

РЕШЕНИЕ

№ 2510

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 **103** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) №[ЕИК]/11.04.2014 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП - С., възложил ревизията и С. Д. М., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция при ТД на НАП - С., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1964/03.11.2014 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при допуснати съществени процесуални нарушения и явна необоснованост. Излагат се доводи за необоснованост на РА. Според изложеното в жалбата, РА е издаден и в нарушение на материалния закон, тъй като при наличието на достатъчни по обем конкретни доказателства за реално извършени доставки, както и при липса на всякакви обективни данни неоснователно е отказано право на данъчен кредит. По изложените съображения моли за отмяна на ревизионния акт, в частта, с която е определен ДДС за довносяне в размер на 17 568,71 лв. и лихви за несвоевременно вносяне в размер на 1 881,15 лв., в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12 115,98 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма],[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

В с.з. жалбоподателят, не се представлява. В съдебното заседание, в което е даден ход

на делото по същество пред друг състав на съда, процесуалният представител на жалбоподателя е направил искане за присъждане на разноски в размер на хонорара, вписан в пълномощното и тези по назначените експертизи за възнаграждения на вещи лица.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място] при ЦУ на НАП, представляван от юрисконсулт, оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1310146/05.11.2013 г., връчена на данъчнозадълженото лице на 12.11.2013 г., изменена със ЗВР № 1400134/07.01.2014 г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор” Ревизии” 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 периодите от 01.01.2012 г. до 30.09.2013 г. Посоченото лице е оправомощено, съгласно Заповед № РД-01-552/07.05.2013 г., издадена от директора на ТД на НАП С., считано от 07.05.2013 г. да издава заповеди, съгласно чл.113, ал. 3 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 1400134/26.02.2014 г. Подадено е възражение по реда начл. 117, ал. 5 от ДОПК, което не е прието за основателно. Подробни мотиви в тази насока са изложени в ревизионния акт.

Ревизията приключва с РА №[ЕИК]/11.04.2014 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С., възложил ревизията и С. Д. М., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция при ТД на НАП „ГДО“ - С., ръководител на ревизията.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с оспорвания РА на дружеството са установени задължения за довносяне на ДДС в размер на 17 568,71 лв. и лихви за несвоевременно внасяне в размер на 1 881,15 лв., в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12 115,98 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма],[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. С процесния РА е доначислен данък по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС в размер на 897,99 лв. С ревизионния акт е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 4 866,99 лв., тъй като е установено, че са налице основанията на чл. 70, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ЗДДС.

Срещу РА, дружеството е подало до директора на Дирекция „ОДОП“ жалба вх. № 53-04-223/26.05.2014 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-1089/31.05.2014 г. по регистъра на дирекция ОДОП - С., която решаващият орган е приел за неоснователна и с Решение № 1964/03.07.2014 г. е потвърдил изцяло РА.

Извършените от ревизиращите органи процесуални действия, направените от тях констатации и изводи са следните:

В хода на ревизионното производство на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № 53-04-682/08.11.2013 г., като в офиса на дружеството на адрес: [населено място], [улица] са предоставени първичните и вторичните счетоводни, търговски, строителни и банкови документи на ревизираното дружество.

По реда на чл. 45, ал. 2 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], ДИК[ЕИК], приключила с протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № 2200-1310146-1/03.12.2013 г., на [фирма], ЕИК[ЕИК], приключила с ПИНП № 2200-1310146-2/17.12.2013 г., на [фирма], ЕИК[ЕИК], приключила с ПИНП № 2200-1310146-3/18.12.2013 г. и на [фирма], ЕИК[ЕИК], приключила с ПИНП № 2200-1310146-4/18.12.2013 г.

След анализ на събраните доказателства с РА са констатирани следните факти и обстоятелства:

През ревизираният период дейността на дружеството е свързана с ремонт на път П-16 М. - С. км. 0+000.0 до км. 81+778.87, участък 3, С. - Нови Искър от км. 50 + 790 до км. 81+778.91 и ремонт и реконструкция на църква „СВ. АРХАНГЕЛ М.“ в [населено място], общ. Ч., финансиран от РА Държавен Фонд „ЗЕМЕДЕЛИЕ“ по мярка 322 на Програмата за развитие на селските райони 2007 – 2013 г. с договор за отпускане на финансова помощ № 23/322/00705 от 11.06.2012 г.

При проверката на [фирма] е констатирано, че дружеството има наети работници, но конкретно за периодите, в които са декларираните процесните:

- фактура № 20/26.04.2013 г. /монтажна дейност по договор/ с данъчна основа 19 960,00 лв. и ДДС - 3 992,00 лв. и

- фактура № 34/28.05.2013 г. /монтажни работи и полагане на бордюри/ с данъчна основа 7 100,00 лв. и ДДС - 1 420,00 лв., осигурителните вноски на заетия персонал само са декларираните като задължение, но същите не са внесени.

След анализ на представените документи е направен извод, че в счетоводството на проверяваното дружество няма информация, относно ползваните материали за конкретния обект. Констатирано е, че в оборотната ведомост са налице обороти по с/ка 304 /стоки/, но не са представени конкретни доказателства за вложени материали в този обект, както и че не са представени документи, относно наличните бордюри. В сключения договор и анекс към него не са конкретизирани видовете СМР. Същите не предоставят ясна и конкретна информация, относно това за чия сметка са материалите, какво е тяхното количество и вид, като последното трябва да присъства в количественото стойностната сметка, но такава не е представена въпреки, че в анекса към договора е записано, че неразделна част от договора е количествено стойностна сметка.

За вложените материали необходими за извършването на доставката не са представени документи, свързани с тяхната доставка по количество и вид. Няма доказателства за наличие на складова база, за тяхното съхранение и за тяхното предаване и транспортиране. Не са представени доказателства относно формиране цената на извършените СМР - и дали в същата са включени разходи за вложени материали или са предоставени със съответните приемо-предавателни протоколи от ревизираното дружество. По отношение на извършените строително - ремонтни работи не са предоставени доказателства за кадровата, техническа и материална обезпеченост на доставките, в т.ч. какъв брой работници са извършили СМР, на кой обект, както и ведомости за РЗ, трудови договори, граждански договори, справки за изплатени хонорари, документи за необходимата квалификация, уведомителни писма до НОИ, командировъчни заповеди и др. доказателства, обуславящи доставката на СМР, фактурирана от [фирма].

При извършена проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че в ГДД по чл. 92 от ЗКПО е посочена дейност, която не е свързана със СМР. Този факт е

приет от ревизията като косвено доказателство. Такива косвени доказателства са и обстоятелствата, че от доставчика на ревизираното лице, за относимия период, не са внесени дължимите осигуровки на назначените лица, че не са представени данни и документи за предходните доставки и доставчици.

Ревизиращия екип е констатирал, че при постъпване на сумите по банковата сметка на [фирма] същите веднага са изтегляни в брой от едно й също физическо лице. Всички тези факти и обстоятелства, разгледани в цялост ведно с представените счетоводни документи, са формирали извод, че е налице симулативно плащане.

По изложените съображения, е отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС в размер на 5 412,00 лв.

При проверката на [фирма] е констатирано, че за вложените материали при извършването на доставката не са представени документи, свързани с тяхната доставка по количество и вид /приемо-предавателни протоколи и стокови разписки/, както и доказателства за наличие на търговски обект или складова база за тяхното съхранение, предаване и транспортиране. Не е представена оборотна ведомост, не са представени доказателства за наличие на материали, кадрови ресурс и техническа обезпеченост. Дрежеството е декларирало в търговския регистър и в своята Годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2012 г. като своя основна дейност „довършителни и ремонтни строителни дейности“, а не производство и търговия със строителни материали и стоки.

Не е представено извлечение от [фирма] за осчетоводени разходи за транспорт на строителните материали, което е прието като противоречие на декларираното от доставчикът [фирма], че строителните материали са транспортирани от получателя [фирма]. Липсват безспорни доказателства за наличие на фактурираните строителни материали, за транспортирането на същите до съответните строителни обекти. В придружително писмо вх. № 53-04-682/09.12.13 г. от управителя на проверяваното лице - Т. Ж. В. е декларирано, че строителните материали са транспортирани от получателя на материалите [фирма].

Констатирано е, че [фирма] не притежава собствени или наети транспортни средства. Този факт е деклариран и от И. М. Д., член на СД на ревизираното лице. Направено е заключение, че няма доказателства за наличие на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и наличие на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 923,32 лв. по горе цитираните фактури, издадени от [фирма] на ревизираното лице.

При извършената насрещна проверка на [фирма] не са предоставени сключени договори и фактури с предходни доставчици, не са представени документи, свързани с доставката на материали, приемо-предавателни протоколи или стокови разписки, доказателства за наличие на търговски обект или складова база за тяхното съхранение, както и за тяхното предаване и транспортиране. В тази връзка е констатирано, че няма безспорни доказателства за произхода на фактурираните по-горе строителни материали, и за транспортиране на същите до съответните

строителни обекти. В придружително писмо вх. № 53-04- 682/17.12.2013 г. управителят на проверяваното дружество П. С. П. е декларирал, че строителните материали са транспортирани от [фирма].

При направена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е издало горесцитираните фактури на [фирма]. Същите са отразени в дневника за продажби и СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Също така при проверка в информационния масив на НАП е установено, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 11.11.2009 г. и нерегистрирано на 12.02.2013 г. по инициатива на данъчен орган и не е имало регистрирани трудови договори към датата на издаване на цитираните по-горе фактури.

Ревизираното дружество не е представило осчетоводени разходи за транспорт на строителните материали, което е възприето, като противоречие на декларираното от доставчикът му [фирма], че „строителните материали“ са транспортирани от получателя [фирма].

В резултат на гореизложеното при ревизията не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактури № 2910/28.09.2012 г. /материали/ с данъчна основа - 1 069,70 лв. и ДДС - 213,94 лв. и № 2909/28.09.2012 г. с данъчна основа - 694,47 лв. и ДДС - 138,89 лв., издадени от [фирма] на ревизираното лице поради липса на доказателства за наличие на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и наличие на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, във връзка с чл. 68, ал. 1, т.1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС.

При проверката, извършена на [фирма] не са представени сключени договори и фактури с предходни доставчици. Във връзка с вложените материали при извършването на доставката не са представени документи, свързани с тяхната доставка по количество и вид /приемо-предавателни протоколи или стокови разписки/. Няма доказателства за наличие на търговски обект или складова база за тяхното съхранение, като и за тяхното предаване и транспортиране. В придружително писмо вх. № 53-04-682/17.12.2013 г. управителят на [фирма]: П. С. П., който е управител и на [фирма] е декларирал, че строителните материали са транспортирани от [фирма].

Констатирано е, че проверяваното дружество не притежава собствени или наети

транспортни средства, материално-техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на дейността: „неспециализирана търговия на едро“, която е декларирана в Годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2012 г.

При извършена проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че [фирма] е издало описаните фактури на стр. 11 от РД на [фирма]. Същите са отразени в дневника за продажби и СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Също при направена проверка в информационния масив на НАП е установено, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 16.02.2007 г. и дерегистрирано на 27.02.2013 г. по инициатива на данъчен орган и не е имало действащи трудови договори към датата на издаване на фактурите на [фирма]. Ревизираното дружество не е представило осчетоводени разходи за транспорт на строителните материали, което е възприето като противоречие на декларираното от доставчикът му, а именно че „строителните материали“ са транспортирани от получателя [фирма].

Ревизиращият екип не е признал право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 3 427,84 лв. по описани по номера и стойности 15 фактури на стр. 11 от РД, издадени от [фирма] на ревизираното лице, поради липса на доказателства за наличие на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и наличие на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Установено е, че приходите на дружеството са формирани от извършени облагаеми доставки на услуги /СМР/ от два основни клиента: [фирма], ЕИК[ЕИК] и църковно настоятелство на църква „СВ. АРХАНГЕЛ М.“ в [населено място], ЕИК[ЕИК]. За ревизираните периоди дружеството е извършвало облагаеми - доставки на строителни услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС на територията на страната, като същите подлежат на облагане с 20% данък. В дневниците за продажби за ревизирания период от 01.01.2013 г. до 30.09.2013 г. са отразени издадените фактури към църковно настоятелство на църква „СВ. АРХАНГЕЛ М.“, във връзка с осъществен ремонт и реконструкция на обща стойност 147 548,12 лв. и ДДС в размер на 29 509,60 лв. Същите са осчетоводени за периода от 01.01.2013 г. до 30.09.2013 г. в сметка 7001 /постъпления от СМР/ и в оборотните ведомости от ревизираното дружество.

Съдът цени заключенията на ССЧЕ и допълнителните такива, като

компетентни, точно и професионално изготвени.

Доставчици на [фирма] в процеса на изпълнението на дейностите по двата договора за извършването на строително-ремонтни работи са [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

За всички доставки са издавани надлежно оформени фактури, в които подробно са описани номенклатурите, количествата и стойностите на доставените стоки и материали.

Плащанията по процесните фактури са извършени в брой, представени са фискални бонове от касови апарати.

Счетоводното отчитане на доставките към [фирма] от процесите доставчици в счетоводствата на страните е водено стойностно по общата стойност от всяка една фактура. В счетоводствата на страните доставките и реализацията на стоките не е водена по номенклатури и количества. В таблица № 12 от констативната част на заключението от 20.05.2015 г., експертизата е описала подробно по номенклатури всички видове доставки. От анализа на счетоводна сметка, 6101 разходи за основната дейност в счетоводството на [фирма] и 702 приходи от продажби на стоки се установява, че стойностно, получените стоки са вложени в изпълнените СМР.

В счетоводствата на страните доставките и реализацията на стоките не е водена по номенклатури и количества.

Не са представени доказателства за наличие на складови помещения при жалбоподателя и при доставчиците, нито за водене на отчетност за номенклатурите и количествата на закупените материали и съответно влагането им в отделните СМР.

При горната фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване на РА, поради което е допустима.

Разгледана по същество, тя е **НЕОСНОВАТЕЛНА**.

Жалбата по делото е процесуално допустима. Първо, подадена е срещу ревизионен акт в част, която е бил обжалвана по административен ред, както се изисква от чл. 156, ал.2 ДОПК. Административната жалба по чл. 145 ДОПК срещу тази част не е била уважена от директора на ДОДОП -

С. с решение по чл. 155 ДОПК за отмяна на ревизионния акт, както се предпоставя от чл. 156, ал.3 ДОПК. Следователно, в процесната му част РА №[ЕИК]/11.04.2014 г. е съдебно обжалваем, съгласно чл. 156, ал.1 ДОПК, а жалбата не е недопустима по чл. 159, т.1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК като насочена срещу неподлежащ на оспорване акт. Второ, не е недопустима по чл. 159, т.2 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК и поради неправосубектност на оспорващия. Като търговско дружество жалбоподателят има общата материалноправна правоспособност на юридическо лице по чл. 131 ЗЛС, вр. чл. 63, ал.3 ТЗ и основаната на нея съгласно чл. 27, ал.1 ГПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК процесуалната правоспособност по чл. 9, ал.1, т.2 ДОПК да инициира като оспорващ това съдебно производство. Трето, РА №[ЕИК]/11.04.2014 г. не е оттеглен по реда на чл. 91, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК от издалите го органи по приходи - няма настъпила недопустимост на съдебното му оспорване по чл. 159, т.3 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Четвърто, тъй като с РА №[ЕИК]/11.04.2014 г. са установени данъчни задължения на [фирма], съгласно чл. 147, ал.1 in fine АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК дружеството е легитимирано да претендира съдебната му отмяна, а жалбата не е недопустима по чл. 159, т.4 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК за липса на правен негов интерес. П., макар в изпратената административна преписка да не се съдържа разписка, удостоверяваща връчването на Решение № 1964/03.11.2014 г., броен от датата на издаването му като възможно най-ранен начален момент, 14-дневния срок за съдебно обжалване по чл. 156, ал.1 ДОПК би изтекъл на 17.11.2014 г. Жалбата до Административен съд София - град е подадена от [фирма] чрез ДОДОП - С. с вх. № 53-04-994 на 14.11.2014 г., без просрочие по чл. 151, ал.1 ДОПК, водещо до недопустимост по чл. 159, т.5 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК. Шесто, този спор не е преклудирал с влязло в сила съдебно решение по чл. 159, т.6 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК, нито се разглежда в друго висящо дело по чл. 159, т.7 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК. Седмо, жалбата не е оттеглена, нито е заявен отказ от нея по реда на чл. 155, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК - няма недопустимост по чл. 159, т.8 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК поради десезиране на съда със спора. Осмо, искането за частична отмяна на РА №[ЕИК]/11.04.2014 г. е от подведомствеността на административните съдилища съгласно чл. 128, ал.1, т.1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК и родово им е подсъдно съгласно чл. 132, ал.1, пр.1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

Предвид местонахождението на директора на ДОДОП - С. като решаващ орган по чл. 152, ал.2 ДОПК в [населено място], спорът е местно подсъден на Административен съд София-град съгласно чл. 156, ал.1

ДОПК.

Жалбата е редовна - има писмената форма и съдържанието по чл. 149, ал.1 вр. чл. 145, ал.1 ДОПК, както и приложенията по чл. 149, ал.2, т.2 и 3 ДОПК. Липсата на представен документ за платена държавна такса по чл. 149, ал.2, т.4 ДОПК се отстрани по реда и в срока по чл. 151, ал.2 ДОПК - в изпълнение указанията на съда на 30.01.2015 г. жалбоподателят депозира по делото молба с платежно нареждане за внесена държавна такса в размер на 50 лв. съгласно т.2б, б."б" от Тарифа № 1 към Закона за държавните такси, събирани от съдилищата, прокуратурата, следствените служби и Министерството на правосъдието.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в ревизии по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидарно приложение намират правилата за доказване по АПК и ГПК - § 2 ДР на ДОПК. При положение, че [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, 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.

Относно материалната законосъобразност на акта

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. Извършването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Чл. 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от 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 възниква правото на приспадането му. Данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, 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 по видове основания, чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС

транспонира чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. 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 и чл. 167 и чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО 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. Без реално извършена доставка на стока по чл. 6, ал. 1 ЗДДС или доставка на услуга по чл. 9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 не възниква съгласно чл. 68, ал. 2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, включително поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице,

получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т. 44, 45 и 52). Ако реалността на доставките, обаче не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Съгласно чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС данъчен 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 облагаема доставка. Според ал.2 на същата разпоредба правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът става изискуем според чл.25, ал.6 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие, която съобразно чл.25, ал.2 е датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Съвкупният анализ на посочените разпоредби сочи, че правото на приспадане на данъчен кредит е несъмнено обусловено от извършването на облагаема доставка, в рамките на която лицето е получило определени стоки или услуги.

Прилагайки общото правило за разпределяне на доказателствената тежест, установено в чл.154 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, жалбоподателят следва да установи по делото, че по спорните фактури са изпълнени както формалните, така и материалните предпоставки за упражняване на претендираното от него право на приспадане на данъчен кредит, тъй като именно за него възникват благоприятните последици от това. На жалбоподателя са дадени указания във връзка с тежестта на доказване и му е предоставена възможност за попълване на делото с доказателства, в това число като по негово искане са назначени пет (основна и допълнителни) експертизи. Въпреки това по делото остана недоказано наличието на предпоставките за упражняване правото на данъчен кредит, поради което органите по приходите законосъобразно са отказали да признаят на жалбоподателя това право.

В конкретния случай, не са представени доказателства, относно извършване на доставките от страна на [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма].

Установено е, че [фирма] е разполагало с лица по трудови правоотношения но същите не са насочени в тази дейност. От друга

страна, доставчикът на ревизираното лице не е конкретизирал лицата, които са участвали в реализирането на СМР. В тази връзка не е представена ведомост за заплати, от която да е видно, кои са лицата положили труда си за съответния месец. С оглед на обстоятелството, че обектът, на който лицата би следвало да са извършили СМР, е на разстояние от тяхната адресна регистрация и на разстояние от седалището на работодателя им, то би следвало същите да са командирвани от него или най-малкото да е осигурено придвижването им до възложения му обект, от [фирма]. От [фирма] не са представени доказателства за лицата, които са положили труд на възложения му обект, както и доказателства за командироването им, в. т. ч, разходи за нощувки и транспорт, които да обосноват, че той е фактическият извършител на СМР, възложени му с договор от [фирма]. Наличието на кадрови ресурс и технически капацитет не представляват част от фактическия състав на правото на данъчен кредит, но способността на доставчика да осъществи фактурираната доставка е от значение при решаването на фактическия въпрос относно спорната ѝ реалност. В случая, органът по приходите правилно е преценил, че посоченият капацитет не е доказан. В подкрепа на така направения извод е обстоятелство, че не са представени доказателства за транспортирането на „строителните материали“, необходими за извършването на СМР. От събраните доказателства при ревизията е видно, че доставчиците на „строителните материали“ - [фирма], [фирма], и [фирма] не разполагат със собствени или наети транспортни средства, като този факт дори е потвърден от самите тях, в хода на извършените им насрещни проверки. От друга страна, жалбоподателят твърди, че не е разполагал с транспортни средства, както

и че транспорта не е за сметка на неговия клиент. С оглед на изложеното транспортът на „строителните материали“ остава недоказан и неизяснен, като не са ангажирани никакви доказателства в тази насока, както от ревизираното лице, така и от доставчиците му. Следователно, ревизираното дружество е знаело, че посочените сделки с проверяваните доставчици са симулативни и не са породили никакви фактически и правни отношения между дружествата, респективно не е налице реално изпълнение на фактурираните доставки.

В подкрепа на така формирания извод е обстоятелството, че ревизираното лице е разполагало със собствени трудови ресурси за извършване на ремонт на път Н-16 М. - С. км. 0+000.0 до км. 81+778.87, участък 3, С. - Нови Искър от км. 50 + 790 до км. 81+778.91, възложен му от [фирма] с договор за изпълнение на СМР от 04.05.2013 г. За периода от датата на договора до 04.11.2012 г. /неговия краен срок на приключване/, от ревизирано то лице са наети 25 лица по трудови и извън трудови правоотношения. Договорите на наетите лица са прекратени след приемането на СМР от [фирма] с протоколи за установяване на завършеното и заплащане на натуралните видове СМР с № 1/29.09.2012 г., № 4/30.07.2012 г., № 6 от 2012 г., № 2/03.10.2012 г. и № 7/14.09.2012 г.

Аналогична е и фактичката обстановка и по отношение на заетите лица във връзка с договора от 29.01.2013 г. за ремонт и реконструкция на църква „СВ. АРХАНГЕЛ М.“ в [населено място], общ. Ч., финансиран от Агенция държавен фонд „Земеделие“ по мярка 322 на Програмата за развитие на селските райони 2007 – 2013 г. При извършената служебна проверка се констатира, че след датата на подписване на този договор от ревизираното лице са ангажирани 7 лица, чийто договори са прекратени

най-късно до 26.08.2013 г., т. е. 7 дни преди приемането на обекта от църковното настоятелство при храм „СВ. АРХАНГЕЛ М.“. С оглед на това, че през ревизираният период от [фирма] е извършвана дейност само на тези два обекта то настоящата инстанция намира за доказано, че наетите от ревизираното лице трудови ресурси са ангажирани, именно в тези два обекта.

От друга страна, в данъчните периоди, през които са издадени фактурите от [фирма], [фирма] и [фирма], ревизираното лице е включило в дневниците си за покупки, фактури за строителни материали, издадени му от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и др.

Предвид начина на документиране на спорните доставки - липсват всякакви доказателства освен процесните фактури, може да се заключи, че получателят не притежава гаранции за стойността и качеството на изпълнението на доставките на „СМР“. От друга страна, не следва да бъдат кредитирани представените протоколи от ревизираното лице с [фирма] с № 1 от 22.04.2013 г. и № 2/28.04.2013 г. за установяване завършването и заплащането на натуралните видове СМР на обект православен храм „СВ. АРХАНГЕЛ М.“.

Основният мотив, с който ревизиращите органи са отказали да признаят правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от процесните доставчици, е липсата на реално осъществени доставки. Наличието само на данъчен документ (фактура) не е достатъчно, за се приеме, че същият документира действителна стопанска операция. Предмет на доставките, по които жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит, са стоки и услуги – строителни материали и строително-монтажни ремонти. Съгласно чл. 6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Тъй като в случая се касае за родовоопределени вещи, за прехвърлянето на собствеността върху които са приложими общите правила на ЗЗД, според които собствеността върху такива вещи се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени (чл.24 ал.2 от Закона за задълженията и договорите).

Наличието на доставка е обективен факт, който подлежи на доказване с всички допустими доказателствени средства. На практика, извън

посочените фактури, липсват доказателства, от които да може да се заключи, че този факт действително е осъществен - че стоките по фактурите са реално доставени на жалбоподателя от процесните доставчици. Не са представени нито преки доказателства (напр. приемо-предавателни протоколи), удостоверяващи предаването на стоките, респективно приемането им от жалбоподателя, нито достатъчни и убедителни косвени доказателства за удостоверяване на това обстоятелство (товарене/разтоварване на стоките, кантарни бележки). Липсват договори, оферти, писма и други, които да свидетелстват за наличието на действителни договорни отношения, въз връзка с които да са извършвани доставките. На следващо място, основателно ревизиращите са отбелязали, че предвид естеството на стоките – предмет на процесните доставки (месо и месни продукти) би следвало да са налице и документи, свидетелстващи за осъществен здравен и ветеринарно-медицински контрол на стоките. Такива документи обаче също липсват. С оглед констатираните от органите по приходите несъответствия в документите и данните, представени в хода на ревизията от страна на жалбоподателя, следва да се приеме, че не са налице и категорични и непротиворечиви доказателства и относно транспортирането на стоките. Недоказан е и произходът на фактурираните стоки – придобиването им от процесните доставчици, в т. ч. за транспортирането им до тях и последващото им съхранение, и възможността им да осъществят доставките. При този доказателствен дефицит обосновано може да се заключи, че непредставянето от страна на самия жалбоподател на документи, от които да е видно, че между него и доставчиците са възникнали и са се развили действителни търговски отношения, материализирани в реалното получаване на фактурираните стоки, наред с липсата на каквито и да било индикации за наличието на такава документация и при доставчиците сочи, че доказателства в тази насока изобщо не съществуват. Това води до единствено възможен извод, че реални стопански операции не са осъществени. Следва да се отбележи, че този извод не се опровергава и от резултатите от основната и допълнителните ССЧЕ експертизи.

Реалността на доставките не е доказана с писмените документи, предоставени от ревизираното лице и доставчиците му, събрани в хода на ревизионното производство. Издаването на фактура не е достатъчно основание да се приеме, че доставка е осъществена.

Ангажираните от жалбоподателя доказателства, в т. ч. посредством въпросите по съдебно-счетоводната експертиза и допълнителните такива, касаещи счетоводното отразяване на издадените фактури и извършените

по тях плащания имат относително ниска доказателствена стойност за установяването на реалността на доставките. Съгласно чл.182 от ГПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК, вписванията в счетоводните книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите доказателства по делото. В случая на експертизата е била поставена задача да установи стоковите потоци за строителните материали по спорните фактури и веригата предходни - преки - последващи доставки, но видно от отговора на този въпрос (задача №: 2.3, л. 361 от делото) вещото лице не се е ангажирало с категоричен отговор по този въпрос, като е посочило, че не са представени доказателства за наличие на складови помещения при жалбоподателя и при доставчиците, нито за водене на отчетност за номенклатурите и количествата на закупените материали и съответно влагането им в отделните СМР. С оглед на това вписванията в счетоводните регистри не биха могли да се считат за надежден и убедителен източник на данни относно отразените в тях счетоводни записвания.

В обобщение на изложеното, съдът счита, че обосновано и в съответствие с материалния закон органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя правото на данъчен кредит, ведно с определените лихви за несвоевременно внасяне, по издадените от посочените доставчици фактури, за съответните данъчни периоди, поради което ще отхвърли подадената жалба.

Страните своевременно претендират **разноски по делото**.

Предвид изхода от делото, следва да се присъди на ответника възнаграждение за осъществената юрисконсултска защита в размер на 893.48 лв., изчислено съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. на ВАС 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.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, I-во отделение, 21 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт

№[ЕИК]/11.04.2014 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП - С., възложил ревизията и С. Д. М., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция при ТД на НАП - С., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1964/03.11.2014 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП в частта, с която е определен ДДС за довносяне в размер на 17 568,71 лв. и лихви за несвоевременно вносяне в размер на 1 881,15 лв., в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12 115,98 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма],[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – [населено място] сумата от 893.48 (осемстотин деветдесет и три лева и четиридесет и осем стотинки) лева юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: