Р Е Ш Е Н И Е
№ 6289

гр. София, 17.10.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 13 състав,** в публично заседание на 17.09.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **3062** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Жалбоподателят [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място],ул. С.,№6,ет.2 ,представлявано от Б. П. Ч. чрез адв.М. Ч. оспорва Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/28,08.2012 г., издаден от Д. Д. Д. , главен инспектор по приходи в ТД на НАП – С., потвърден изцяло от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 393/ 28.02.2013 г. относно непризнато право на данъчен кредит в размер на 35050,33лв и съответните лихви в размер на 10046,12лв по фактури,издадени от Е. ИК И.,Е. К. Ф.,Е. К. С.,Е. Г. О. 10,Е. И. 2003,Е. П. 2007.В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран.Твърди ,че в рамките на производството са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт.Претендира разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – гр. С., редовно призован се представлява от юриск.М. ,като моли съда да отхвърли жалбата и да присъди юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена чрез своя представител намира жалбата за неоснователна.

От фактическа страна се установява:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1201913/07.03.2012 г., изменена със ЗВР № 1204105/22.05.2012 г., издадени от Руска Р. Б., началник сектор „Ревизии” в

дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-918/27.06.2011 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди: 01.05.2009 г.-31.05.2009г., 01.07.2009г.-31.07.2009 г., 01.01.2010 г.-31.01.2010 г., 01.03.2010 г.-30.04.2010 г. и 01.07.2010 г.-31.10.2010 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № 1204105/12.07.2012 г., връчен на ревизираното лице на 31.07.2012 г. Не е подадено възражение по реда на чл. 117 ал. 5 от ДОПК. Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/28.08.2012 г., издаден от Д. Д. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № К 1204105/18.07.2012 г., издадена от органа, възложил ревизията.

Извършената ревизия е повторна, по реда на чл. 155 ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение № 357/20.02.2012 г. на директора на дирекция О. С. /понастоящем дирекция ОДОП С./, с което са отменени установените с предходния РА № [ЕГН]/16.11.2011 г. задължения за посочените данъчни периоди и са дадени задължителни указания за извършване на настоящата ревизия.

В хода на ревизионното производство, органът по приходите е констатирал, че основна дейност на [фирма] е издателска, полиграфическа и други печатни дейности, които не подлежат на лицензионен режим.

На ревизирания субект е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № 1553-03-442/20.04.2012 г., с което са изискани първични търговски и счетоводни документи, касаещи дейността на дружеството, в т. ч. такива по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. В отговор на връченото Искане са представени копия на фактури, договори, протоколи обр. 19 за извършени СМР и приемо-предавателни протоколи. Ревизиращият орган е установил, че предмет на доставките по отделните фактури са, както следва:

– по фактурите, издадени от [фирма] – книговезки услуги, изработване на рекламни материали, предпечатна подготовка, доставка на офсетова хартия, доставка на книговезки нож и др.;

– по фактурите, издадени от [фирма] – СМР: монтаж на гипсокартон, окачен таван и боядисване, поставяне на теракот, на гранитогрес, монтаж на ел. инсталация и др.;

– по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] – строителни услуги, свързани с изграждане на ВиК и канализация и изработка на окачен таван;

– по фактура № 585/30.04.2010 г., издадена от [фирма] – доставка на 2 бр. телови шивачки и

– по фактурите, издадени от [фирма] – ремонтни услуги: облицовка на стени, гипсова шпакловка и латексово боядисване.

С оглед установяване спазването на изискванията на ЗДДС, в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], за резултатите от които са съставени протоколи с номера и дати, описани подробно в ревизионния доклад.

Относно [фирма] е констатирано, че в отговор на връчено искане дружеството е представило копия на издадени към [фирма] фактури; фискални бонове; приемо-предавателни протоколи; свидетелство за регистрация на фискално устройство; счетоводни документи и др.

Относно [фирма] е констатирано, че на дружеството е връчено искане за представяне

на документи и писмени обяснения по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок, както и впоследствие, изисканите документи не са представени.
Относно [фирма] е констатирано, че в отговор на връчено искане дружеството е представило: копие на фактура № 241/13.08.2010 г.; протокол; свидетелство за регистрация на фискално устройство; счетоводни документи и декларация.
Относно [фирма] е констатирано, че в отговор на връчено искане дружеството е представило: копие на фактура № 71/30.09.2010 г.; протокол; свидетелство за регистрация на фискално устройство; счетоводни документи, справка-декларация по ЗДДС; дневници за покупки и продажби и декларация от управителя.
Ревизиращият орган е констатирал, че издадените от посочените дружества фактури са декларирани и отразени в дневника за продажби за съответния данъчен период. Изключение прави фактурата на [фирма], а фактурата на [фирма] е включена в дневника за продажби от дружеството с дата 01.11.2010 г., вместо с дата 30.09.2010 г., както е посочено в нея. След извършена проверка в базата данни на НАП органът по приходите е установил, че към момента на фактуриране на доставките [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] нямат назначени лица по трудов договор. Освен това, дружествата не са представили договори и фактури с подизпълнители за извършване на процесните услуги. Също така, от страна на [фирма], [фирма] и [фирма], данъка по фактурите не е бил внесен. [фирма] не притежава регистриран Е.. [фирма] и [фирма] не са представили платежни документи за разплащане по доставките.
Съгласно така установеното, ревизиращият орган е приел, че по фактурите издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], не е налице реално извършена доставка, по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС, респективно не е налице право на приспадане на данъчен кредит за жалбоподателя. Съгласно констатациите в РА, издаването само на фактури, без зад тях да са налице реално извършени престации, не означава доставка по смисъла на закона. Няма представени доказателства за техническа, технологична и кадрова обезпеченост за осъществяване на спорните доставки.
По отношение на доставчиците [фирма] и [фирма], ревизиращият орган е взел предвид и резултатите от насрещните проверки, извършени в хода на предходното производство.
За [фирма] е установено, че в отговор на връчено искане, дружеството е представило документи, съгласно които фактура № 585/30.04.2010 г. е включена в дневника за продажби с получател друг субект- [фирма], ЕИК[ЕИК]. Освен това, съгласно представената оборотна ведомост за периода 01.04.2010 г.-30.04.2010 г., [фирма] не е закупувало и изписвало стоки и активи. Дружеството не е представило доказателства за произхода на 2 бр. телови шивачки, предмет на доставката. Не е представило никакви доказателства за притежавана материална и техническа обезпеченост. В конкретния случай, [фирма] няма как да прехвърли на ревизираното лице собствеността на стока, която не е получило /закупило/. Според органа по приходите, след като доставчикът не може да се легитимира като собственик на стоките по издадените от него фактури към [фирма], то няма основание да се приеме, че с тези фактури е удостоверена действително извършена доставка на стока. Прието е, че по спорната фактура на [фирма] не е налице извършена доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС и настъпване на данъчно събитие, съгласно чл. 25 от същия закон.
Относно [фирма] е констатирано, че в отговор на връчено искане /на упълномощено

лице/, дружеството не е представило изисканите от него документи. След проверка в информационната система на НАП органът по приходите е установил, че фактура № 1…148/21.10.2010 г. и фактура № 1…149/29.10.2010 г. не са включени в подадената справка-декларация и в дневника за продажби за данъчен период м. 10. 2010 г. Фактури със същите номера са издадени на друго дружество - [фирма].

Съгласно констатациите в РД, възприети изцяло в РА, поради неоткриване на доставчика на адреса за кореспонденция и липса на възможност за проверка на счетоводните документи, не е могло да се установи осчетоводяването на фактурите и начисляването на данъка по тях. Не са представени и сключени договори, издадени актове, приемо-предавателни протоколи, предходен доставчик, документи за разплащане, данни за мястото на извършване на услугата, информация за собствени или наети работници и др. В резултат на така установеното, органът по приходите е заключил, че фактурите на [фирма] не документират реално извършена доставка, по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и наличие на данъчно събитие, съгласно чл. 25 от ЗДДС.

Въз основа на констатациите органът по приходите е издал РА№ [ЕГН]/28,08,2012год,връчен на жалбоподателят на 11,09,2012год.Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 1524-06-74/ 25.05.2012 г. по описа на ТД на НАП-С.. ,т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК.Сключено е споразумение за удължаване на срока за произнасяне по жалбата на осн. чл.156 ал.7 от ДОПК до 01,03,2013год.

С решение №393/ 28.02.2013 г. директорът на Дирекция „ОДОП” е потвърдил обжалвания пред него РА относно относно непризнато право на данъчен кредит в размер на 35050,33лв и съответните лихви в размер на 10046,12лв по фактури,издадени от Е. ИК И.,Е. К. Ф.,Е. К. С.,Е. Г. О. 10,Е. И. 2003,Е. П. 2007.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса/Заповед № РД-01-918/27,06,2011год на Директора на ТД на НАП-С./. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.Действително на жалбоподателя е връчена само ЗВР № 1201913/07,03,2012год/стр.393,394/,но не и ЗВР № 1204105/22,05,2013год, изменяща предходната заповед.Процесуалното нарушение обаче не е съществено,тъй като жалбоподателят е имал възможност да се запознае с материалите по ревизията,връчени му са ревизионния доклад ,имал е право да подаде възражение срещу него,но не го е сторил,поради което и по същество допуснатото нарушение не е ограничило правата му.Единственото ,което следва от не връчването на ЗВР би могло да се приеме,че доказателствата събрани след 22,05,2013год не трябва да се включват в доказателствения материал,въз основа на който да се градят изводите на съда.Доколкото обаче съдебното производство е по същество,а не контролно отменително,то и меродавни за изхода на спора ще бъдат доказателствата събрани в съдебното производство и тези преди 22,05,2013год. Пред настоящата инстанция като доказателства от страна на жалбоподателя бяха ангажирани нови писмени доказателства /стр.417-864/ под опис,както и бе назначена съдебно счетоводна и

съдебно техническа експертиза експертиза.
От заключението на СТЕ,приета в с.з. на 28,05,2013 с вещо лице А. С.,се установява,че след проверка на документите ,приложени по делото и след извършен оглед в собствената на жалбоподателя сграда,находяща се в [населено място],кв.Л.,ул.545 №7 констатирала,че А. О. е сключил договор за СМР с К. Ф. Е. от 23,04,2009 с предмет монтаж на гипсокартон,на окачени тавани с материали на клиента,боядисване на стени с материали на клиента.Общата цена на СМР е 31995 лв без ДДС.Между същите страни е сключен и още един договор за СМР от 08,05,2009год с предмет поставяне на гранитогрес,лепене на фаянсови плочки на сервизни помещения,монтаж на ел. инсталация,лепене на теракот на сервизни помещения,монтаж на окачени тавани,като общата цена по договора е 52608 с вкл. ДДС.Към делото са представени 13бр фактури за извършени СМР от К. Ф. Е.,които обективират посочените по горе дейности,предмет на договорите.Относно доставчика К. С. Е. на стр.213 е налице акт обр.образец 19/13,08,2009 за извършени и приети СМР за обект Външно водоснабдяване и канализация на сграда на А..В протокола са подробно описани вида на извършените СМР ,мярка ,количество,единична цена и обща стойност.Описаните СМР- машинен изкоп за външно В и К,обратен насип машинно,подравняване на легло и полагане на тръби П. върху пясъчна възглавница,направа на външни ревизионни шахти,полагане на полипропиленови тръби за външно водоснабдяване с водоземна скоба,направа на водомерна шахта.Общата стойност на СМР е 9000 лв.Към протокола е приложена и фактурата.По делото е представен и предварителен договор за присъединяване към водоснабдителните и канализационни системи № 346/17,03,2008год със Софийска вода ,а също и становище към предварителния договор ,което удостоверява извършването на външния водопровод и канализация на обекта.Относно доставчика Г. Г. О. 10 Е. е приложен на стр.215 акт образец 19 от 30,09,2010год за обект Сграда на А.,като описаните в него СМР са окачен таван тип „А.” с гнезда за осветителни тела с монтажно скеле на стройност 9350лв.На стр.218 от делото е протокол за изпълнени от П. 2007 Е. СМР от 10,2010год.Описанието име :облицовка на стени с гипсокартонна конструкция,гипсова шпакловка върху гипсокартон,латексово боядисване на обща стойност 17000лв.Според експерта съответните СМР са реално извършени от К. Ф. Е.,К. С. Е.,Г. О. 10 Е. и П. 2007 Е. след съпоставка на документите и извършения оглед на място.Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично,неоспорено от страните.
От заключението на ССЕ,приета в с.з. на 17.09,2013год с вещо лице Г. А. се установява,че всички фактури,предмет на оспорвания РА са отразени по счетоводните сметки на О. А. се констатира да са налице счетоводни записвания,които отговарят на изискванията на ЗСч,методологията на счетоводната отчетност и вътрешния сметкоплан на дружеството.Същите са отразени в таблица № 8 от заключението.Така за фактурите издадени от ИК И. Е. с предмет книговезки услуги при О. А. същите са осчетоводени по дебита на с/ка 602-разходи за външни услуги и по дебита на с/ка 4531—Разчети на ДДС с начислен данък при покупките.При осчетоводяването на тези фактури е заверен и дебита на с/ка 611-разходи за дейността срещу кредитиране на с/ка 602-разходи за външни услуги с фактурната стойност без ДДС.Фактурата с предмет книговезки нож е записана по дебита на с/ка 204-машини,апарати и оборудване и по дебита на с/ка 4531-със стойността на

ДДС.По същия начин е процедирано и с фактурата,издадена от Е. И. 2003 за доставката на 2 броя телови шивачки.Досежно фактурите ,обективиращи доставки на услуги- СМР ,издадени от К. Ф. Е.,К. С. Е.,Г. ойл 10 Е. и П. 2007 Е. в счетоводството на О. А. същите са намерили отражение по дебита на с/ка 601-разходи за материали с фактурната стойност без ДДС и по дебита на с/ка 4531-начислен данък за покупките.При осчетоводяването на тези фактури е взето още едно счетоводно записване по дебита на с/ка 207-разходи за придобиване на Д. срещу кредитиране на с/ка 601.С набраните разходи по с/ка 207 по нататък се формира първоначална стойност при завеждане на отчет на нов актив към момента на въвеждането му в експлоатация,или се увеличава стойността на съществуващ актив в с/ките от група 20 Д..Предвид предоставената информация за същността и характера на осъществяваната дейност и производствения потенциал на О. А.,осчетоводените разходи за доставки на книговезки нож,телови шивачки,книговезки услуги/подизпълнител/ са свързани с дейността на дружеството,след като се явяват съвместими с нейното естество. По счетоводни данни наред с фактурите ,издадени на А. О. от доставчици за доставки/покупки/ на книговезки услуги се установяват и фактури,които дружеството е издало на клиенти за доставки/продажби/ на услуги- в т.ч. изработка на печатни материали,подвързия на книги и вестници.Видима е съпоставимост между тях,предвид естеството на услугите.Тази съпоставимост по фактури от счетоводна гледна точка е отразена в таблица,приложена към заключението относно процесните доставки/покупки на услуги,които по счетоводни данни са относими към доставки/продажби/ на услуги при А. О. предвид тяхното естество /на Д.,К.,СУ Св.К. О./.Като се има предвид ,че А. О. е осчетоводило разходи по доставки /покупки/ на книговезки услуги по сметките от група 60/разходи по икономически елементи/,които са рефлектирали в сметки от група 61/разходи за дейността/ и приходи от доставки/продажби/ на услуги-изработка на печатни материали, подвързия на книги и вестници ,които са намерили отражение в сметки от група 70/приходи от продажби-приходи от дейността/,то съпоставимост между тях е налице,видно от приложената към заключението таблица относно процесите доставки,които по счетоводни данни са относими към доставки/продажби/ на услуги при А. О. ,предвид тяхното естество.Сметките от група 60,61 и 70 се приключват със сметка 123-Печалби и загуби от текущата година и в крайна сметка чрез тях се формира резултат от дейността на дружеството за съответния период.По счетоводни данни се установяват плащания по касов път от страна на А. О. по фактури на доставчиците,във връзка с които са взети и съответните счетоводни записвания,които са в състава на счетоводната кореспонденция посочена в заключението.Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и съответстващо на останалите писмени доказателства,неоспорено от страните.

На основание чл. 160,ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА

не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

На следващо място, съдът дължи и произнасяне по същество на спора. По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от който могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС, Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

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

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи,както и заключението на ССЕ, и заключението на СТЕ доказват по безспорен начин извършването на реални доставки, като предпоставка за възникване правото на данъчен кредит.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение №

12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС,решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело№2420/2011 на ВАС,решение по дело С-414/10г на С. от 29,03,2012год и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на С./. Не се спори между страните по спора,че фактурите,издадени от всеки един от изброените по горе доставчици на А. О. са включени в дневниците за покупки и продажби и в справките декларации по ЗДДС за съответните месеци ,както от страна на доставчиците,така и от страна на жалбоподателя.В тази насока следва да се тълкува и изявлението на управителя на Е. К. С./стр.381/ за допуснатата техническа грешка фактура № 241/13,08,2010год да бъде отразена в дневника за продажби.

В решението си по делото Б. /решение от 06,12,2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС ,свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС.В него е посочено,че от постоянната съдебна практика на С. се установява,че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagйben и Dбvid, С-80/11 и С-142/11).

В тази връзка С. неведнъж е подчертавал, че предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело G. и др., С-110/98—С-147/98, R., стр. I-1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело С. Р., С-63/04, R., стр. I-11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело K. и R. R., С-439/04 и С-440/04, R., стр. I-6161, точка 47 и Решение по дело Mahagaben и David). Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС.

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и Dаvid, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено

лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело C. P., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, C-324/11, точка 26).Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В това отношение Съдът е постановил, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-специално Решение по дело F. H, посочено по-горе, точка 32, Решение по дело H. и др., посочено по-горе, точка 68, Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точка 54 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 41). Поради това 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.

Също така за нуждите на Директива 2006/112 данъчнозадължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки (вж. в този смисъл Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точка 56 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 46). От това следва, че на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги. За сметка на това режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената директива, не допуска данъчнозадължено лице — което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след осъществената от данъчнозадълженото лице е опорочена поради измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане (вж. в този смисъл Решение по дело O. и др., посочено по-горе, точки 52 и 55, Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точки 45, 46 и 60, както и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 47).

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи,че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28

ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция.

При така даденото от С. тълкуване на разпоредбите на членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО,настоящата инстанция намира и приема за установено следното: Няма спор по делото,че доставките ,обективирани в процесните фактури като описание и предмет на същите се отнасят до осъществяването на същинската икономическа дейност на жалбоподателя,част от доставките са били използвани и за последващи облагаеми доставики-фактура № 1954/08,02,2012год/стр.87 и фактура № 1544/17,08,2010год-стр.88,фактури ,издадени на К.,на Д. и на СУ Св. К. О. за извършени книговезки услуги.. П. фактури в счетоводството на А. О. са включени в дневниците за продажби и СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

Т.е няма спор,че доставките са послужили за последваща икономическа дейност и за облагаеми доставки,които са обективирани във фактури,издадени от жалбоподателя на К.,Д.,СУ Св. К. О.,платени по банков път и включени в СД по ЗДДС и дневниците за продажби.Доколкото от страна на приходната администрация не са ангажирани доказателства за участието на жалбоподателя в данъчна измама,както и за наличието на обективни данни,че доставките ,в които жалбоподателят е участвал нагоре или надолу по веригата на ДДС са били част от данъчна измама,за която той е знаел или е бил длъжен да знае,то очевидно е,че предпоставките за упражняване на правото на данъчен кредит от страна на жалбоподателя за процесните фактури са налице.В тази насока следва да се отбележи,че от заключението на ССЕ се установи по безспорен начин,че всички фактури,предмет на оспорвания РА са отразени по счетоводните сметки на О. А. се констатира да са налице счетоводни записвания,които отговарят на изискванията на ЗСч,методологията на счетоводната отчетност и вътрешния сметкоплан на дружеството.Същите са отразени в таблица № 8 от заключението.Така за фактурите издадени от ИК И. Е. с предмет книговезки услуги при О. А. същите са осчетоводени по дебита на с/ка 602-разходи за външни услуги и по дебита на с/ка 4531—Разчети на ДДС с начислен данък при покупките.При осчетоводяването на тези фактури е заверен и дебита на с/ка 611-разходи за дейността срещу кредитиране на с/ка 602-разходи за външни услуги с фактурната стойност без ДДС.Фактурата с предмет книговезки нож е записана по дебита на с/ка 204-машини,апарати и оборудване и по дебита на с/ка 4531-със стойността на ДДС.По същия начин е процедирано и с

фактурата,издадена от Е. И. 2003 за доставката на 2 броя телови шивачки.Досежно фактурите ,обективиращи доставки на услуги- СМР ,издадени от К. Ф. Е.,К. С. Е.,Г. ойл 10 Е. и П. 2007 Е. в счетоводството на О. А. същите са намерили отражение по дебита на с/ка 601-разходи за материали с фактурната стойност без ДДС и по дебита на с/ка 4531-начислен данък за покупките.При осчетоводяването на тези фактури е взето още едно счетоводно записване по дебита на с/ка 207-разходи за придобиване на Д. срещу кредитиране на с/ка 601.С набраните разходи по с/ка 207 по нататък се формира първоначална стойност при завеждане на отчет на нов актив към момента на въвеждането му в експлоатация,или се увеличава стойността на съществуващ актив в с/ките от група 20 Д..Предвид предоставената информация за същността и характера на осъществяваната дейност и производствения потенциал на О. А.,осчетоводените разходи за доставки на книговезки нож,телови шивачки,книговезки услуги/подизпълнител/ са свързани с дейността на дружеството,след като се явяват съвместими с нейното естество. По счетоводни данни наред с фактурите ,издадени на А. О. от доставчици за доставки/покупки/ на книговезки услуги се установяват и фактури,които дружеството е издало на клиенти за доставки/продажби/ на услуги- в т.ч. изработка на печатни материали,подвързия на книги и вестници.Видима е съпоставимост между тях,предвид естеството на услугите.Тази съпоставимост по фактури от счетоводна гледна точка е отразена в таблица,приложена към заключението относно процесните доставки/покупки на услуги,които по счетоводни данни са относими към доставки/продажби/ на услуги при А. О. предвид тяхното естество /на Д.,К.,СУ Св.К. О./.Като се има предвид ,че А. О. е осчетоводило разходи по доставки /покупки/ на книговезки услуги по сметките от група 60/разходи по икономически елементи/,които са рефлектирали в сметки от група 61/разходи за дейността/ и приходи от доставки/продажби/ на услуги-изработка на печатни материали, подвързия на книги и вестници ,които са намерили отражение в сметки от група 70/приходи от продажби-приходи от дейността/,то съпоставимост между тях е налице,видно от приложената към заключението на вещото лице таблица относно процесите доставки,които по счетоводни данни са относими към доставки/продажби/ на услуги при А. О. ,предвид тяхното естество.Сметките от група 60,61 и 70 се приключват със сметка 123-Печалби и загуби от текущата година и в крайна сметка чрез тях се формира резултат от дейността на дружеството за съответния период.По счетоводни данни се установяват плащания по касов път от страна на А. О. по фактури на доставчиците,във връзка с които са взети и съответните счетоводни записвания,които са в състава на счетоводната кореспонденция посочена в заключението.Т.е от заключението се установява по безспорен начин,че доставките,обективирани в процесните по делото фактури,издадени от Е. ИК И. и Е. И. 2003 отнасящи се до книговезки услуги и доставка на съоръжения,свързани с тях по безспорен начин са свързани с последваща икономическа дейност и са послужили от своя страна за извършване на облагаеми доставки.По отношение на тези доставчици са налице по делото доказателства за кадровата им обезпеченост/стр.146-165/,налице са и приемо предавателни протоколи,както между дружеството доставчик и

жалбоподателя, така и между жалбоподателя и съответния възложител-К.,Д.,СУ Св.К. О.,които съвпадат като дати на предаване на съответните материали,количество и обем на изпълнената работа.Представените от жалбоподателя оборотни ведомости на доставчиците,коментирани и от вещото лице доказват наличието на стоките/книговезки нож,телови шивачки/,както и доказателства за закупуването и заприходяването на материалите,послужили за осъществяване на книговезките услуги от страна на доставчиците. Осчетоводяването им по съответните сметки,потвърдено от констатацията на вещото лице,че е извършено правилно и по този начин в крайна сметка чрез тях се формира резултат от дейността на дружеството за съответния период,който пък от своя страна подлежи на корпоративно облагане.Досежно доставките от дружествата Е. К. Ф.,Е. К. С. ,Е. П. 2007 и Е. Г. О. 10 ,които са свързани с осъществяването на услуги по СМР на сграда на А. О. в [населено място]-съдебно техническата експертиза установи,че съответните СМР са реално извършени от К. Ф. Е.,К. С. Е.,Г. О. 10 Е. и П. 2007 Е. след съпоставка на документите и извършения оглед на място.Представените с жалбата фактури / стр.89-128/ доказват обстоятелството ,че за същите периоди А. О. е закупувало строителни материали,които съгласно задължението му по договорите с доставчиците са вложени в извършените СМР. По отношение на тези доставчици са налице по делото доказателства за кадровата им обезпеченост,като в справите от ТД на НАП изрично е вписано обстоятелството,че са наети работници ,извършващи СМР/стр.146-165/,налице са и приемо предавателни протоколи между дружеството доставчик и жалбоподателя. Представените с жалбата предварителен договор със Софийска вода и становище по извършеното присъединяване към В и К системата,както и констативен акт за установяване годността за приемане на строежа установяват извършените количества СМР,които и вещото лице е констатирало на място.Съдебно счетоводната експертиза пък установява правилното счетоводно отразяване на всяка една от тези доставки и последващото им плащане и отчитане/в бъдещ период-с оглед начисляването на амортизации-т.е последваща икономическа дейност,свързана с използването на тези активи/ в Таблица към заключението.Т.е от всички събрани в рамките на процеса доказателства се опровергават изводите на органите по приходите,че не са налице реални доставки,поради което и съдът намира,че при условията на главно пълно доказване жалбоподателят успя да докаже реалността на извършените доставки. При този анализ на установените в процеса факти жалбата се явява напълно основателна и ще следва да бъде уважена изцяло,като се отмени оспорения ревизионен акт.

С оглед изхода на спора и при направено искане за това на жалбоподателя му се дължат сторените в съдебното производство разноски на осн. Чл.161 от ДОПК в размер на 2370 лева за адвокатско възнаграждение и експертизи.

На основание § 2от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК във вр.чл.77 от АПК с оглед на определението на съда от 17,09,2013год ,с което е завишен депозита на в.л. А. с още 50лв и предвид невнасянето му в срок,ще следва жалбоподателят да бъде осъден да заплати сумата от 50лв по сметка на

бюджета на В..

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място],ул. С.,№6,ет.2 ,представлявано от Б. П. Ч. чрез адв.М. Ч. оспорва Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/28,08.2012 г., издаден от Д. Д. Д. , главен инспектор по приходи в ТД на НАП – С., потвърден изцяло от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 393/ 28.02.2013 г. относно непризнато право на данъчен кредит в размер на 35050,33лв и съответните лихви в размер на 10046,12лв по фактури,издадени от Е. ИК И.,Е. К. Ф.,Е. К. С.,Е. Г. О. 10,Е. И. 2003,Е. П. 2007.

ОСЪЖДА Директора на Дирекция Обжалване и данъчно осигурителна практика при ЦУ на НАП да заплати на [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място],ул. С.,№6,ет.2 ,представлявано от Б. П. Ч. чрез адв.М. Ч. сумата от 2370 лв разноски за прозводството.

ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място],ул. С.,№6,ет.2 ,представлявано от Б. П. Ч. чрез адв.М. Ч. да заплати по сметка на В. сумата от 50лв-допълнителен депозит за експертиза.

Да се издаде на в.л. Г. А. РКО за сумата от 50лв след стабилизиране на съдебното решение,както и изпълнителен лист в полза на В..

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: