за сметка на „СЛАВМЕТ“ ЕООД и е осъществен с бус „ПЕЖО БОКСЕР“ с рег. [рег.номер на МПС]. Стоките са натоварени от склад в [населено място], [улица] доставени на клиента в складова база „К.“ – И.. Фактически извършител на доставките бил В. И. Г. с ЕГН 760624****.

Всички събрани доказателства, касаещи спорните доставки, са обсъдени от органите по приходите в съпоставка с данните от информационната система на НАП. Установено е, че проверените дружества са с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на органи по приходите при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Издадените от тях фактури с получател „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД са отразени в дневниците за продажби по ЗДДС. Проверка в служебно достъпните регистри е показала, че „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД и „СЛАВМЕТ“ ЕООД не са разполагали с персонал, нает по трудови правоотношения. По отношение на „МАВЕРИК 13“ ЕООД е констатирано, че в периода на фактуриране е декларирало сключени 4 трудови договора с лица, наети на длъжности с код по К. 4120 – „Строителство на жилищни и нежилищни сгради“. Нито едно от проверените дружества не е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО) за отчетната 2020 г. При извършените насрещни проверки на преките доставчици не е установено наличие на ресурсна обезпеченост за извършване на спорните доставки, не са декларирани обекти и складове, от които се извършва стопанската дейност. Не са представени регистри за счетоводно и аналитично отчитане, не е осигурен достъп до счетоводните регистри и първични документи в оригинал. Липсва информация къде и от кого е натоварена и съответно разтоварена стоката и от/в чия база. Не са ангажирани доказателства във връзка с извършен транспорт на стоките и други документи, относими към конкретните доставки. Не са представени данни за предходни доставчици. За всички доставчици е установено, че в дневниците си за покупки са отразили доставки от рискови субекти. Изложени са допълнителни съображения, свързани с наличие на задължения, проведени ревизионни производства, отчетени/неотчетени обороти с ЕКАФП и т.н.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели, че реалното изпълнение на фактурираните от цитираните дружества доставки на СМР и материали не е доказано, независимо от издадените данъчни фактури. Въз основа на събраните доказателства е формиран извод за липса на кадрови, технически и материален потенциал на доставчиците.

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6/9 от с.з., на „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 59 501,00 лв. по всички фактури, издадени от „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД, „МАВЕРИК 13“ ЕООД и „СЛАВМЕТ“ ЕООД.

С оглед извършените корекции и на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са начислени лихви в общ размер на 6 500,01 лв.

РА е оспорен по административен ред, като с Решение № 1026/01.07.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, е потвърден относно установените задължения за ДДС и лихви за данъчни периоди м. 03/2020 г., м. 04/2020 г., м. 05/2020 г., м. 06/2020 г., м. 08/2020 г., м. 09/2020 г. и м. 11/2020 г.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образеца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС и ЗКПО с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № №Р-22221420008080-092-001/16.07.2021 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД не е заявено от ревизираното лице, поради което липсата на негово обсъждане в РА не е формален порок по чл. 120, ал. 2, изр. 2 ДОПК.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на Заповед (ЗВР) №Р-22221420008080-020-001/18.12.2020 г., Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221420008080-020-002/20.04.2021 г. и №Р-22221420008080-020-003/ 19.05.2021 г. Цитираните заповеди са издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. И трите заповеди имат задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /със ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки.

Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен РД, съдържанието на който съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с разпореждане от 19.09.2022 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие

(чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б."а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /"...действителното извършване на облагаемата сделка..." според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха третото и четвъртото условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, 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

облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „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 стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индигия за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индигии биха могли да обезпечат тежашото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

С оглед яснота и избягване преповтаряне на правни мотиви, следващите правни изводи са обособени според естеството на престациите – доставки на стоки, а не по данъчни периоди или доставчици.

В разглеждания случай се установява притежаване от РЛ на издадени данъчни

фактури за стоки от следните доставчици: „СЛАВМЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МАВЕРИК 13“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ХИДРОМАТ“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] –

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., G. Н. BV срещу Staatssecretaris van Financiën /C-342/87, R., стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и Manfred S. срещу Finanzamt Esslingen /C - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателът е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.).

Констатирано е, че ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 59 501,00 лв. по фактури за доставки на строителни материали и СМР, в т.ч.:

- в размер на 8 837,00 лв. по 6 фактури, издадени от „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД, с предмет на доставките „СМР по договор“;
- в размер на 11 664,00 лв. по 2 фактури, издадени от „МАВЕРИК 13“ ЕООД, от които 1 фактура с предмет на доставката „СМР по договор“ и 1 фактура с предмет на доставката „покупка на материали“ и
- в размер на 39 000,00 лв. по 8 фактури, издадени от „СЛАВМЕТ“ ЕООД, с предмет на доставките „покупка на материали по опис“.

Установено е, че основната дейност на дружеството е свързана с извършване на СМР, монтаж и демонтаж на хидро- и топлоизолации. През ревизираните периоди дружеството е декларирало сключени трудови договори с 2 лица, назначени на съответстващи длъжности. За ревизираните периоди е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от гореописаните доставчици, с предмет: хидро- и топлоизолация, канцеларски материали, горива, битумен грунд, битумни керемиди, воалит, СМР, куриерски и счетоводни услуги и други.

От ревизираното дружество са дадени писмени обяснения, че процесите доставки касаят извършване на СМР на обекти в [населено място] - складове „И.“ и комплекс от еднофамилни жилищни сгради „Царско село“. Плащанията са осъществявани основно в брой. Търговската кореспонденция е водена лично и по телефон между управителите на дружествата. За всички доставки се твърди, че са извършени за сметка на съответния доставчик и с негов транспорт до посочените обекти. Приложени са копия на документи, в т.ч.: фактури, издадени от „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД, ведно с договори за СМР, количествено-стойностни сметки и фискални бонове; фактури, издадени от „МАВЕРИК 13“ ЕООД; фактури, издадени от „СЛАВМЕТ“ ЕООД, и фискални бонове към тези, които са на стойност до 10 000 лв. Не са представени договорите за СМР и доставка на материали, сключени с „МАВЕРИК 13“ ЕООД, както и платежни документи, удостоверяващи извършени плащания между страните. Не са представени описи на стоките към фактурите за доставка на

материали, издадени от „СЛАВМЕТ“ ЕООД, и доказателства за извършени плащания по две фактури (№37 и №42), чиято стойност надвишава 10 000 лв.

На доставчиците са извършени насрещни проверки, в отговор на които доказателства представя само „СЛАВМЕТ“ ЕООД, а именно договор за доставка, фактури, фискални бонове, приемо-предавателни протоколи, аналитичен регистър на счетоводна сметка 411 „Клиенти“, писмени обяснения. Дружеството е декларирало писмено, че дейността му е свързана с доставка на материали, стоки, СМР. Посочено е, че в конкретния случай транспортът е за сметка на „СЛАВМЕТ“ ЕООД и е осъществен с бус „ПЕЖО БОКСЕР“ с рег. [рег.номер на МПС] . Стоките са натоварени от склад в [населено място], [улица] доставени на клиента в складова база „К.“ - И.. Фактически извършител на доставките бил В. И. Г. с ЕГН 760624****.

Така в хода на съдебното производство не се събраха доказателства, които да оборят констатациите на органите по приходите за липса на реално извършени доставки. От приетото по делото заключение по ССЕ се установява, че спорните фактури са включени в отчетните регистри на доставчици, който факт не е спорен. По никакъв начин не се установява, обаче че спорните стоки са вложени в конкретни обекти, тоест, че е налице последваща реализация на стоките. Относно плащания по доставките, вещото лице сочи, че не са приложени банкови документи за разплащане, а за някои са представени фискални бонове. Осчетоводяването на материалите е извършено чрез дебитиране на сметка 601, тоест осчетоводени са директно като разход, който факт не позволява да се проследи стоките впоследствие дали и къде евентуално са вложени. По отношение фактурите, издадени от „МАВЕРИК - 13“ ЕООД, вещото лице сочи, че няма данни за осчетоводяване.

Относно допуснатия до разпит свидетел, същият сочи, че е бил служител на жалбоподателя и е работел на негови обекти, като посочва два. Заявява, след поставен от процесуалния представител на жалбоподателя въпрос, че работодателят му е работил със спорните доставчици, чийто служители са изпълнили спорните СМР. От приетите в хода на ревизията документи и справки обаче се установява, че „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД и „СЛАВМЕТ“ ЕООД не са разполагали с кадрови потенциал. Не става ясно откъде свидетелят е наясно чии служители са били евентуално работниците, след като самият той е работник и не извършва какъв и да било контрол, а още по-малко на какво основание „са се чували по телефона“ с представител на спорните доставчици. Относно поставен от ответника въпрос с какъв транспорт са превозени стоките от „СЛАВМЕТ“ ЕООД, същият сочи, че „с бусчета“. Същевременно от приетите доказателства по делото се установява, че дружеството-жалбоподател не разполага с транспортни средства. Поради изложеното, съдът не кредитира показанията на този свидетел, доколкото същите са в пълно противоречие с останалия приет и ценен доказателствен материал, а същевременно показанията на този свидетел по никакъв начин не могат да превъзмогнат липсата на преки писмени доказателства за извършени доставки на СМР, нито доставките на стоки, за които, освен че няма данни за произхода им, няма доказателства за транспортирането им, предаването им, влагането им и т.н.

Видно от ангажираните в хода на ревизията фактури, в същите като предмет на доставките е посочено единствено „материали по опис“. Самите описи не са представени от ревизираното лице. Не е представена и аналитична счетоводна отчетност на сметки, в/от които са заприходени и изписани процесите стоки/материали. Както се посочи, стоките са заведени по сметка 601, без да преминат

през активна сметка от група 30, като няма данни впоследствие за изписването им, а още по-малко аналитично по обекти. Извод за влагането и изписването на стоките не е направен и от вещото лице. Що се касае до строителните услуги, не са представени доказателства за чия сметка са стоките, как са транспортирани до обекти в С., къде са съхранявани, предадени впоследствие, не са налице доказателства за направени заявки, респективно какво количество е поръчано.

Поради изложеното, съдът намира, че в хода на съдебното производство от жалбоподателя не се доказва в условията на пълно и главно доказване, че между него и „ЛЕВЪЛ МС“ ЕООД, „МАВЕРИК 13“ ЕООД и „СЛАВМЕТ“ ЕООД са били осъществени реални търговски правоотношения, респективно, че на извършени реални стопански операции.

С оглед на така изложеното по-горе се налага извод за липса на доставки на стоки по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС, доколкото не се доказва както, че доставчиците са разполагали със съответните стоки, така и че реално са се разпоредили със същите в полза на жалбоподателя.

В обобщение следва, че липсата на преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е могло да обезпечи още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства (договори, приемо-предавателни протоколи, стокони разписки, протоколи за извършена работа и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за неуспешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Само като индиция (а не и като пряко доказателство), подкрепяща извода за нереалност на доставките е и фактът, че само едно от дружествата-доставчици са представили документи за целите на извършените насрещни проверки, а останалите не са намерени, за да бъдат установени релевантни факти и обстоятелства в техните счетоводства. Неоткриването им на адресите на управление само по себе си не може да формира изводи във вреда на ревизираното лице, но доказателствената празнота следва да се цени наред с всички останали факти и обстоятелства, установени по време на данъчната ревизия. В случая обстоятелството на ненамирането на останалите от доставчиците на адресите, обсъдено съвкупно с фактите, разгледани по-горе в мотивите на настоящото решение утвърждава извода за недоказана реалност на процесните доставки.

Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 900 лв. , определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221420008080-091-001/17.11.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н. – ръководител на ревизията в частта, в която е потвърден с Решение № 1026/01.07.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установените задължения за ДДС и лихви за данъчни периоди м. 03/2020 г., м. 04/2020 г., м. 05/2020 г., м. 06/2020 г., м. 08/2020 г., м. 09/2020 г. и м. 11/2020 г. в размер на 59 501,00 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 6 500,01 лв.

ОСЪЖДА „МК ИЗОСИСТЕМС 13“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Териториална дирекция на НАП С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 900 лв. по Наредба № 1/9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: