

РЕШЕНИЕ

№ 1772

гр. София, 18.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 18.12.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **4889** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ДЕКОРАЛ ЛАЙН” ЕООД,[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. 1, ет. 1, ап. 1 чрез адвокат Р. И. С., в качеството на упълномощено лице, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221022003049-091-001/18.01.2023 г., издаден от П. Г. Г. – орган, възложил ревизията и Т. Б. Н. – ръководител на ревизията и потвърден с Решение № 450/10.04.2023 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, с който са определени задължения, произтичащи от установени допълнителни задължения за данъчни периоди от м. 02.2020 г. до м. 03.2020 г., м. 05.2020 г., м. 07.2020 г., от м. 10.2020 г. до м. 03.2021 г., от м. 06.2021 г. до м. 07.2021 г., м. 12.2021 г. и от м. 02.2022 г. до м. 03.2022 г. в общ размер на 60 854,35 лв., ведно с лихви за просрочие в размер на 9 297,22 лв. по фактури, издадени от „Т. ВАИ ЕКСПОРТ“ Е. с ЕИК[ЕИК], „ГЛАБУЛ М.“ Е. с ЕИК[ЕИК], „САМОГОН“ Е. с ЕИК[ЕИК], „Е. ЕФИШЪНСИ“ Е. с ЕИК[ЕИК] и „ЕКРОС“ Е. с ЕИК[ЕИК].

Жалбоподателят излага съображения, че при издаването на РА, ревизиращите са допуснали съществени процесуални нарушения, като не са събрали, обсъдили и приложил всички относими към ревизионното производство доказателства, поради което са достигнали до неверни правни изводи, а оттам и до незаконосъобразност и неправилност на издадения РА. Счита, че в хода на производството са представени надлежни доказателства относно реалността на фактурираната доставка. Позовава се на практика на СЕС. Искането до съда е за отмяна на РА.

В проведеното по делото съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, чрез адвокат С., поддържа жалбата. Претендира присъждане на разносните по делото, съобразно представен списък.

Ответникът - директор на Дирекция „ОДОП“ – С., редовно уведомен, чрез юрк. Н. оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена по мотиви изложени в решението на директора на ОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява и не изразява становище.

Административен съд София-град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Не е спорно, че основна дейност на жалбоподателя „ДЕКОРАЛ ЛАЙН“ ЕООД през ревизирия период е работа по проект, свързан с ремонтиране, обзавеждане и монтажни дейности за няколко търговски обекта с „ЕЛ СИ УАЙКИКИ РИТЕЙЛ БИ ДЖИ“ ЕООД, съгласно сключени договори.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022003049-020-001/21.06.2022 г., връчена по електронен път на 05.07.2022 г., изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221022003049-020-002/24.08.2022 г., №Р-22221022003049-020-003/03.10.2022 г. и №Р-22221022003049-020-004/02.11.2022 г., издадени от П. Г. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-91/21.02.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ДЕКОРАЛ ЛАЙН“ ЕООД, за установяване на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2020 г. до 31.05.2022 г.

Във вр. с установяване спазването на изискванията на ЗДДС, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221022003049-040-001/04.07.2022 г., с което са изискани първични, счетоводни, търговски и други документи, в т. ч. по доставките на процесните доставчици. В оказаният срок такива са представени.

С Протокол №1834949 от 17.11.2022 г. е документирано посещение в счетоводството на ревизираното лице за преглед на документи в оригинал.

Ревизирият екип е констатирал, че през периодите, обхванати от ревизията, „ДЕКОРАЛ ЛАЙН“ ЕООД е упражнило право на данъчен кредит по доставки от „Т. ВАИ ЕКСПОРТ“ Е., „ГЛАБУЛ М.“ Е., „САМОГОН“ Е., „Е. ЕФИШЪНСИ“ Е. и „ЕКРОС“ Е.. На посочените доставчици са извършени насрещни проверки, документираны с протоколи, подробно описани в РД.

В резултат на извършените процесуални действия и след анализ на събраните доказателства, органът по приходите е направил следните фактически констатации, довели до промяна на декларираните от ревизираното дружество резултати, както следва:

1. За данъчни периоди м. 02.2020 г., м. 03.2020 г., м.05.2020 г. и м. 07.2020 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 3 778,49 лв. по 5

фактури, издадени от „Е. ЕФИШЪНСИ“ Е., с посочен предмет – услуги.
Съгласно констатациите на ПИНП №П-22221022212192-141-001/09.12.2022 г. е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22221022212192-040-001/18.11.2022 г., връчено електронно на 18.11.2022 г. В определеният срок са представени следните документи: спорните фактури, приемо-предавателни протоколи към тях, в които са конкретизирани извършените услуги, Договор за услуги №2020032 от 12.02.2020 г. за изграждане на електрическа инсталация по съгласувано задание на възложителя магазин „DEFACTO“ Moll of SERDIKA CENTUR, [улица], [населено място] на обща стойност – 14_258,44 лв., банкови извлечения за извършено плащане по фактурите, оборотни ведомости, счетоводни регистри на сметки 4532, 411, 421, 2041, 703, 604, 605, фактури от предходни доставчици „КИМТЕХ БЪЛГАРИЯ ООД, „ШПРАК ТЕХНИК“ ЕООД, ДЕЛИТА“ ЕООД, „СТРОЙРЕНТ“ ЕООД, „МЕГАЛАН“ ООД, „ТЕХНОПОЛИС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ЕЛ ЕНЕРДЖИ 03“ ЕООД и „КАДЕМЛИЯ“ ЕООД.

Съгласно обяснения от управителя на проверяваното лице основният предмет на дейност на дружеството е предоставяне на услуги по строително-монтажни работи, основно при довършителни такива, изграждане на електро и електронни инсталации и други подобни. Обяснено е, че трудовата обезпеченост за осъществяване на доставките е посредством лично участие, отнасящо се до организационната обезпеченост, както и наето лице по трудово правоотношение - Ц. Й. К., на длъжност „електротехник, поддръжка на сгради“. Основен изпълнител, както и лице осигуряващо необходимата компетентност за обезпечаване на извършваните доставки е съпруга на управителката инж. В. А. Мемиев, притежаващ необходимият опит и компетентност, за което свидетелства и диплом за завършено висше образование в МГУ „Св. И. Р.“ със специалност „Енергетика и електрообзавеждане“. Цитираното лице е действало по силата на устен договор за поръчка по чл. 280 от ЗЗД, за което не е уговорено възнаграждение, на основание чл. 286 от ЗЗД, т. е безвъзмездно /pro bono/.

Установено е, че в дружеството има наето едно лице по трудово правоотношение на длъжност – поддръжка на сгради. Спорните фактури са намерили отражение в СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

От страна на ревизираното лице са представени идентични доказателства. Предмета на спорните фактури е авансово плащане по оферта №59, розетка RJ45 LCS2, рамка L. серия Nilae бяло тройна, рамка L. серия Nilae бяло двойна, монтаж на светещи рекламни табели, монтаж на LED луна 35 W,220 V,400 K, монтаж на озвучители, Канала Learand 105/80/50 и калак, комплект L. серия Mosaic червен + лицева носеща папка, комплект L. серия Mosaic бял + лицева и носеща рамка, монтиране на пожарен бутон, монтаж на LED луна 35 W,220 V,400 K, доставка и монтаж на вентилатор, монтаж на LED екран, монтаж и връзване на ТВ приемник, СМР за преградна стена пред фасада на магазин, монтаж на осветително тяло.

2. За данъчни периоди м. 10.2020 г., м. 12.2020 г., м. 01.2021 г. и м. 02.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 32_542,92 лв. по 4 фактури, издадени от „ЕКРОС“ Е., с посочен предмет – услуги по договор.

Съгласно констатациите на ПИНП №П-22221022212193-141-001/09.12.2022 г. е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22221022212193-040-001/18.11.2022 г., връчено електронно на 23.11.2022 г. В определеният срок са представени следните документи: спорните фактури, Договор за сътрудничество от 22.10.2020 г. за монтажни работи в

LKW С., Б., България и Договор за сътрудничество от 04.01.2021 г. за монтажни работи в LKW К., България, банкови извлечения за извършено плащане, обратна ведомост, хронологични справки на счетоводни сметки 7033, 4012, 302, 602, 601, 421, 651; 4532, 401; трудов договор от 21.10.2020 г. сключен с А. М. Р. на длъжност технически организатор, договори, протоколи и фактури от предходни доставчици „АРТ СТУДИО 8“ ЕООД, „МЕГА ДИЗАЙН Д“ ООД, „САМОГОН“ ЕООД, „ЕЪР ЛУКС СИСТЕМИ“ ЕООД, YALCINLAR MEKANIK. S..TIC.L..ST1: №YLC2021000000003/05.01.2021, CENC T. ULUSLARASI NAKLIYE GUMRUKLEME, платежни нареждания, СМР, паркинг лист.

От представените писмени обяснения е установено, че основната дейност на доставчика е спедиторска и логистична дейност, търговско представителство и посредничество на български и чужди дружества в страната и чужбина. Издадените фактури към ревизираното лице са във връзка със сключените договори за сътрудничество с „ДЕКОРАЛ ЛАЙН“ ЕООД. За да изпълни поетите ангажименти от своя страна „ЕРГОС“ ЕООД е сключил договори с подизпълнители за извършване на СМР и доставка на материали. Строителните материали са предоставени на обект - магазин на LC WIKIKI БЪЛГАРИЯ намиращ се в [населено място] и [населено място].

В дружеството има наето едно лице по трудово правоотношение на длъжност – технически организатор. Спорните фактури са намерили отражение в СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

Представените от ревизираното лице документи са спорните фактури, договори сътрудничество от 22.10.2020 г. и 04.01.2021 г., счетоводни регистри.

3. За данъчни периоди м. 11.2020 г., м. 12.2020 г., м. 06.2021 г., м. 07.2021 г., м. 02.2022 г. и м. 03.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 16 550,00 лв. по 6 фактури, издадени от „ГЛАБУЛ М.“ Е., с посочен предмет – услуги по договор.

Съгласно констатациите на ПИНП №П-22220522134640-141-001/17.08.2022 г. до лицето е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22220522134640-040-001/28.07.2022 г., връчено електронно на 01.08.2022 г. В определеният срок са представени следните документи: главна книга за периода от 01.11.2020 г. до 31.03.2022 г. и справки за разплащане по фактурите с клиент „ДЕКОРАЛ ЛАЙН“ ЕООД.

Установено е, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС лице, считано от 03.05.2022 г. Наетите по трудови правоотношения пет лица са на длъжност работник полагане на асфалт. Спорните фактури са намерили отражение в СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

Представените от ревизираното лице документи са спорните фактури с посочен предмет – СМР /доставка и монтаж на плочи, услуга с вишка, доставка на бои/мазилка, редене на теракот, полагане на фаянс и теракот санитарен възел, полагане на теракот стъпала, полагане на теракот вход, полагане на плочи под и стени и др.; счетоводни регистри.

4. За данъчен период м. 03.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 240,70 лв. по фактура №900..5/01.03.2021 г., издадена от „Т. ВАИ ЕКСПОРТ“ Е., с посочен предмет – услуги.

Съгласно констатациите на ПИНП №П-22221322134641-141-001/17.08.2022 г. до лицето е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № П-22221322134641-040-001/28.07.2022 г., връчено електронно на 01.08.2022 г. В определеният срок са представени следните

документи: главна книга за периода от 01.03.2021 г. до 31.03.2021 г. и справки за разплащане по фактурата с клиент „ДЕКОРАЛ ЛАЙН“ ЕООД.

Установено е, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 27.03.2022 г. Няма наети по трудови правоотношения лица. Не са подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи от нетрудови правоотношения. Спорната фактура е намерила отражение в СД по ЗДДС за съответния данъчен период. На дружеството е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с РА №Р-22221321007536-091-001/12.07.2022 г. и установени задължения.

Представените от ревизираното лице документи са спорната фактура, с предмет на доставка - протокол №1 от 25.02.2021 г., фискален бон към фактурата, Протокол №1 от 25.02.2021 г., счетоводни регистри. Според съдържанието на представения Протокол на 25.02.2021 г. от доставчика са извършени монтаж в магазин ЕЛ СИ У., находящ се в [населено място], както следва: контролен панел с един контур -1 бр., оловно –киселинен акумулатор - 2 бр., пожароизвестител - оптичен, димен - 38 бр., пожароизвестител –комбиниран 2 бр., пожароизвестител –ръчен 3 бр., кутия за ръчен пожароизвестител -3 бр., конвекционална сирена с лампа-7 бр.,а Адресируем I/O модул -1 бр.

5. За данъчни периоди м. 12.2021 г., м. 02.2022 г. и м. 03.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на б_742,32 лв. по 3 фактури, издадени от „САМОГОН“ Е., с посочен предмет – услуги по договор.

Съгласно констатациите на ПИНП №П-22221022211166-141-001/08.12.2022 г. е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22221022211166-040-001/18.11.2022 г., връчено електронно на 23.11.2022 г. В определеният срок са представени следните документи: спорните фактури, Договор за сътрудничество от 01.12.2021 г. и 01.03.2022 г. за монтажни работи в LKW, България, В. Т. МОЛ ЛСВВ, банкови извлечения за извършено плащане.

Установено е, че в дружеството няма наети по трудови правоотношения лица. Не са подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи от нетрудови правоотношения. Спорните фактури са намерили отражение в СД по ЗДДС за съответния данъчен период.

Представените от ревизираното лице документи са спорните фактури, договори за сътрудничество от 01.12.2021 г. и 01.03.2022 г., счетоводни регистри.

След анализ на събраните в хода на ревизията доказателства и извършени служебни проверки в информационната система на НАП, органите по приходите са установили, че за ревизираното лице не е налице правото на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, издадени от „Т. ВАИ ЕКСПОРТ“ Е., „ГЛАБУЛ М.“ Е., „САМОГОН“ Е., „Е. ЕФИШЪНСИ“ Е. и „ЕКРОС“ Е..

Във връзка с гореизложеното ревизиращият екип е преценил, че не са ангажирани достатъчно убедителни доказателства, които да обосноват извод за реално извършени доставки по процесните фактури за услуги, издадени от цитираните дружества.

На основание чл. 68, ал. 1, т.1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер 60 854,35 лв. по фактурите, издадени от „Т. ВАИ ЕКСПОРТ“ Е., „ГЛАБУЛ М.“ Е., „САМОГОН“ Е., „Е. ЕФИШЪНСИ“ Е. и „ЕКРОС“ Е..

За резултатите от ревизията е издаден /РД/ №Р-22221022003049-092-001/15.12.2022 г., връчен на 20.12.2022 г.

В законовоустановения срок е дружеството не подадено възражение. Ревизията е

приключила с РА №Р-22221022003049-091-001/18.01.2023 г., издаден от П. Г. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Т. Б. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 18.01.2022 г.

Същият е оспорен и потвърден с Решение 450/10.04.2023 г.

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

В хода на съдебното производство е назначена и изготвена съдебно –счетоводна експертиза от вещо лице В. Д. Б.. Заключение по ССЧЕ е прието от страните без възражения. Вещото лице е работило по представените по делото доказателства ас административната преписка.

Съдът кредитира приетото заключение на вещото лице по ССЧЕ като обективно и компетентно изготвено, съдържащо подробен отговор на поставените й задачи. Всички документи, по които е работило вещото лице са приети към доказателствения материал по делото.

С цел изясняване на спорни обстоятелства по делото съдът е провел разпит на свидетеля Надред Л. М., който обяснява, че работи във фирма „Декорал лайн“ ЕООД от 2019 година, като техническо лице на трудов договор. Фирмата е създадена от 2018 година. Занимава се с интериорен дизайн на магазини. Пояснява, че Фирмите „Самогон“, „Екрос“ са им били препоръчани от възложителя. Работили са с тях и преди и в Турция. Познават един от собствениците, който е с двойно гражданство. Обяснява, че в България са построили повече от 30 магазина, като от тях са направили около 10 магазина. Контактът с фирмите е от техния възложител. „Е. Ефишънси“ и я е препоръчал управителя на МОЛ С.. Всяка от фирмите правила различни части от магазините, като собственикът на тази фирма е техническа поддръжка в МОЛ С.. По нататък от свидетелските му показания се установява, че в Р. МОЛ са направили още един магазин с „Е. Ефишънси“, които се занимавали с електричеството и ел. оборудването. Фирма „Т. Експорт“ са занимавала с пожарната инсталация, като последната фирма им е била предложена от албански гражданин - инженер, който работи за възложителя в Турция. Предложили са им я за обекта в К.. За „Г. мел“ посочва, че като са правили магазина в [жк]срещу К., е трябвало да отворят една врата директно за тротоара и намерят фирма, която се занимава с тротоарни плочки. Като се е придвижвал от хотела до работния обект е забелязал работници, които са поставяли тротоарни плочки. Лично се е запознал със собственика А. Н.. На въпроси зададени му от ответната страна е отговорил, че в града, в който работят се опитват да работят с местни доставчици на материали. Горепосочените фирми се занимавали с изграждането, а не с материали. Пояснява, че той координатор и като такъв координира тези неща. На място се осигурявали материалите. Работниците си ги транспортирали, а той е координирал нещата, за да няма струпане и да може да се работи. От Турция идвал възложителя и проверявал материалите, които се използват. Оценката на работата я давал възложителя и стриктно следял процесите на работата.

Тристранно се случвали нещата - възложител, изпълнител и подизпълнител и се изготвяли приемо – предавателните протоколи. Собственикът на дружеството жалбоподател е имал регистрирана и друга фирма в Х.. Той осъществявал една и съща дейност в 10 държави. Няколко бригади и се налагало да ползваме подизпълнители. Тъй като собственикът не живеел в България, няколко капацитет и се налагало да ползват подизпълнител.

По делото са приети представените писмени доказателства с административната преписка, както и тези допълнително представени в съдебни заседания по делото.

По приложимото право.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно издадената заповед от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

В законоустановения срок по чл.117, ал.5 от ДОПК е постъпило възражение срещу доклада. Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА от органа по приходите. РА е връчен надлежно. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който

го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Относно определените задължения по ЗДДС.

Предметът на спор между страните е непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 60 854,35 лв. „Т. ВАИ ЕКСПОРТ“ Е. с ЕИК[ЕИК], „ГЛАБУЛ М.“ Е. с ЕИК[ЕИК], „САМОГОН“ Е. с ЕИК[ЕИК], „Е. ЕФИШЪНСИ“ Е. с ЕИК[ЕИК] и „ЕКРОС“ Е. с ЕИК[ЕИК].

Правните норми, които уреждат обществените отношения относно упражняването правото на приспадане на данъчен кредит се съдържат в разпоредбите на чл. 68 - 72 от ЗДДС.

Предвид събраните доказателства в хода на ревизията и в настоящото съдебно производство, съдът намира, че неправилно е приложен материалният закон по отношение на горесцитираните фактури. Съображенията за това са следните.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит (*В т.см. Решение № 3178 от 15.03.2017 г. по адм. д. № 4707/2016 г. на ВАС, I отд.*).

С определеното по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от ревизираното лице задължения за ДДС. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество - възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочените фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт - наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществени доставки на стоки и услуги. Страните не са възразили по доклада

и разпределената от съда доказателствена тежест.

В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това 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 облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

С разпоредбите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, законодателят е транспонирал нормите на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО. Трайната практика на Съда на Европейския Съюз (СЕС) изисква *установяването на осъществена действителна облагаема доставка* и да е издадена фактура за нея, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя, като правото на приспадане на данъчен кредит не може да бъде ограничавано без да са налице данни за някаква форма на злоупотреба от данъчно задълженото лице.

Според жалбоподателя по процесната фактура има изпълнение в съответствие с изискванията на възложителя, т.е. осъществена е реална услуга.

Съдът споделя тези доводи, по отношение на горесцитираните фактури.

Основната дейност на ревизираното лице през процесния период „ДЕКОРАЛ ЛАЙН“ ЕООД е извършвало работа по проект, свързан с ремонтиране, обзавеждане и монтажни дейности за няколко търговски обекта с „ЕЛ СИ УАЙКИКИ РИТЕЙЛ БИ ДЖИ“ ЕООД, съгласно сключени договори.

. 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). „Декорал Лайн“ ЕООД 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 определение от 25.09.2023 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/.

В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, съдът намира за доказани всички така очертани правнозначими предпоставки.

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 неособственик 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 цел изясняване на спорните обстоятелства по делото съдът е назначил ССЕ със задачи поставени от пълномощника по делото.

За да отговори на поставените задачи, вещото лице е прегледало приложените и приети по делото доказателства. В своето заключение експертът е посочил, че Фактурите издадени от Глабул мел“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Самогон“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Енерджи Ефишънси“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Екрос“ ЕООД,

ЕИК[ЕИК]; „Тракс Ваи Експорт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] на Декорал лайн ЕООД са включени в дневниците за продажбите на всеки от доставчиците. Посочените доставчици са представили разпечатки от счетоводните си сметки, както и са начислили ДДС в представените от тях фактури в съответствие с изискванията на ЗДДС . Начислено е 20 % ДДС върху данъчната основа на предмета на сделката и посочено на отделен ред. Всеки от доставчиците е начислил ДДС по издадените на „Декорал лайн“ ЕООД фактури, като е включил начисленото ДДС в сч. регистър за отчитане на задълженията за ДДС. Всички издадени на „Декорал лайн“ ЕООД фактури са осчетоводени, като доставчиците са отчели съответните приходи. По отношение на доставчикът „Самогон“ ЕООД вещото лице е посочило, че е използвал подизпълнител „Ейч Еф Си Фригосервиз“ ЕООД и е осчетоводило, като разход получените доставки от това дружество. „Енерджи Ефишънси” ЕООД е закупувало материали необходими за изпълнението на договора с „Декорал лайн“ ЕООД и е отчело разходите за материали по сч. см. „Разходи за материали“ (или Материали – 302). Заключило е, че всички дружества, които не са превъзложили изцяло услугите на подизпълнител са отчели разходи за възнаграждения и осигуровки.

Резултатите от получените доставки от Глабул мел“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Самогон“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Енерджи Ефишънси“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Екрос“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Тракс Ваи Експорт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] са прехвърлени от жалбоподателя на клиентите му - LC Waikiki във В. Т. и LC Waikiki в К..

С оглед изложеното и мотивите за отказ да се признае право на приспадане на данък, съдът намира, че само поради единствения мотив за липса на кадрова и материална обезпеченост на преките доставчици не може да се ограничи правото на получателя по доставки на стоки и услуги да приспадне данъчен кредит за платени от него стоки и услуги, ползвани за целите в икономическата му дейност, при липса на данни за данъчна измама. В тази насока са Решения на С. по дело С-18/13, както и решения по делата „Б.“ и „Ф.“ и цитираната в тях практика. Режимът на правото на данъчен кредит, предвиден в Директива 2006/112 не допуска данъчнозадълженото лице, което не е знаело или не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че сделка по веригата е опорочена , поради измама с ДДС, да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане на ДДС. В случая органите по приходите излагат съображения, предимно свързани с липсата на кадрова обезпеченост на доставчиците, като в същото време не се позовават и не представят доказателства за наличие на данъчна измама.

Съгласно решение по дело С-18/13 от 13.02.2014 година обаче, именно данъчната измама трябва да бъде доказана във връзка с липсата на материална или кадрова обезпеченост, както и пропуските в счетоводната отчетност на доставчиците. При липса на установена данъчна измама, посочените пропуски сами по себе си не могат да бъдат основание за отказ да се признае правото на

приспадане на данъчен кредит. В посоченото решение се разяснява, „ че само по себе си, за да се откаже признаването правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, нито разходите за услугата в счетоводната им документация да са неоправдани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица. Необходимо е още тези обстоятелства да сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите да се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която е обосновава правото на приспадане, е част от измама“. Съобразно т. 46-53 от визираното Решение на С. По дело С-342/11, в хипотезите, при които доставката не е извършена между посочените във фактурите страни, проверката дали самият издател на фактурата е осъществил въпросната сделка е предпоставена от наличието на конкретни улики за наличието на измама, предоставени от данъчния орган/т. 53/. Това разбиране е застъпено и в т. 61 и т. 62 от решението на С. По обединени дела С -80/11 и С-142/11, съобразно които „данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна да притежава документи в това отношение.

В обобщение следва, че наличието на преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е обезпечило още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства (договори за услуги, банкови извлечения за извършено плащане по фактурите, оборотни ведомости, счетоводни регистри на сметки 4532, 411, 421, 2041, 703, 604, 605, фактури вкл. и от предходни доставчици и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за успешно 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.

Съобразно действащата нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, какъвто е жалбоподателя, следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право визирани в чл. 70 от с.з. Видно от разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържа изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от

регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право лицето да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя, при условие че същият притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити.

В хода на ревизията е установено, че фактури издадени „Т. ВАИ ЕКСПОРТ“ Е. с ЕИК[ЕИК], „ГЛАБУЛ М.“ Е. с ЕИК[ЕИК], „САМОГОН“ Е. с ЕИК[ЕИК], „Е. ЕФИШЪНСИ“ Е. с ЕИК[ЕИК] и „ЕКРОС“ Е. с ЕИК[ЕИК] за доставка, за които няма доказателства да са реално извършени, поради което е прието, че на жалбоподателя не следва да се признае право на приспадане на данъчен кредит за тях. В контекста на изложеното по-горе настоящият съдебен състав намира това заключение за неправилно, тъй като се гради на неправилно установена фактическа обстановка и изводи, базирани на ненадлежно събран доказателствен материал.

Жалбоподателят, като лице, което черпи благоприятни за себе си правни последици, носи доказателствена тежест за установяване с всички допустими доказателствени средства реалността на доставките и материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване право на приспадане на данъчен кредит. Т. доказване, съдът намира за успешно проведено пред ревизиращите органи, както и в рамките на настоящото съдебно производство, което води до обоснован извод за наличие на доказателства за реално осъществени стопански операции, документирани с процесните фактури. В случая съдът намира за установено, с оглед целия събран в хода на съдебното производство доказателствен материал, че ревизираното лице представи доказателства за реалното извършване на стопанските операции.

В резултат на горепосоченото, съдът намира, че жалбата е основателна и следва да бъде уважена. По изложените съображения настоящият състав приема, че РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен.

Относно разноските.

При този изход на делото и с оглед заявеното от процесуалния представител на оспорващия искане за присъждане на разноски на дружеството-жалбоподател следва да се присъди вознаграждение за адвокат в размер на 6 000 лв., 50.00 лева за внесена държавна такса и 800.00 лв. за изплатено вознаграждение на вещо лице или в общ размер на 6 850 лв. Неоснователни са възраженията за прекомерност на претендираното вознаграждение, доколкото делото е с определен материален интерес и вознаграждението е към предвидения в чл.7, ал. 2 т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските вознаграждения минимум, а освен делото представлява правна и фактическа сложност.

Водим от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, АССГ, III – то отделение, 7 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „ДЕКОРАЛ ЛАЙН“ ЕООД,[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. 1, ет. 1, ап. 1 чрез адвокат Р. И. С., в качеството на упълномощено лице, срещу РА №Р-22221022003049-091-001/18.01.2023 г., издаден от П. Г. Г. – орган, възложил ревизията и Т. Б. Н. – ръководител на ревизията и потвърден с Решение № 450/10.04.2023 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, с който са определени задължения, произтичащи от установени допълнителни задължения за данъчни периоди от м. 02.2020 г. до м. 03.2020 г., м. 05.2020 г., м. 07.2020 г., от м. 10.2020 г. до м. 03.2021 г., от м. 06.2021 г. до м. 07.2021 г., м. 12.2021 г. и от м. 02.2022 г. до м. 03.2022 г. в общ размер на 60 854,35 лв., ведно с лихви за просрочие в размер на 9 297,22 лв. по фактури, издадени от „Т. ВАИ ЕКСПОРТ“ Е. с ЕИК[ЕИК], „ГЛАБУЛ М.“ Е. с ЕИК[ЕИК], „САМОГОН“ Е. с ЕИК[ЕИК], „Е. ЕФИШЪНСИ“ Е. с ЕИК[ЕИК] и „ЕКРОС“ Е. с ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА Териториална дирекция на НАП да заплати на ДЕКОРАЛ Л. ЕООД,[ЕИК], сумата от 6 850 лв. разноси по делото.

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

СЪДИЯ: