

РЕШЕНИЕ

№ 206

гр. София, 12.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 03.08.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **8862** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. партер, представявано от управителя М. С., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002218004884-091-001 / 20.03.2019 г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и В. В. П. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1003/ 12.06.2019 г. на директора на дирекция ОДОП – С..

В жалбата се навеждат доводи, че РА е неправилен, незаконосъобразен и необоснован, както и издаден в нарушение на процесуалния закон и в противоречие с материалноправните разпоредби. Посочва, че процесните доставчици са лица регистрирани по ЗДДС, издали са данъчни фактури и са ги включили в отчетните регистри по ЗДДС, като за извършването на доставките са налице множество доказателства. Твърди, че доставките са разплатени, което е самостоятелно основание за начисляване на данък и е доказателство за тяхната реалност. В подкрепа на тези твърдения цитира решение на ВАС № 16572 от 11.12.2013 г. по адм. дело № 11266/2013 г. Според жалбоподателя доказателства за получаване на доставките са налице в счетоводството на дружеството, което е редовно водено и като такова може да служи като доказателство за установяване реалността на извършените доставки. Оспорва изводите на ревизиращите органи по отношение на материалната и кадрова обезпеченост и цитира т.39 от решение на СЕС по дело с-324/11. Сочи, че неустановяването на обстоятелства за произхода на стоката, както и непълната документация относно предходни доставки не може да бъде довод и основание за

отказ на право на приспадане на данъчен кредит. Твърди, че с РА е допълнително начислен данък без да са налице фактически и правни основания. Счита, че в решението на директора на дирекция ОДОП липсват подобни указания и в резултат, на което положението на жалбоподателя е влошено. Искането до съда е РА да бъде отменен

Ответникът – директор на дирекция ОДОП - С., чрез юрк. Н. оспорва жалбата като неоснователна. Излага доводи, че РА следва да се потвърди по мотиви, описани в решението. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура - редовно призована не изпраща представител.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е допустима като подадена в срок, след изчерпване на възможността за оспорване на ревизионния акт по административен ред, от легитимирано лице, което има правен интерес да обжалва ревизионния акт.

По фактите:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002218004884-020-001 от 20.08.2018 г., връчена на 30.08.2018 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22002218004884-020-002 от 28.11.2018 г. и ЗИЗВР № Р-22002218004884-020-003 от 19.12.2018 г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.04.2017 г. до 31.07.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002218004884-092-001 от 21.02.2019 г., връчен по електронен път на 25.02.2019 г. Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22002218004884-091-001 от 20.03.2019 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 26.03.2019 г. С РА на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС общо в размер на 41 952,23 лв. и лихви за забава общо в размер на 7 517,52 лв.

Процесната ревизия е повторна и е възложена в изпълнение на указанията, дадени с решение № 1170 от 08.08.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА № Р-22221017005046-091-001 от 14.05.2018 г. в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 04.2017 г. до м. 06.2017 г., и преписката е върната за извършване на повторна ревизия.

С Протокол № 1275476 от 11.02.2019 г. са приобщени доказателствата, събрани в хода на ревизия на [фирма], приключила с РА № Р-22221017005046-091-001 от 14.05.2018 г.

Предметът на дейност на [фирма] през ревизираните периоди е търговия на дребно с бельо и други стоки, както и търговия на едро със строителни материали. За периода на ревизията дружеството разполага с 4 магазина за бельо в [населено място], 2 магазина в [населено място], по един магазин в [населено място] и [населено място] и склад в [населено място], [улица].

С оглед изясняване на фактите по случая, проверяващият екип е отправил искане за представяне на документи и писмени обяснения от РЛ с № Р-22002218004884-040-001 от 23.11.2018 г. С придружително писмо вх. № Р-22002218004884-ПРД-001-И от 10.12.2018 г. от дружеството са представени документи и писмени обяснения, включително справки за недвижимо имущество, налични МПС, други налични активи, за дългосрочни инвестиции и вземания от трети лица, декларация за за ликвидни и изискуеми задължения към трети лица, месечни оборотни ведомости, договори за наем на търговски обекти, офис, склад, главна книга за ревизирания период, хронологичен опис на сметки 304, 401, 411, 499, гр. 50, 60, 70, копия на договори, фактури и приемо – предавателни протоколи, справка за отчетите от ЕКАФП и приспадателните фактури за период м.04.2017 г. – м.07.2017 г.

С Протокол № 1240017 от 19.12.2018 г е обективизирано посещение в офиса на [фирма] - дружеството, което обслужва счетоводството на ревизираното лице. Извършена е проверка на оригинали на счетоводни и търговски документи.

С Протокол № 1275478 от 20.02.2019 г. са обективизирани резултатите от посещение в обект склад, находящ се в [населено място],[жк], [улица], стопанисван от [фирма] и отдаден под наем на ревизираното лице за проверяваните периоди.

С оглед изясняване на фактите по случая, проверяващият екип е извършил насрещни проверки спрямо други задължени лица.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], резултатите, от която са обективизирани в ПИНП № 22221018167369-141-001/ 14.02.2019 г.

Изготвено е ИПДПОЗЛ с изх. № П-22221018167369-040-001 от 22.10.2018 г., връчено по реда на чл.32 ДОПК на 14.01.2018 г. Изисканите документи не са представени от [фирма].

Предмет на доставките са стоки - строителни материали.

При направена проверка в информационната система на НАП е установено, че в дневниците за покупки на [фирма] няма отразени фактури с предмет наем, поради което е прието, че дружеството не разполага с наети търговски обекти. [фирма] няма деклариран и собствени търговски обекти и складови бази. В предходното производство са представени фактури за покупки на процесните стоки от [фирма], дружество с „рисков профил“. Не са представени доказателства за транспорт, разплащане, съхранение на стоките и т.н. Отбелязано е, че не са представени доказателства за лицата, които са натоварили и разтоварили стоката, предвид факта, че в дружеството няма лица, наети по трудови и извънтрудови правоотношения.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са обективизирани в ПИНП № П-22221018167358-141-001 от 14.02.2019 г.

Изготвено е ИПДПОЗЛ № П-2222101867358-040-001 от 22.10.2018 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие. Документи не са представени.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 13.09.2017 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството няма назначени лица през процесния период и няма данни да разполага с обекти, от които да осъществява дейността си. При направен анализ на подадените справки-декларации по ЗДДС и дневници за покупки и продажби през периода от м. 04.2017 г. до м. 07.2017 г. е установено, че са декларираны покупки от дружества, голяма част от които търгуват със строителни материали. Направена е съпоставка на фактурите за покупки, отразени

от [фирма] с фактурите, отразени в дневниците за продажби на доставчиците, при което е установено, че фактурите, отразени от [фирма] са многократно по-висока стойност от фактурите, отразени в дневниците за продажби на доставчиците:

Ревизиращият екип е установил, че през м. 04.2017 г. [фирма] е декларирало в дневника за покупки, закупени стоки от [фирма] на обща стойност 413 433,00 лв. и ДДС с право на пълен данъчен кредит 82 686,60 лв. [фирма] от своя страна е включило в дневник за продажбите 10 фактури с получател [фирма] с данъчна основа общо в размер на 54,30 лв. и ДДС общо в размер на 10,86 лв.

[фирма] декларира 5 фактури за получени доставки от [фирма] с данъчна основа общо в размер на 207 780,00 лв. и ДДС общо в размер на 41 556,00 лв. В дневника за продажби на [фирма] са декларирани продажби на ревизираното лице с данъчна основа общо в размер на 26,25 лв. и ДДС общо в размер на 5,25 лв.

Същото е установено и за останалите доставчици „КООПЕРАЦИЯ П.“, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма]. Отразените от тези дружества фактури и съответно отразените на много по-висока стойност фактури от [фирма] са о подробно описани РД.

Във връзка с установеното, органите по приходите са направили извод, че [фирма] ползва право на приспадане на данъчен кредит по документи с невярно съдържание и не разполага с необходимите количества материали, за които са издадени фактури на [фирма], т.е. последното дружество също не разполага със строителните материали, които твърди, че е продало на ревизираното лице. От своя страна [фирма] не е представило данни къде са вложени и за какво са използвани закупените строителни материали. Установено е, че ревизираното лице няма собствени дълготрайни материални активи /ДМА/ и обекти, в които да бъдат вложени процесните материали. Отбелязано е, че основната дейност на дружеството не е относима към закупуването на строителни материали.

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], във връзка с твърденията на ревизираното лице, че строителните материали се съхраняват в нает от дружеството склад.

Резултатите от проверката са обективирани в ПИНП № П-22221118167385-141-001 от 14.02.2019 г.

На „БГ Т. 77“ е връчено ИПЗПОЗЛ № П-22221118167385-040-01 от 22.10.2018 г., в отговор на което с вх. № 53-0-3353 от 26.11.2018 г. от дружеството са представени договор за наем от 30.03.2017 г., анекс от 28.04.2017 г., придружително писмо и писмени обяснения.

Съгласно писмените обяснения, [фирма] е сключило договор за наем от 30.03.2017 г. с [фирма]. С анекс 28.04.2017 г. е удължен срокът за извършване на допълнителни ремонтни дейности на наетия обект до 31.12.2017 г., като за този период [фирма] не дължи наем. Срокът на договора е продължен до 31.12.2018 г. На 29.12.2017 г. [фирма] уведомило [фирма], че желае да освободи наетия склад и няма необходимост от неговото ползване. От проверяваното лице е обяснено, че [фирма] е изпълнило задълженията за извършване на допълнителни ремонтни дейности задоволително и в срок и при наличието на желаещи да наемат склада на по-висока цена, договорът е разтрогнат по взаимно съгласие.

От органите по приходите е извършено посещение на адреса на склада в [населено място],[жк], [улица]. Установено е, че на този адрес се намира административната сграда на [фирма], както и голям стопански двор с множество халета, както масивни,

така и от ламаринени конструкции. Дружеството [фирма] фигурирало като наемател, като в момента на проверката не е намерен негов представител. Проведен е разговор със служител на наемодателя, [фирма], който е потвърдил, че на цитираното дружество са отдадени под наем главно външна площ и много малка част от метално хале. Същият е заявил, че [фирма] е наемател от повече от две години и половина и за този период не са извършвани ремонтни дейности в отдадените под наем площи. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че за проверявания период на [фирма] е извършена ревизия, с която са определени задължения към бюджета в големи размери. При така установеното, както и от обстоятелствата, че между двете дружества няма извършени разплащания и издавани документи за платена наемна цена, е направен извод за липса на доставка на услуги - отдаване под наем на складово помещение.

Предвид изложеното ревизиращият екип е приел, че не са осъществени облагаеми доставки от [фирма] и на основание чл. 68 ал. 1 т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 т. 1 от ЗДДС на ревизираното дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] общо в размер на 35 455,48 лв.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], резултатите, от която са обективирани в ПИНП № 22221018167378-141-001/ 14.02.2019 г.

Изготвено е ИПДПОЗЛ с изх. №П-22221018167378-040-001 от 22.10.2018 г., връчено на 27.12.2018 г.

С вх. № 53-00-3353 от 15.12.2019 г. от [фирма] са представени фактурите, издадени на [фирма], придружени с приемо-предавателни протоколи, писмени обяснения за предмета на доставката и предмета на дейност на дружеството, фактури на предходни доставчици, писмени обяснения за мястото на съхранение на стоките, договор за наем и извлечения от счетоводни сметки.

Съгласно писменото обяснение, стоката, предмет на доставката е съхранявана в наетия от дружеството склад, находящ се в [населено място] поле, индустриална зона В., общ. Е. П.. Приложен е договор за наем от 30.01.2017 г., сключен с [фирма]. Предмет на договора за наем е съхранение на стоки в акцизен данъчен склад. При направена справка в регистъра на данъчните складове, воден от Агенция „Митници“ е установено, че дружеството наемодател има регистрация на акцизен данъчен склад №BGNSA00428001. Стоката, предмет на доставките – бира е закупена с фактура № 1909 от 27.03.2017 г. от „S. T. L.“, ДДС №IE9686969К. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че ДДС номерът на дружеството е валиден и същото е декларирало извършени ВОД на [фирма].

Представени са и международни товарителници /ЧМР/ за осъществен транспорт, в които е вписан превозвач К. sp z o.o. и превозно средство с рег. №WGM3L01/LL115T4, както и акцизен данъчен документ № [ЕГН] от 31.03.2017 г. за влагане на стоката в акцизния склад, в който е отбелязан номер на транспортното средство WZ4031R. От обратната ведомост за м. 04.2017 г. е установено, че проверяваното лице не разполага с ДМА и с персонал. Отбелязано е, че транспортът и товаро-разтоварните дейности са за сметка на [фирма], като същото не разполага с транспортни средства и с персонал. При извършена проверка в информационната система на НАП за периода от 01.04.2017 г. до 30.06.2017 г. е установено, че в дневника за покупки на дружеството няма отразени фактури за покупка на гориво и наем на транспортни средства.

От ревизираното лице са представени процесните фактури, приемо-предавателни

протоколи и договор от 06.04.2017 г., сключен с [фирма]. Съгласно договора, транспортът на стоките и товаро-разтоварните дейности са за сметка на доставчика до адрес на купувача - склад находящ се в [населено място], [улица]. Срокът на доставката е до 06.05.2017 г. със срок за плащане 90 дни. С анекс от 06.04.2017 г., срокът за плащане е удължен със 150 дни. Отбелязано е, че към момента на извършване на ревизията, съгласно представените счетоводни документи и декларация от ревизираното лице, няма извършени плащания по фактурите. При посещението в счетоводството на ревизираното лице не са открити документи, договори, споразумения, анекси или нотариални покани, касаещи неуредените финансови отношения между двете дружества във връзка с неразплатените фактури.

От [фирма] са дадени обяснения, че във връзка с основната дейност, търговия на дребно с бельо и други стоки, за осъществяване на продажбите и с цел привличане на клиенти, дружеството използва различни методи и маркетингови стратегии, като освен познатите намаления, често прави кампании с подаръци към бельото /например бутилка вино, бира и други/. Органите по приходите са констатирани, че дружеството, като съхранява и търгува с бира, съгласно Закона за храните следва да притежава регистриран обект от Българска агенция по безопасност на храните . При направена проверка на официалния сайт на БАБХ, в Националния електронен регистър на обектите за производство и търговия на дребно и едро с храни от животински и неживотински произход, е установено, че нито складовото помещение, нито търговските обекти на ревизираното лице имат регистрации там. От друга страна, предоставяният продукт бира, както твърди ревизираното лице, няма пряка връзка с търгуваните от дружеството стоки. В предоставените счетоводни справки няма отчетени разходи за реклама. В представената хронология на счетоводна сметка 304 Стоки, закупените количества бира не са налични, а са изцяло изписани, с мемориални ордери от 30.04.2017 г., 31.05.2017 г., 30.06.2017 г. и 31.07.2017 г.

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на ревизираното дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени [фирма] общо в размер на 5 075,92 лв.

За ревизирания период [фирма] е декларирало продажби на стоки към [фирма], [фирма], [фирма] и други, както и продажби отчетени с фискални устройства.

За изясняване на действителната фактическа обстановка и във връзка с дадените с решение № 1170 от 08.08.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., от ревизираното лице за изискани данни за отчетите от ЕКАФП по обекти, заплатените по касов път фактури и съответно сумите на отчетите от ЕКАФП включени с справките – декларации и дневниците за продажби през ревизираните периоди. Направена е съпоставка между отразените в дневника за продажби отчети от фискални устройства и записаните данни от Ж отчетите за регистрираните фискални устройства, от които е установено, че през данъчен период м. 04.2017 г. общият отразен оборот в дневника за продажби, съответно в справки-декларации по ЗДДС е в размер на 74 634,90 лв. В същото време, отразения с ЕКАФП оборот е в размер на 83 159,90 лв. , т. е. разликата в размер на 8 525,00 лв. не е намерила отражение в дневника

за продажби. Предвид установеното и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за данъчен период м. 04.2017 г. е начислен ДДС в размер на 1 420,83 лв.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните **правни изводи**:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА. Относно нищожността съдът следи служебно. Тази преценка включва дали РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и в случая е както следва:

РА № Р-22002218004884-091-001 / 20.03.2019 г., е издаден от компетентни органи по приходите – възложилият ревизията началник сектор „Ревизии“ М. А. К., определена поименно и функционално в заповед № РД-01-803 / 07.06.2017 г. (л. 20 и сл.) на директора на ТД на НАП и В. В. П., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р-22002218004884-020-001 от 20.08.2018 г.

РА е подписан с квалифициран електронен подпис на издателя му, валиден към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверение по чл. 25, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведено на хартиен носител.

Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-22002218004884-092-001/ 21.02.2019 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р-22002218004884-020-001 / 20.08.2018 г. от М. А. К., началник сектор "Ревизии" в ТД на НАП, определена по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК да възлага ревизии със заповед № РД-01-803/ 07.06.2017 г.. ЗВР № 22200218004884-020-001 / 20.08.2018 г. има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано, определени са поименно и по длъжност ревизиращите органи по приходите, конкретизирани са ревизираните задължения и ревизирания период; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. Не е пропуснат преклузивният срок по чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от [фирма] са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за ревизираните периоди. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи по приходите процесуални действия. За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22002218004884-092-001 / 21.02.2019 г. Съдържанието на РД съответства

на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с 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 съда 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 е останал недоказан.

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 нормата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно нормата на 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 нормата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС и реално извършване на услуга по смисъла на чл. 9 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 четири предпоставки:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело C-18/13/;
- данъчен документ, издаден 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 C-642/11/;
- използване на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело C-153/11/.

Отсъствието на който и да е елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-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 C-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.

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 доставки.

Мотивите на органите по приходите за отказаното право на приспадане на данъчен кредит се споделят от настоящия състав по следните съображения:

От представените в хода на ревизията доказателства, не се установява по несъмнен начин реалното изпълнение на доставките от [фирма].

Предмет на доставките са строителни материали – лепило гипсово, гипс, силикон, боя и т.н. (л.116-125).

Представен е договор за покупко – продажба от 03.04.2017 г. (л.175 по делото), съгласно който [фирма] продава на [фирма] строителни материали на обща стойност 197 359,42 лв. без ДДС. С т.3.1 от договора е уговорено продавачът да достави стоките на адрес [населено място], кв. Г., [улица]. Този адрес е посочен и в съставените приемо – предавателни протоколи (л.155 и сл.). В тази връзка е представен договор за наем между [фирма] и [фирма] от 30.03.2017 г. на склад – хале с метална конструкция, находящ се в [населено място], кв. Г., [улица] (л.183-184). На наемателя е осигурен гратисен период от един месец за извършване на ремонтни дейности. С анекс от 28.04.2017 г. срокът за извършване на ремонтните дейности на склада е продължен до 31.12.2017 г.

От изложеното следва, че в периода, когато строителните материали следва да са доставени на [фирма], складът, в който същите са получени и съхранявани е бил в ремонт. Предвид твърденията за сложността и продължителността на ремонтните дейности, обосновано е да се предположи, че недвижимият имот е бил неизползваем по предназначение.

Същевременно при повторната ревизия е посетен на място отдадения под наем склад от „БГ Т.“ 77“, което дружество от своя страна е наело въпросния склад повече от две години и половина (проверката е от 20.02.2019г.) и за този период не са извършвани ремонтни дейности в отдадените под наем площи. При направена справка в Имотния регистър ревизията е установила, че „БГ Т. [фирма] не е собственик на отдавания на ревизираното лице склад, а за времето на наемането му по данни на наемодателя му ([фирма]) няма данни да е правен ремонт там. При тези факти и липсата на разплащания между дружествата по наемането и документи за платена наемна цена правят обоснован извода на ревизиращите органи за липса на реалност на доставката по отдаване под наем на складово помещение, а оттук това рефлектира и към недоказване на реалността на процесната доставка на строителни материали към жалбоподателя в това помещение.

Наред с това остава недоказан по категоричен начин и произхода на процесните материали.

В хода на ревизията и пред настоящата инстанция, доказателства в подкрепа на твърденията на жалбоподателя за извършени плащания и последваща реализация на стоките не са представени.

Доказателства за произход на стоките в хода на ревизията, а после и при обжалването, не са представени нито от жалбоподателя, нито от доставчика. В предходното ревизионно производство от [фирма] са представени фактури за покупки на процесните стоки от [фирма], дружество с „рисков профил“. По

указание в решението след първата ревизия е направена насрещна проверка на [фирма], при която дружеството не е представило исканите доказателства за съхранение, транспортиране и товароразтоварни дейности към [фирма], същевременно при анализ на данните в ИС на НАП е навело на извод, че предходният доставчик не разполага с количества материали, които продаде на [фирма], което пък от своя страна няма данни за произход на стоките, строителните материали, които е фактурирало към ревизираното лице. След извършени проверки на доставчиците на [фирма] е установено, че отразените от този предходен доставчик покупки са с многократно завишени стойности от отразените в дневниците за продажби на доставчиците. С този начин на отразяване в отчетните регистри се е създавало погрешно впечатление, че [фирма] има реална дейност и закупува големи количества стоки /съответно на висока стойност/ предмет на доставката между [фирма], което от своя страна води до извода, че доставчикът [фирма] не е разполагал със стоки и се е опитвал да създава впечатление в проверяващите органи, че закупува стоки, с които да се разпорежда.

Установяване реалността на доставката на стока изисква доказване наличието на стоката в патримониума на доставчика, преминаването ѝ /прехвърляне на собствеността/ в патримониума на получателя, както и други съпътстващи факти като извършен транспорт, място на предаване и приемане, място на съхранение при доставчика и при получателя, лицата, участвали в товаро – разтоварни дейности, предаване и получаване на стоките. Във всеки конкретен случай се държи сметка за естеството на доставките – вида на стоките, както и всички условия, при които са сключени сделките. В случая недоказването започва още от наличието на стоката у доставчика, транспорта, предаването и съхранението ѝ.

Не на последно място следва да се отбележи, че жалбоподателят не е представил данни къде са вложени и за какво са използвани закупените строителни материали. Както е отбелязал ревизиращият орган [фирма] няма собствени ДМА и обекти, в които да ги вложи, а основната му дейност – не предполага закупуването на такива. При това положение не се установява още една предпоставка за признаване на данъчен кредит по процесните фактури - - използване на получените стоки за икономическата дейност на данъчно задълженото лице.

Споделят се мотивите на органите по приходите и по отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури.

Предметът на дейност на [фирма] през ревизирания период е търговия на дребно с бельо и други стоки, както и търговия на едро със строителни материали.

Предмет на процесните доставки са различни видове бира, т. е. стоки, които не са относими към продаваните от ревизираното лице. Правилно органите по приходите са констатирали, че ако дружеството съхранява и търгува с бира, съгласно Закона за храните следва да притежава регистриран обект от БАБХ. При направена проверка на официалния сайт на БАБХ, в Националния електронен регистър на обектите за производство и търговия на дребно и едро с храни от животински и неживотински произход, е установено, че нито

складовото помещение, нито търговските обекти на ревизираното лице имат регистрации там.

В представените в хода на ревизията писмени обяснения жалбоподателят твърди, че за осъществяване на продажбите и с цел привличане на клиенти, дружеството използва различни способности и маркетингови стратегии, като освен намаления често прави кампании с подаръци към белята (вкл. бира). В подкрепа на тези твърдения не са представени доказателства, няма отразени разходи за реклама в счетоводството на дружеството, нито са налични документи, от които да се установи, че стоките се използват в икономическата му дейност.

Не са представени и доказателства за съхранението на закупената стока – общо 720 бр. бира.

От ревизираното лице освен фактури и приемо-предавателни протоколи е представен договор от 06.04.2017 г. за доставка на бира, като съгласно последния транспортът и товаро-разтоварните работи са за сметка на продавача до адрес на купувача, находящ се в [населено място], [улица]. По отношение на находящия се на този адрес склад, както беше посочено по – горе, освен че не са налице доказателства за реалното му ползване от страна на [фирма], съгласно представения договор за наем и анекс към него, през този период в склада се твърдят извършвани ремонтни дейности. От извършените справки за доставчика се установява, че [фирма] не разполага нито с ДМА, нито с персонал, не разполага с МПС, няма представени доказателства и за наети такива, нито за ползвани услуги за транспорт от подизпълнители, в дневника за покупки за съответния период няма отразени фактури за гориво или за наем на превозно средство. Поради това, въпреки, че транспорта и товароразтоварните дейности са за сметка на доставчика [фирма] не се изяснява с какво е превозена фактурираната стока, нито кой е осъществил товаренето и разтоварването, което е все част от доказването на реалното осъществяване на доставката.

Липсват доказателства за плащане на доставките по процесните фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. Плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС такъв факт представлява преминаването на собствеността върху стоката, респективно – извършването на услугата, поради което този именно факт жалбоподателят по пътя на пълното доказване следваше да установи. Плащането, което в процесния случай не се доказва, би представлявало само една индиция за извършена доставка на стока и не би могло самостоятелно (без наличие на други кореспондиращи му преки или косвени доказателства) да създаде сигурно убеждение (целено от пълното доказване) относно подлежащия на доказване факт – реалност на доставката, но в процесния случай липсва дори тази индиция за реалност на доставките.

Анализирайки доказателствата събрани в хода на ревизионното производство и при липсата на доказателствени искания от страните, процесуална пасивност на жалбоподателя, който поддържа теза за реалност на доставката и следва да я докаже, като му е указана доказателствената тежест, съдът достига до извод, че жалбоподателят не доказва реално получаване на

горепосочените стоки от [фирма] и [фирма], както и използване на тези стоки в икономическата му дейност. По отношение на процесните доставки са установени факти и обстоятелства, които разколебават и не обосновават извод за реалност и не се вписват в икономическата логика на дейността на жалбоподателя.

По отношение на начисления ЗДДС в размер на 1 420,83 лв. за данъчен период м. 04.2017 г. жалбоподателят не излага аргументи и не сочи нови доказателства. При отразен с ЕКАФП оборот в размер на 83 159,90 лв. и отразен оборот в дневника за продажби и СД по ЗДДС в размер на 74 634,90 лв., правилно на основание чл.86, ал.1 и ал.2 ЗДДС за неотчетения брутен оборот в размер на 8 525 лв. е доначислен ДДС в размер на 1 420,83 лв.

По горните съображения съдът достига до извод за законосъобразност на обжалвания РА и неоснователност на жалбата, която следва да се отхвърли. При този изход на спора, претенцията за разноски на ответника, представляван по делото от юриконсулт, следва да се уважи като дължимото съгласно чл. 161, ал. 1, изр. последно от ДОПК юриконсултско възнаграждение е в размер на 2 014 лв. предвид материалния интерес и чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл.161 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. партер, представлявано от управителя М. С., срещу ревизионен акт № Р-22002218004884-091-001/20.03.2019 г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и В. В. П. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1003/12.06.2019 г. на директора на дирекция ОДОП – С..

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП юриконсултско възнаграждение в размер на 2 014 лв.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14 дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: