

РЕШЕНИЕ

№ 2740

гр. София, 21.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 25.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **9651** по описа за **2021** 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] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет.3, ап.11 чрез З. Н. И., в качеството на управител, представляван от адв.К. оспорва Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020006594-091-001/08.06.2021 г., издаден от Г. М. В., орган - възложил ревизията и Ц. К. Х., ръководител на ревизията, потвърден от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1329/26.08.2021 г., с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС в размер на 18 093,89лв по фактури, издадени от [фирма]. В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание, жалбоподателят, редовно призован се представлява от адв.К., който поддържа жалбата и моли същата да се уважи и отмени ревизионния акт. По същество развива доводи за доказана реалност на доставката с представените доказателства и за наличие на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит на ревизираното лице. Представя писмени бележки в подкрепа на съображенията в жалбата. Претендира разноски в производството за заплатена държавна такса.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован чрез юрисконсулт К. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Поддържа недоказаност реалността на извършените

доставки и липса на кадрови ресурс от доставчика за изпълнението им. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството .

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-222210200065 94-020- 001/03.11.2020 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.07.2020 г. до 30.09.2020 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 12.11.2020 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и същия изтича на 12.02.2021 г. Всички заповеди в хода на производството са издадени от Г. М. В. - Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2. т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020006594-092-001/13.05.2021 г., връчен по електронен път на 14.05.2021 г. Задълженото лице е подало възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №Р-22221020006594-В.-001-И/27.05.2021 г., преценено от органите по приходите като неоснователно.

Ревизията приключва с издаването на РА №Р-22221020006594-091-001/08.06.2021 г., издаден от Г. М. В. - Н. - орган, възложил ревизията и Ц. К. Х. - ръководител на ревизията.

С РА за данъчните периоди от м. 07.2020 г. до м. 11.2020 г. на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18 093,89 лв. и са начислени лихви в размер на 628.98 лв., предмет на спор в настоящото производство.

Установено е, че през ревизираните периоди [фирма] извършва строителна дейност върху собствен имот, придобит по силата на апортна вноска при неговата регистрация, находящ се на адрес: [населено място], [улица], №24. с площ 576 кв. м. Проекта, който е в процес на строителство, представлява жилищна сграда с подземни гаражи. Към края на ревизирания период - 30.11.2020 г., строежът е на завършен етап - груб строеж, за който е представен подписан акт 14 за приемане на конструкцията от 22.11.2018 г. Извършват се довършителни работи, свързани с хидроизолации, полагане на мазилка, изграждане на инсталации, окачени фасади и окабеляване, изграждане на външни връзки, както и доставки на оборудване. Ревизиращият екип е извършил проверка на обекта, документирана с Протокол №1734004/05.04.2021 г. Констатирано е, че фасадата на сградата е облепена изцяло с каменна облицовка.

С цел обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице, в хода на ревизионното производство са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221020006594-040-001/04.12.2020 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221020006594-040-002/22.12.2020 г., в отговор на които са представени такива, подробно описани и анализирани в РД. На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на други задължени лица - доставчици /пряк и предходен/ на ревизираното дружество, резултатите от които са описани в П..

С Протокол №1734004/05.04.2021 г. е документирано посещение на декларирания адрес за кореспонденция и е извършен преглед на представените документи за ревизирания период.

В хода на ревизията е установено, че за данъчните периоди от м. 07.2020 г. до м. 11.2020 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18 093,89 лв. по 18 фактури, издадени от [фирма]. Данните за фактурите /номер, дата, предмет, данъчна основа и данък върху добавената стойност/ са отразени в таблици на стр. 5 и 6 от РД.

С оглед изясняване на обстоятелствата във връзка с упражненото право на данъчен кредит, на посочения доставчик е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221920215376-040-001/23.12.2020 г., с което са изискани доказателства във връзка с фактури с номера от №[ЕГН] до №[ЕГН], издадени на ревизираното дружество през м. 10.2020 г. и м. 11.2020 г., с предмет на доставка - „доставка и монтаж на камък с конструкция“, „доставка и монтаж камък, вата, конструкция“, „доставка и монтаж на камък“.

От проверяваното лице са представени копия на описаните в таблицата на стр. 5 от РД фактури; банкови извлечения за извършени плащания от [фирма]; Договор от 23.07.2020г., сключен между [фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК] за извършване на каменна облицовка с включени материали; фактури №156/02.09.2020 г. и №169/23.09.2020 г., издадени от [фирма], с предмет на доставка - СМР, придружени с касови бонове; фактури №2929/30.09.2020 г., №2890/24.08.2020 г., №2976/27.11.2020 г., с предмет на доставка - конструкция за сух монтаж по спецификация /не е приложена/, варовик, втвърдител, конструкция за сух монтаж, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с приложени фискални бонове.

В ревизионното производство са представени и актове от №10 до №17, издадени за период от 07.10.2020г до 26.11.2020 г., за установяване извършване и заплащане на натурални видове работа, в т.ч.: доставка и монтаж на метална конструкция, вата; доставка и монтаж на камък с конструкция, обръщане на камък, ъглова обработка; доставка и монтаж на конструкция, демонтаж камък; преправяне на конструкция, доставка и монтаж на камък, доставка и монтаж вата, ъглова обработка; доставка и монтаж на камък с конструкция, доставка и монтаж на камък без конструкция, доставка и монтаж камък обръщане, изрязване на отвори; доставка и монтаж конструкция, доставка и монтаж вата, изрязване на отвори комини; доставка и монтаж конструкция, доставка и монтаж на камък без конструкция, ъглова обработка герунг.

Представени са и счетоводна справка за периода м. 10.2020 г. - м. 11.2020 г. с осчетоводяване по сметки 411,412, 703, 4532, 503 и оборотни ведомости за м. 10.2020 г. и м. 11.2020 г.

При анализ на представените документи, ревизиращите органи са установили, че в оборотните ведомости за м. 10.2020 г. и м. 11.2020 г. няма отразени обороти по дебитата на сметка 5031 Сметка в лева П. ВГ 92. Констатирано е, че сметката е с начално и крайно салдо в размер на 640,20лв., т.е няма осчетоводени плащания от клиенти. По отношение на представените от [фирма] банкови извлечения е отбелязано, че от тях не са видни титуляр и номер на банковата сметка, по която са направени преводите от [фирма]. Ревизираното дружество е представило извлечение от движението по банковата си сметка в лева в [фирма], от която са извършени парични преводи по банкова сметка №[банкова сметка], с основание [фирма] по фактури.

При извършена проверка в базата данни на НАП, ревизиращите органи са констатирани, че на името на [фирма] има открити три банкови сметки /данните за

тях са описани в таблица на стр. 6 от РД/. които са с IBAN, различен от горепосочения.

За целите на ревизията, на [фирма] е връчено второ ИПДПОЗЛ №П-22221920215376-040-002/02.04.2021 г., с което са изискани доказателства във връзка с издадени от него на ревизираното дружество фактури през м. 07.2020 г., м. 08.2020 г. и м. 09.2020 г. /описани в таблица на стр. 6 от РД/ с предмет на доставките - „аванс по договор от 23.07.2020 г.“, „демонтаж, монтаж каменна облицовка, преправяне на конструкция“, „доставка и монтаж на вата. доставка и монтаж на конструкция“, „монтаж на каменна облицовка, ъглова обработка /герунг/“ и др.

В отговор на искането, от страна на доставчика са представени следните документи: Договор от 23.07.2020 г. с [фирма] за извършване на каменна облицовка, с включени материали: актове от №1 до №8, издадени за периода от 07.08.2020г до 24.09.2020 г. за установяване извършване и заплащане на натурални видове работа, в т.ч.: доставка и монтаж на каменна облицовка; доставка и монтаж на каменна облицовка, ъглова обработка; доставка и монтаж на каменна облицовка, ъглова обработка, демонтаж конструкция: доставка и монтаж на каменна облицовка, ъглова обработка, демонтаж конструкция, монтаж метална конструкция и други, описани на стр. 7 от РД. Приложени са фактури, издадени от [фирма] на [фирма], както и Протоколи №1/02.09.2020 г. и №2/18.09.2020 г. Фактури №2....90/13.12.2018 г. с предмет - „аванс“; №б....303/28.12.2018 г. с предмет - „плочи шлайфани вр. Варовик 3 см, детайли вр. Варовик 8,5 см. обработка фаска и герунг“; №8....61/25.07.2019 г. с предмет - „авансово плащане СМР“; №2. ...91/25.07.2019 г. с предмет - „аванс“; №[ЕГН]/03.08.2020 г. с предмет - „СМР по протокол“, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] на [фирма]. Към фактурите за авансови плащания не са приложени платежни документи. Представени са и актове /обр. 19/ №1/03.08.2020 г., №2/03.08.2020 г. и №3/03.08.2020 г. за извършени СМР с възложител [фирма] и изпълнител [фирма] и приемо-предавателни протоколи №1/04.11.2020г., № 2/11.12.2020г., Договор за предоставяне на концесия за скално-облицовъчни материали - варовици чрез находище В. В. на [фирма] [населено място], справки за добито количество варовик, фактури №45072/27.01.2020 г. и №45073/29.01.2020 г., издадени от [фирма] на [фирма] с предмет - блок врачански варовик.

Съгласно констатациите на РД, за целите на ревизията са извършени служебни проверки в информационния масив на НАП, при които е установено, че издадените на [фирма] фактури са отразени в дневниците за продажби на [фирма] за съответните данъчни периоди. В дневниците за покупки на доставчика са отразени фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. За периодите на издаване на фактурите към ревизираното дружество, от [фирма] не са декларирани действащи трудови договори. Същото не е подавало Справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплащани възнаграждения по извънтрудови правоотношения през 2020 г.

В хода на ревизията е инициирана насрещна проверка на „М. ПСП 07“ Е., явяващо се доставчик на [фирма]. На дружеството е връчено ИПДПОЗЛ №П-22220221023075-040-001/21.02.2021 г., в отговор на което са представени следните документи: копия на фактури /данните за които са описани в таблица на стр. 8 и 9 от РД/, издадени на [фирма], с предмет на доставки - „монтаж на мебели в комплекс Златни пясъци“ /1 фактура/, „сглобяване на мебели“ /5 фактури/, „СМР по договор“ /2 фактури/;дневник на сметки 4532, 703, 411 зам. 09.2020 г. и м. 10.2020 г.;

Договори №1А/03.08.2020 г. и №1Б от 04.08.2020 г., сключени между [фирма] и Ч. Б., с предмет - сглобяване на мебели [населено място]; приемо- предавателни протоколи от 09.09.2020 г., 10.09.2020 г., 11.09.2020 г. и 17.09.2020 г., между [фирма] и Ч. Б. за приемане на извършена работа по сглобяване на мебели в цех [населено място] /дейностите са описани на стр. 9 от РД/; приемо- предавателни протоколи от 01.09.2020 г. и от 17.09.2020 г., между [фирма] и Ч. Б. за приемане на извършена работа, съгласно договор от 03.08.2020 г. - монтаж на каменна облицовка без вата и конструкция, демонтаж и монтаж камък, ъглова обработка /герунг/, демонтаж камък, монтаж вата, монтаж на метална конструкция, рязане камък, доставка и монтаж на конструкция, рязане камък, демонтаж конструкция и вата, монтаж вата фасада 3, монтаж камък фасада 3, монтаж ъглова обработка камък фасада юг и др., описани на стр. 9 от РД.

Договор № 2Б/04.08.2020 г., е сключен между [фирма] и И. Б. с предмет - сглобяване на мебели [населено място]; Във вр. с изпълнение на дейностите по договора са изготвени 2 приемо-предавателни протокола от 15.09.2020 г. за приемане на извършена работа - сглобяване на мебели в цех [населено място] /бюро ъглово с шкаф, картини печат върху хартия с дървена рамка, плот ТВ ламперия и др.

Съгласно констатациите на РД, при извършени проверки в информационния масив на НАП относно [фирма] е установено, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 26.01.2021 г., поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството не е подавало Справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения през 2020 г.

За И. Б. е констатирано, че за м. 08.2020 г. и м. 09.2020 г. са подавани данни за осигуряване от [фирма], ЕИК[ЕИК] за отработени 20 и 22 дни по трудови правоотношения при 4 часов работен ден. За същото лице са подадени данни за сключен трудов договор с [фирма] от м. 10.2020 г. на 8 часов работен ден. За лицето Ч. Б. липсват данни за осигуряване за м. 08.2020 г. и м. 09.2020 г. За него са подавани данни за сключен трудов договор с [фирма] от м. 10.2020 г. на 8 часов работен ден.

Съгласно констатациите на РД, във връзка с доставките от [фирма], в отговор на връчените ИПДПОЗЛ, от страна на ревизираното дружество са представени: Договор от 23.07.2020 г. за доставка на материал - врачански варовик шлайфан и услуги - сух монтаж с метални крепежи, издадените от доставчика фактури и извлечения от банкова сметка за извършени преводи по банков път.

Ревизиращите органи са анализирали събраните в хода на ревизията документи и са установили, че фактурираните материали и услуги са свързани с изпълнението на обекта на [фирма] - жилищна сграда на [улица]. От фактическа страна е установено, че по силата на сключения между ревизираното лице и [фирма] договор от 23.07.2020 г., изпълнителят приема да изпълни на обекта работи по част „Фасади“, а именно доставка и полагане на каменна облицовка от „В. варовик“ /шлайфан/ - селекция „В.“. Относно доставката на врачанския варовик /шлайфан/ е представена фактура № 6... .303/28.12.2018 г. за доставка на детайли и обработка на стойност 14 458,80 лв., издадена от [фирма]. Органите по приходите са отбелязали, че фактурата е издадена преди да бъде сключен договора за доставка на материалите от врачански варовик - 23.07.2020 г., поради което са приели, че доставените материали по същата не могат да бъдат отнесени пряко към изпълнението на цитирания договор. Посочено е също така, че не е представена информация и документи относно съхранението на доставените материали - склад, производствена база или друг обект на [фирма],

както и информация за транспорт и плащане.

При преглед на представените от [фирма] документи относно произхода на детайлите от врачански варовик е установено, че договорът за концесия на скално облицовъчни материали е сключен с [фирма], [населено място]. По отношение на фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] за доставка на блок врачански варовик е констатирано, че са от 27.01.2020 г. и 29.01.2020г., а приемо-предавателните протоколи за предаване на плочи варовик от [фирма] на [фирма] /представени от последното/ са с № 1/04.11.2020 г., № 2/11.11.2020 г., № 3/24.03.2021 г. и са съставени след извършването на СМР и влагането на материалите на обекта на [фирма]. Във връзка с горното, ревизиращият екип не кредитирал така представените документи относно произхода на материалите от доставчик [фирма].

На следващо място органите по приходите са установили, че фактура № 6.. .328 от 03.08.2020 г, която е издадена от [фирма] на [фирма] е с предмет на доставка - СМР по протокол, във връзка с което са представени 3 акта обр. 19 от същата дата за следните дейности - монтаж каменна облицовка без вата и конструкция герунг; монтаж каменна облицовка, герунг, транспорт с камион И.; монтаж конструкция, доставка и монтаж вата, транспорт с камион И.. При преглед на представената информация от [фирма] е установено, че с фактура №1...78/07.08.2020 г. е документирана извършена услуга на ревизираното лице на 06.08.2020 г. - демонтаж, монтаж каменна облицовка, преправяне съгласно акт №2/06.08.2020 г. Според органите по приходите, с цитираната фактура би следвало да е извършено префактуриране на извършената работа от [фирма], но извършените работи не съответстват по стойност и вид на фактурираните извършени дейности от [фирма]. От ревизираното лице е приложено уведомление до [фирма] от 23.07.2020 г., с което е дадено разрешение на обекта да бъдат превъзложени част от работите по договора на [фирма]. Констатирано е, че не е представено съгласие за участието на друг подизпълнител на обекта.

Предвид горните факти, органите по приходите приемат, че не може по категоричен начин да се докаже участието на [фирма] в извършените строително-монтажни работи на обекта на ревизираното лице. Относно представените фактури от подизпълнител [фирма] в хода на извършената проверка, събраните доказателства и наличната информация в базата данни на НАП е установено, че издадените фактури са с предмет на доставки - сглобяване на мебели и монтаж на мебели в комплекс Златни пясъци. Единствено фактури №1698/23.09.2020 г. и №1698/23.09.2020 г. са с предмет на доставка - СМР по договор.

Във връзка с лицата, извършили строително монтажните дейности, е представен приемо-предавателен протокол от 01.09.2020 г., подписан от [фирма] и Ч. Б. за приемане на извършена работа на обект - жилищна

сграда, район Л., съгласно договор от 03.08.2020 г. При проверка в информационния масив на НАП обаче е установено, че за м. 08.2020 г. и м. 09.2020 г. за Ч. Б. не са подавани данни за осигуряване и за сключени граждански договори. За лицето са подавани данни за сключен трудов договор с [фирма] от м. 10.2020 г. на 8 часов работен ден.

Констатирано е също така, че приложените фактури за периода 01.10.2020 г. -30.11.2020 г., издадени от [фирма] на [фирма] са с предмет - доставка и монтаж на камък с конструкция, доставка и монтаж вата, доставка и монтаж конструкция, но не са представени документи за произход и закупуване на посочените материали. За същия период, от [фирма] са декларирани действащи трудови договори за назначени лица на длъжности - касиер, готвач, сервитьор, барман, салонен управител.

В резултат на извършения преглед и анализ на събраните документи, ревизиращият екип достига до заключението, че не се доказва реалността на доставките по издадените от [фирма] фактури.

Посочено е, че реалността на доставките следва да бъде доказана с документи, представени в хода на производството, при поискване от съответните органи. След като към момента на издаването на РД такива не са налице, по-късното им представяне на етап възражение срещу РД и/или обжалване според ревизиращите органи означава, че те са съставени впоследствие, за удостоверяване на благоприятни обстоятелства за ревизираното дружество.

Според органите по приходите, в случая е налице изпълнение на съответните строително-ремонтни дейности на обекта на [фирма], но липсват доказателства, че изпълнителят на същите е [фирма]. Прието е, че се касае за фиктивно съставени счетоводни записи и оформени счетоводни документи, без да са налице реално извършени доставки. Посочено е също така, че с така оформените документи е създадена правна привидност, зад която не стои осъществена доставка. Отбелязано е, че наличието на фактура и декларирането ѝ в съответния дневник и справка-декларация не е достатъчно доказателство, че е извършена и съответно получена доставка, както и че задължителна материално-правна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит е наличието на действително извършена облагаема доставка от лицето, вписано във фактурите, а в хода на ревизионното производство нито ревизираното лице, нито доставчикът са доказали наличие на такава. Според ревизиращите органи, целта на документите е относителна привидност на доставки, единствено и само с цел покриване на приходи и неправомерно ползване на ДДС. Това според тях означава, че за ревизираното лице не е налице право за упражняване на данъчен кредит

по издадените от [фирма] фактури и упражняването на такова би било неправомерно. По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка чл. 6/9 и чл. 25 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18 093,89 лв., по фактурите, издадени от [фирма].

Издаденият ревизионен акт е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба вх. № 53-06-4925 от 21.06.2021 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 1329/28.08.2021 г. директорът на Дирекция „ОДОП” е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта на установени данъчни задължения по ЗДДС в размер на 18 093,89лв по фактури,издадени от [фирма]. Датата на връчване на решението е 31.08.2021г. Жалбата срещу ревизионния акт, потвърден с решението на Директора на Д ОДОП е депозирана на 13,09,2021г. , поради което е и допустима.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съдът приема, че ревизионният 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/писмени доказателства на стр.30-31,42-45/. 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.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

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.

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 в резултат 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.

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 СЕС от 29,03,2012год. и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на СЕС). Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/,то съгласно правилото на чл.154 от ГПК,

приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя.

При условията на главно пълно доказване, жалбоподателят К. Е. Е. успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство. Приходната администрация, с наличните по административната преписка писмени доказателства, поведението на доставчика на жалбоподателя, не успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите, свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

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 СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на които 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 М. и D., С-80/11 и С-142/11).

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 К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело М. и D., 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 С. Р., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Т., С-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 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. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит.

Всъщност по делото Б. и по дело М. и D. фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013 год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност.

За да откаже предоставянето на данъчен кредит по доставките на [фирма] органът по приходите е приел, че не е доказана извършената доставка на СМР услуги по договора за доставка и полагане на каменна облицовка от врачански варовик на жилищна сграда от 23.07.2020 г., но спорният в настоящето производство въпрос е дали тежестта на доказване на този факт лежи върху жалбоподателя, за да се изключи добросъвестното му поведение при упражняване на правото на данъчен кредит или лежи върху органите по приходите, които следва да установят

знанието на жалбоподателя за тези факти.

Представените и приети писмени доказателства, доказват извършването на доставките от [фирма]. В тази насока следва да се посочат неоспорените писмени доказателства - копие от книгата за инструктаж за безопасност и здраве при работа- стр.17-20, в която се потвърждава проведения инструктаж на строежа на лицата И. В. Б. и Ч. В. Б. от [фирма] на дата 27.07.2020г., представените в с.з. на 25.01.2020г. и приети като писмени доказателства РА и два броя протоколи за насрещна проверка от следващата ревизия на дружеството жалбоподател и най вече протоколите от извършени насрещни проверки на [фирма], в които отново това дружество посочва, че услуги по доставката и полагането на врачански варовик са извършени от лицата И. и Ч. Б.. Все в тази връзка всяка обективирана доставка е скрепена с приемо-предавателен протокол, подписан и подпечатан от двете страни, а също така от констатацията на органите по приходите в РД, че счетоводството на [фирма] е водено редовно и са спазени основните принципи и изисквания на счетоводното законодателство- хронология на стопанските операции и текущо начисляване. Фактурите са редовни, включени са в съответните регистри и са разплатени по банков път, като обстоятелството,че сметката, по която са платени, не е декларирана в НАП като такава на [фирма], не изключва принципа на чл.73-чл.75 от ЗЗД за плащане с погасителен ефект за дружеството-доставчик, тъй като в самите издадени от [фирма] фактури, е посочена сметката, по която сумите са платени. Дали това е сметка на различно лице жалбоподателят не може да се държи отговорен. От допълнително представените в с.з. писмени доказателства за продължаващите ревизии на дружеството се установява, че само дружеството [фирма] е доставчик на тази услуга и с друг търговец жалбоподателят не е сключвал подобни договори за същата услуга. Не без значение е и факта, че услугите са извършени - при проверка на място се е установило, че сградата е с каменна облицовка, а това само по себе си, след като същата е заведена като материален актив, ще води и до последваща доставка и облагане на същата.

Според съда, за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката / или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. В тази насока наличието или не на сключен договор между жалбоподателя и доставчикът му за извършване на СМР или за доставка на стоки се презюмира с издаването на данъчна фактура и наличието на доказателства за плащането ѝ. Данъчното законодателство обвързва

облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува (естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС). Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

Субект на изпълнението (пряко или чрез други лица) следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Косвено доказателство за различно от изпълнителя лице, извършило услугите по спорните фактури, е отсъствието на достатъчно в качествено и количествено отношение заети лица.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства.

Следва да се посочи, че нито в РД, нито в РА, нито в решението на горестоящия административен орган се съдържат констатации, че въз основа на обективни данни задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката с която обосновава правото си на данъчен кредит е част от данъчна измама. Досежно фактическото изпълнение на услугите в рамките на ревизионното производство се установява, че същите са изпълнени от лицата И. и Ч. Б., които са имали правоотношения с [фирма], а това последно дружество е издало на [фирма] данъчни фактури за спорните доставки. Какви са били реалните отношения на физическите лица с дружеството [фирма] и дали същите са полагали труд по трудов или граждански договор, са предмет на други санкционни производства по КТ, с адресат тези дружества, но не и жалбоподателя, тъй като за него на строителния обект, който е стопанисвал, като служители на [фирма] са вписани тези лица и именно на тях е направен инструктаж за безопасност на труда.

В практиката на СЕС по приложението на Директивата за ДДС, а също и в националната съдебна практика се изисква да се установи кои точно лица са полагали труд по конкретната доставка, а не дали са спазени изискванията на трудовото законодателство за регистрация на договорите с тях. Произхода на материалите, макар да не е измежду изискванията за признаване на данъчен кредит, отново се явява доказан в производството - доставчик на [фирма] е бил [фирма]. Това последно дружество е закупило вложения на строежа материал през 2018г. и няма нищо

учудващо с оглед естеството му - варовик, че две години по-късно е продал част от материала на [фирма], който го е вложил в сградата на [фирма]. Съставянето на съпътстващи документи при предаването на стоките между отделните доставчици не следва да е в тежест на жалбоподателя, доколкото при него резултата от полагането на каменна облицовка е налице и услугата е изпълнена в цялост.

При тези обстоятелства следва, че за получателя по фактурите са налице материалноправните предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 2 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС, което незаконосъобразно му е отказано с оспорения акт.

Все в тази връзка следва да се посочи и че дори да не е доказано, че предмета на доставката е реализиран именно от издателя на фактурата, при доказаното получаване на този предмет от получателя на фактурата, следва да е установено, че получателят е знаел това и че процесната фактура е издадена единствено с цел ревизираното дружество – получател по нея да упражни право на приспадане. Това произтича от задължителното тълкуване на разпоредби на Директивата за ДДС в съдебната практика на Съда на ЕС. Съгласно Решение от 22 октомври 2015 година по дело C-277/2014г. на Съда на ЕС е прието, че разпоредби на Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, като тази по главното производство, която не признава на данъчнозадълженото лице право да приспадне данъка върху добавената стойност, дължим или платен по получени от него доставки на стоки, когато фактурата е издадена от лице, което с оглед на предвидените от тази правна уредба критерии следва да се счита за несъществуващо, и не може да се установи кой е действителният доставчик на стоките, освен ако въз основа на обективни данни и без да се изисква от данъчнозадълженото лице да е извършило проверки, които не са негова задача, е било установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената доставка е част от измама с данъка върху добавената стойност, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

Независимо от предмета на доставките – услуги и стоки, тълкуването по това дело е приложимо и за настоящия случай, тъй като от акта за преюдициално запитване следва, че както и в настоящия случай, лицето, което желае да упражни право на приспадане, има качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на Директивата за ДДС, действително е получило и платило предмета на доставките, посочени в издадените от доставчика фактури, и впоследствие е използвало този предмет за нуждите на сключените от него облагаеми сделки. /т.30/. /в

този смисъл Решение № 2359/19.02.2019г., постановено по адм.дело № 11775/2018 по описа на ВАС,и Решение № 22/03.01.2020г., постановено по адм.дело № 5099/2019 по описа на ВАС /.

С оглед на изложеното жалбата против ревизионния акт се явява основателна, следва да се признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя по доставките на [фирма] и оспореният ревизионен акт следва да се отмени.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски за държавна такса в размер на 50 лева. Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма] с ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221020006594-091-001/08.06.2021 г., издаден от Г. М. В., орган - възложил ревизията и Ц. К. Х., ръководител на ревизията, потвърден от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1329/26.08.2021 г., с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС в размер на 18 093,89лв., по фактури, издадени от [фирма].

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица],ет.3,ап.11 чрез З. Н. И., в качеството на управител, представлявана от адв.К., разноски в размер на 50 лева.

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

СЪДИЯ: