

РЕШЕНИЕ

№ 4227

гр. София, 28.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 18.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **9046** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22002317005083-091-001/13.03.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., мълчаливо потвърден от Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в размер на 367 261,33 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], ведно със съответните лихви за забава в общ размер 24 991,04 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Жалбоподателят счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Позовава се на практиката на СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.Г. поддържа жалбата.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, се представлява от юк.В., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди на ответника юрисконсултско

възнаграждение. Отправя искане ответната дирекция да не бъде осъждана за разноски на основание чл.161, ал.3 ДОПК.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Жалбата е подадена в срок против РА, мълчаливо потвърден по административен ред чрез непроизнасяне на решаващия орган. Жалбата до Директора на дирекция ОДОП-гр.С. е постъпила при решаващия орган на 05.04.2018 г. (л.83), и от тази дата е започнал да тече 60-дневният срок за произнасянето му по чл.155, ал.1 ДОПК. След като в този срок Директорът на дирекция ОДОП не е постановил решение, е формирал мълчаливо потвърждаване на РА. В този случай едномесечният срок за съдебно обжалване на акта е започнал да тече от 06.06.2018 г. - чл.156, ал.5 ДОПК. Жалбата е подадена на 03.07.2019 г. по пощата, което е видно от пощенското клеймо на приложения плик (л.10). Подадена е от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

По делото се установява следната фактическа обстановка:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002317005083-020-001/03.08.2017 г. (прил.1, с.55), издадена от Б. Н. Н. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., в качеството му на заместник на М. И. Г. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчните периоди от м.януари до м.май 2017 г. ЗВР е връчена по електронен път на 09.07.2017 г., като е определено ревизията да бъде извършена в срок до 3 месеца от връчването на ЗВР. За ревизиращи органи са определени С. М. М. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и М. Д. М. – инспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22002317005083-020-002/09.10.2017 г., издадена от същия орган по възлагането, с която е удължен обхватът на ревизията до м.юли 2017 г., и със ЗИЗВР № Р-22002317005083-020-003/07.11.2017 г., издадена от М. Й. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., като срокът за извършване на ревизията е съответно продължаван. Органите по възлагането са оправомощени със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.122).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002317005083-092-001/02.02.2018 г., връчен на ревизираното лице на 06.02.2018 г. по електронен път. Срещу констатациите в РД жалбоподателят не е подал възражение. Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22002317005083-091-001 е издаден на 13.03.2018 г. от М. Й. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и С. М. М. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на ревизираното лице на 15.03.2018 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

При ревизията е установено, че [фирма] е имало за основна търговска дейност добиване и обработка на дървен материал, както и търговия на едро със строителни

материали.

В хода на ревизията на жалбоподателя са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от 22.08.2017 г., от 20.10.2017 г., от 02.11.2017 г. и от 04.01.2018 г. С тях органите по приходите са изискали от ревизираното дружество да представи издадени от доставчиците фактури, както и договори, заявки, приемо-предавателни протоколи, доказателства за плащане, доказателства за транспорт. На ревизираното дружество е указано да представи информация по какви критерии е избрал доставчиците, как е осъществил контакт с тях, да посочи обектите, от които са натоварени стоките, да предостави данни за транспортни средства, с които е извършен превоз на стоките. В отговор ревизираното лице е представило справки, декларации, документи и писмени обяснения.

На основание чл.45 ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците на ревизираното лице. Резултатите от същите са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, описани в РД.

Ревизията е отказала право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 128 374,58 лв. по следните фактури с предмет строителни материали, издадени от [фирма] (прил.1 и прил.2):

№ 1...1/03.05.2017 г.: арматурна мрежа, гипс строителен 25 кг, вата минерална НСО double, гипсокартон 12.5/1.2/2 Н., гипсокартон 1200/2000/12,5 мм knauf A13, гипсокартон влагоустойчив 12.5/1.2/2.6 Л., крепежни елементи за топлоизолация от каменна вата, стъклофибърна мрежа Б., топлоизолационна система EP5 2 см, топлоизолация от XPS, крепежни елементи за топлоизолационна система и коноп за нивелиране ф10 20 м.

№ 1...14/09.05.2017 г.: топлоизолация от каменна вата, битумен грунд преди полагане на хидроизолация, Б. 20 за гипсокартон 5 кг, лепило за топлоизолация от каменна вата, лепило строително циментово 25 кг, стъклофибърна мрежа Б., хидроизолационна мембрана с минерална посипка на газопламъчно залепване, ъглови профили за топлоизолационна система EPS, шпакловка за топлоизолационна система EPS, шпакловка за топлоизолация от каменна вата и коноп за нивелиране ф10 20 м.

№ 1...24/18.05.2017 г.: минерална структурна мазилка за фасади, мозаечна мазилка, дълбоко проникващ грунд за фасади, латекс, латексова боя дишаща В. 25 кг, силиконова мазилка 30 кг, баумит всички цветове, коноп за нивелиране ф 10 20 м.

№ 1...24/18.05.2017 г. (кредитно известие) с ДДС минус 16 500,10 лв. и предмет: сторно

№ 1...24/18.05.2017 г. с ДДС 23 285,80 лв. и предмет строителни материали

№ 1...36/23.05.2017 г.: кабел СВТ 2x1,5 mm², кабел СВТ 4x4 mm², К. кабел RG 6, комуникационен кабел УТР 4x2x0,5 С. 5е, проводник ПВВ - МБ1 2x1,5 mm², проводник ПВВ - МБ1 3x1,5 mm², проводник ПВВ - МБ1 3 x 2,5 mm², проводник ПВВ - МБ1 4x1,5 mm², профил CW 75/3 м, профил UW 75/3 м, силиконова фасадна боя 25 кг, Ю. фасаген 20 кг, гипсова шпакловка, строителен гипс 15 кг, крепежни елементи за проводници, тръби за проводници, силиконова мазилка 30 кг, баумит всички цветове, латекс, лепило строително циментово 25 кг, гипсокартон 12.5/1.2/2 Н. и Коноп за нивелиране ф 10 20 м.

№ 99/11.07.2017 г.: арм.мрежа, топлоизолация от XPS, топлоизолационна система EPS 2 см, топлоизолация от каменна вата, гипс строителен 25 кг, гипсова шпакловка, лепило строително циментово

№ 103/19.07.2017 г.: хидроизолационна мембрана с минерална посипка на

газопламъчно залепване, гипс строителен 15 кг, битумен грунд преди полагане на хидроизолация, Б. 20 за гипсокартон 5 кг, силиконова мазилка 30 кг

№ 106/24.07.2017 г.: минерална структурна мазилка за фасади, мозаечна мазилка, латексова боя дишаща, Ю. фасаген 20 кг, крепежни елементи за топлоизолационна система, крепежни елементи за топлоизолация от каменна вата

№ 108/28.07.2017 г.: силиконова фасадна боя 25 кг, шпакловка за топлоизолационна система, шпакловка за топлоизолация от каменна вата, латекс, лепило за топлоизолация от каменна вата, лепило мапеклей 25 кг, лепило за топлоизолационна система EPS

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по пощата. В отговор на искането не са представени документи и обяснения.

Във връзка с разширяване обхвата на ревизионното производство на доставчика е извършена нова насрещна проверка, при която същият е представил спорните фактури (с изключение на кредитно известие № 1...24/18.05.2017 г. и фактура № 1...24/18.05.2017 г.), счетоводни документи, фактури от предходен доставчик.

Представен е договор от 03.04.2017 г., сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика, относно доставка на строителни материали, подробно описани в Приложение №1. Уговорено е стоките да се получават от възложителя франко склада на доставчика, находящ се в [населено място], бивш стопански двор. Страните са се споразумели плащането на строителните материали да се извърши по банков път до 30 календарни дни след представяне на фактура, придружена с протокол, подписан от упълномощени представители на страните по договора.

Не са представени доказателства за извършено плащане. От представената оборотна ведомост е видно, че дружеството по сметка 304 Стоки няма заприходени стоки по дебита, както и няма изписани/продадени по кредита. Ревизията е установила, че дружеството-доставчик е регистрирано с капитал от 10 лв., но същият не е осчетоводен.

Представен е договор за наем от 28.04.2017 г., сключен между [фирма] като доверител и дружеството-доставчик като ползвател, за предоставяне правото на ползване на складово помещение с площ от 50 м², ведно с прилежащи към имота общи части, находящо се в [населено място], бивш стопански двор, за временно и възмездно ползване срещу уговорената между страните месечна наемна цена в размер на 150 лв., която следва да се изплаща не по-късно от 30-то число на месеца, срещу издадена разписка на доверителя и фактурата за изплатения наем ще се издава на тримесечие или шестмесечие. От страна на [фирма] не са представени разписки за платен наем, а при проверка в дневниците за продажби до 31.12.2017 г. ревизията е установила, че няма издадени фактури за платен наем. Наемодателят не е издавал фактури за наем.

Извършена е насрещна проверка на управителя на [фирма] С. Д. С., при която е констатирано, че същият живее в [населено място], обл.В., в приземен етаж при роднина, безработен е и няма финансови възможности да осъществява каквато и да е стопанска дейност, от което следва, че не може да е съставител на процесните фактури с място на сделката в [населено място]. Поради това ревизията е приела, че не е възможно документите от името на доставчика [фирма] да са издадени от С. Д. С., записан като издател. Констатирано е, че лицето е собственик на други фирми, за които във връзка с други производства не е предоставял никакви документи. По време

на възложено друго ревизионно производство на 07.12.2017 г. [фирма] е прехвърлено на Г. М. А., която е управител и представляващ на множество дружества, част от които са некоректни платци към държавния бюджет.

От справка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът е включил в дневниците за продажби и в справката-декларация по ЗДДС следните фактури № 1...1/03.05.2017 г., № 1...14/09.05.2017 г., № 1...36/23.05.2017 г. и № 1...24/18.05.2017 г.; че към датата на издаване на фактурите дружеството не е имало наети лица по трудови правоотношения, същото не е разполагало с МПС, със собствени недвижими имоти и наети търговски обекти. Констатирано е, че към момента лицето има текуща ревизия, в хода на която не е представило изисканите му документи и доказателства за реално осъществяване на дейността.

Извършена е насрещна проверка на предходния доставчик [фирма], който по ел.път е представил обяснение, че не е издавал фактури на [фирма].

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложени към същите протоколи и разписки за приемане, както и договора от 03.04.2017 г. Според същия плащането е следвало да се извърши по банков път. Няма представени документи, като ревизираното лице е уточнило, че към момента няма извършено плащане по цитираните фактури.

2. В размер на 53 079,77 лв. по следните фактура с предмет строителни материали, издадени от [фирма] (прил.1):

№ 7...28/13.03.2017 г.: стъклофибърна мрежа

№ 7...29/14.03.2017 г.: замазка нивелираща саморазливна

№ 7...30/15.03.2017 г.: цимент Ангро 8332.50 1666.50

№ 7...31/15.03.2017 г.: арматурна мрежа

№ 7...33/16.03.2017 г.: арматурно желязо

№ 7...34/17.03.2017 г.: арматурно желязо

№ 7...35/18.03.2017 г.: аустротерма

№ 7...36/19.03.2017 г.: фасадна боя

№ 7...37/20.03.2017 г.: гипсова шпакловка

№ 7...38/21.03.2017 г.: лепило за топлоизолация

№ 7...39/22.03.2017 г.: тухла Поротерм

№ 7...41/24.03.2017 г.: желязо

№ 7...42/25.03.2017 г.: Ангро Б. мастер лепило

№ 7...43/26.03.2017 г.: кофражни колони

№ 7...44/27.03.2017 г.: тухла Поротерм

№ 7...45/01.04.2017 г.: желязо ф6,5

№ 7...46/02.04.2017 г.: гипсова шпакловка

№ 7...47/04.04.2017 г.: хидроизолация

№ 7...48/05.04.2017 г.: мрежа арматурна

№ 7...49/06.04.2017 г.: желязо арматурно

№ 7...56/08.04.2017 г.: гипсова шпакловка

№ 7...57/10.04.2017 г.: мрежа арматурна

№ 7...58/12.04.2017 г.: тухла Поротерм

№ 7...59/15.04.2017 г.: арматурно желязо

№ 7...60/16.04.2017 г.: тухла Поротерм

№ 7...61/19.04.2017 г.: лепило за топлоизолация

№ 7...62/20.04.2017 г.: тухла Поротерм

№ 7...63/21.04.2017 г.: тухла Поротерм
№ 7...64/24.04.2017 г.: тухла Поротерм
№ 7...65/26.04.2017 г.: тухла Поротерм
№ 7...66/27.04.2017 г.: гипсова шпакловка
№ 7...67/29.04.2017 г.: арматурно желязо ф10
№ 7...68/30.04.2017 г.: гипсова шпакловка

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил спорните фактури, като фактура № 7...34/17.03.2017 г. е издадена с различна стойност – ДО 8292,50 лв. и ДДС 658,50 лв. Представени са счетоводни документи за осчетоводяване на фактурираните доставки.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът не е включил фактурите в дневника си за продажби, че не е имал лица, наети по трудов договор, както и че не притежавал МПС и недвижими имоти. Установено е, че управителят на дружеството Г. Б. Д. за периода на издадените фактури е заемал ниско квалифицирани длъжности по трудови правоотношения.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложения към същите касови бонове, разписки за съответното им завеждане по количество и цена, както и счетоводни документи. От последните ревизията е установила, че има изписване на количества, но няма информация за клиента, въз основа на което не може да се направи извод за последваща реализация на стоките.

Представен е договор за доставка на строителни материали, сключен на 01.03.2017 г. между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с предмет периодични доставки на строителни материали по заявки на възложителя. В чл.2 от същия е уточнен начина на плащане, а именно същото се извършва на 100 % след доставка на с банков превод по сметка на изпълнителя или в брой в двумесечен срок отложено, считано от издаването на фактурата за доставка от изпълнителя. В хода на ревизионното производство не са представени доказателства за подадени заявки от възложителя и приети такива от изпълнителя.

3. В размер на 19 911,99 лв. по следните фактури с предмет строителни материали, издадени от [фирма] (прил.1):

№ 130/01.04.2017 г.: тухла 38
№ 131/03.04.2017 г.: лепило
№ 132/04.04.2017 г.: арматурно желязо ф10
№ 133/07.04.2017 г.: арматурно желязо ф8
№ 135/12.04.2017 г.: цимент Ангро 50 кг
№ 136/13.04.2017 г.: замазка нивелираща саморазливна
№ 134/10.04.2017 г.: арматурна мрежа 2x1
№ 137/16.04.2017 г.: лепило 25 кг
№ 138/19.04.2017 г.: арматурна мрежа 2x1
№ 139/25.04.2017 г.: тухла 38
№ 140/26.04.2017 г.: арматурно желязо ф10
№ 141/27.04.2017 г.: арматурно желязо ф8
№ 142/29.04.2017 г.: арматурна мрежа 2x1

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил спорните фактури и счетоводни документи. Представено е писмено обяснение от В. К. М. – едноличен собственик на капитала на дружеството, според което той е продал на жалбоподателя дървен материал; има склад в [населено място] [улица]; не разполага с превозни средства; негови приятел Г. го

е запознал с управителя на [фирма]; дървеният материал е закупил от [населено място], до Т. "Р. лен"; той лично е написал фактурата на ръка от кочан, а парите е получил в брой; управител на [фирма] е П. К., като двамата са делили 50 на 50, тя е участвала във всички сделки, тя е клошарка и когато имат работа тя идва и подписва всички документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът не е включил фактурите в дневника си за продажби, както и че е имал 1 лице, наето по трудов договор. Имало е фискално устройство с инд.№ ДТ48861. Установено е, че П. Б. К. – управител на [фирма], е управител и на следните дружества: [фирма], [фирма] и [фирма]. Същевременно е била назначавана на нискоквалифицирани длъжности, като през проверявания период м.април 2017 г. е работила на 8-часов работен ден в "Чистота-Искър" Е. на длъжност "метач".

По ревизионната преписка са присъединени писмени обяснения от П. Б. К., дадени във връзка с друго ревизионно производство чрез нейния работодател [фирма], според които П. К. работи като чистачка в Чистота и твърди, че е неграмотна, единствено може да напише името си с печатни букви; не знае, че е управител на фирма [фирма] и не притежава никакви документи за същата; не познава собственика В. К. М., не е посещавала адреса на фирмата в [населено място], [улица]; спомня си, че през м.март 2017 г. е подписвала някакви документи, но тъй като е неграмотна, не знае точно какви и не знае хората, които са ѝ ги представили.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложени към същите касови бонове, издадени от фискално устройство инд.№ ДУ372758. При извършена проверка в информационната система на НАП ревизията е констатирала, че това ФУ е регистрирано на [фирма].

4. В размер на 80 207,87 лв. по следните фактури с предмет строителни материали, издадени от **[фирма]** (прил.2):

№ 11/01.07.2017 г.: топлоизолация 8184.00 1636.80

№ 12/02.07.2017 г.: топлоизолационна система

№13/03.07.2017 г.: топлоизолация от каменна вата

№ 14/04.07.2017 г.: гипс строителен

№ 15/05.07.2017 г.: лепило строително циментово

№ 16/06.07.2017 г.: хидроизол.мембрана

№ 17/07.07.2017 г.: борогрунд

№ 18/08.07.2017 г.: силиконова мазилка

№ 19/09.07.2017 г.: минерална структурна мазилка за сгради

№ 20/10.07.2017 г.: мозаечна мазилка

№ 21/11.07.2017 г.: латексова боя

№ 22/12.07.2017 г.: юбилекс фасаген

№ 23/13.07.2017 г.: силиконова фасадна боя

№ 24/14.07.2017 г.: крепежни елементи за топлоизолация от каменна вата

№ 25/15.07.2017 г.: шпакловка за топлоизолационна система

№ 26/16.07.2017 г.: шпакловка за топлоизолационна каменна вата

№ 27/17.07.2017 гипс строителен

№ 28/18.07.2017 г.: латекс

№ 29/19.07.2017 г.: лепило

№ 30/20.07.2017 г.: топлоизолация

№ 31/21.07.2017 г.: топлоизолационна система

№ 32/22.07.2017 г.: гипс строителен

№ 33/23.07.2017 г.: лепило строително циментово

№ 34/24.07.2017 г.: хидроизол.мембрана

№ 35/25.07.2017 г.: борогрунд гипсокартон

№ 36/26.07.2017 г.: борогрунд гипсокартон

- № 37/27.07.2017 г.: силиконова мазилка
- № 38/28.07.2017 г.: минерална структурна мазилка за фасади
- № 39/29.07.2017 г.: мозаечна мазилка
- № 40/30.07.2017 г.: латексова боя
- № 41/31.07.2017 г.: юбилекс фасаген
- № 42/31.07.2017 г.: аванс

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил спорните фактури и счетоводни документи, както и фактури от предходни доставчици. Представено е свидетелство за регистрация на фискално устройство от 05.10.2017 г., издадено за разпосна търговия, без стационарен адрес.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурите в дневника си за продажби; че е имал 2 лица, наети по трудов договор; че притежава ФУ, което е въведено в експлоатация на 05.10.2017 г., а същевременно спорните фактури са издадени през м.юли 2017 г. Установено е, че А. И. В. – управител на [фирма], е бил назначаван на нискоквалифицирани длъжности.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложени към същите касови бонове, разписки за приемане за съответното им завеждане по количество и цена и счетоводни документи. От последните ревизията е установила изписване на количества от следните продукти: борогрунд 20, минерална структурна мазилка за фасади, силиконова мазилка 30 кг, силиконова фасадна боя – изписани на 16.08.2017 г. на [фирма]; на 12.08.2017 г. топлоизолация – каменна вата и др. от XPS е изписана на [фирма], за останалите продукти няма информация за клиента.

Представен е договор за периодична доставка на строителни материали, сключен на 01.07.2017 г. между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с предмет периодични доставки на строителни материали по заявки на Възложителя за нуждите на строителните обекти на възложителя с транспорт, подсигурен от същия в 5-дневен срок от подаване на заявка от негова страна. В чл.2 от същия е уточнен начина на плащане, а именно същото се извършва на 100 % след доставка на с банков превод по сметка на изпълнителя или в брой в четири месечен срок отложено, считано от издаването на фактурата за доставка от изпълнителя. Съгласно чл.4 възложителят се задължава да извърши плащане в срок от 10 дни от издаването на фактурата за доставка от страна на изпълнителя. В хода на ревизионното производство не са представени доказателства за подадени заявки от възложителя и приети такива от изпълнителя.

5. В размер на 65 209,26 лв. по следните фактури с предмет строителни материали, издадени от [фирма] (прил.2):

- № 2...2/01.07.2017 г.: топлоизолация
- № 2...3/02.07.2017 г.: топлоизолационна система
- № 2...4/03.07.2017 г.: топлоизолация от каменна вата
- № 2...5/04.07.2017 г.: гипс строителен
- № 3...1/05.07.2017 г.: лепило строително циментово
- № 2...7/06.07.2017 г.: хидроизолационна мембрана
- № 2...8/07.07.2017 г.: боро грунд за гипсокартон
- № 2...9/08.07.2017 г.: силиконова мазилка
- № 2...10/09.07.2017 г.: минерална структурна мазилка за фасади
- № 2...11/10.07.2017 г.: мозаечна мазилка
- № 2...12/11.07.2017 г.: латексова боя дишаща
- № 2...13/12.07.2017 г.: юбилекс фасаген
- № 1...14/13.07.2017 г.: силиконова фасадна боя
- № 1...17/14.07.2017 г.: крепежни елементи за топлоизолация от каменна вата
- № 1...18/15.07.2017 г.: шпакловка за топлоизолационна система
- № 1...19/16.07.2017 г.: шпакловка за топлоизолация от каменна вата

№ 1...20/17.07.2017 г.: гипс строителен
№ 1...22/18.07.2017 г.: латекс
№ 1...23/19.07.2017 г.: лепило за топлоизолация от каменна вата
№ 2...15/20.07.2017 г.: лепило мапеклей
№ 1...25/21.07.2017 г.: топлоизолация
№ 1...26/22.07.2017 г.: топлоизолационна система
№ 1...27/23.07.2017 г.: топлоизолация от каменна вата
№ 2...16/24.07.2017 г.: гипс строителен
№ 1...29/25.07.2017 г.: лепило строително циментово
№ 1...30/26.07.2017 г.: хидроизолационна мембрана
№ 1...31/27.07.2017 г.: борогрунд за гипсокартон
№ 1...32/28.07.2017 г.: силиконова мазилка
№ 1...33/29.07.2017 г.: минерална структурна мазилка за фасади
№ 1...34/30.07.2017 г.: мозаечна мазилка
№ 1...35/31.07.2017 г.: латекс, лепило, фасаген, силиконова фасадна боя, крепежни елементи и др.

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил спорните фактури, счетоводни документи и фактури от предходен доставчик [фирма].

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурите в дневника си за продажби, както и че не е имал лица, наети по трудов договор, не е разполагал с превозни средства и търговски обекти.

На предходния доставчик [фирма] е извършена насрещна проверка, като е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изискваните документи. След справка в информационната система на НАП е констатирано, че предходният доставчик не е включил издадените към прекия доставчик фактури в дневника си за продажби.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложени към същите касови бонове, и разписка за приемане за съответното им завеждане по количество и цена, както и счетоводни регистри. От анализ на последните ревизията е установила изписване на количества от следните продукти: борогрунд 20, минерална структурна мазилка за фасади, силиконова мазилка 30 кг, силиконова фасадна боя – изписани на 16.08.2017 г. на [фирма]; на 12.08.2017 г. топлоизолация – каменна вата и др. от XPS е изписана на [фирма]; латекс, латексова боя дишаща Б., минерална структурна мазилка за фасади и др. – изписани на 14.09.2017 г. на "Брилянт Слънчев бряг", [фирма] и [фирма]. За останалите продукти няма информация за клиента. След справка в информационната система на НАП е констатирано, че фискалното устройство, от което са издадени касовите бележки към фактурите, е регистрирано на 11.07.2017 г.

6. В размер на 10 916,18 лв. по следните фактури с предмет строителни материали, издадени от [фирма]: (прил.1):

№ 35/04.01.2017 г.: арматурна мрежа
№ 36/06.01.2017 г.: цимент Ангро
№ 37/09.01.2017 г.: маска нивелираща саморазливна
№ 38/11.01.2017 г.: арматурно желязо
№ 39/13.01.2017 г.: стъклофибърна мрежа
№ 40/16.01.2017 г.: арматурно желязо

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил спорните фактури и счетоводни документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът не е включил фактурите в дневника си за продажби, както и че не е имал лица, наети по трудов

договор, не е разполагал с транспортни средства, не е декларирал разходи за търговски обекти.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложения към същите касови бонове, издадени от фискално устройство инд.№ DY254789. При извършена проверка в информационната система на НАП ревизията е констатирала, че това ФУ е регистрирано на [фирма] за обект интернет клуб в [населено място]. При преглед на счетоводните документи ревизията е установила, че по тях няма заприходени стоки от разглеждания доставчик.

7. В размер на 9 561,68 лв. по следните фактури с предмет строителни материали, издадени от **[фирма]** (прил.2):

№ 7...1/02.07.2017 г.: топлоизолация от XPS

№ 7...2/05.07.2017 г.: топлоизолационна система EPS – 2 см

№ 7...3/08.07.2017 г.: топлоизолация от каменна вата

№ 7...4/11.07.2017 г.: гипс строителен 25 кг

№ 7...5/14.07.2017 г.: строително циментово лепило, 25 кг

№ 7...6/17.07.2017 г.: Б. 20 за гипсокартон, 5 кг

№ 7...7/21.07.2017 г.: мазилка силиконова Б. 30 кг

№ 7...8/23.07.2017 г.: латексова дишаща боя Б. 25 кг

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил спорните фактури и счетоводни документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът не е включил фактурите в дневника си за продажби, че не е имал лица, наети по трудов договор, не е разполагал с МПС и недвижими имоти. Още ревизията е установила, че управителят на [фирма] С. Л. Х. е работил по трудов договор за периода на издаване на фактурите за [фирма] на 8-часов работен ден. Същевременно фискалните бонове от ЕКАФП са издадени, както следва: на 13.08.2017 г. в 15,39 ч, на 14.08.2017 г. – в 16,47 ч, на 15.08.2017 г. – в 14,45 ч, на 16.08.2017 г. – в 14,18 ч, на 17.08.2017 г. – в 14,01 ч и на 19.08.2017 г. – 13,54 ч.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложения към същите касови бонове. Представен е договор за доставка на строителни материали, сключен на 01.07.2017 г. между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с предмет периодични доставки на строителни материали по заявки на Възложителя за нуждите на строителните обекти на възложителя с транспорт, подсигурен от същия в 5-дневен срок от подаване на заявка от негова страна. В чл.2 от същия е уточнен начина на плащане, а именно същото се извършва на 100 % след доставка с банков превод по сметка на изпълнителя или в брой в едномесечен срок отложено, считано от издаването на фактурата за доставка от изпълнителя. В хода на ревизионното производство не са представени доказателства за подадени заявки от възложителя и приети такива от изпълнителя. От анализ на счетоводните документи на жалбоподателя ревизията е установила изписване на количества от строително лепило – изписано на 14.09.2017 г. на "Брилянт Слънчев бряг". За останалите продукти няма информация за клиента.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по спорните фактури. Направен е извод, че след като доставчиците не разполагат със складови бази, транспортни средства и нает персонал, липсват представени документи за произход на стоките, а част от издадените фактури не са включени в дневниците им за продажби, то реалното извършване на фактурираните от тях доставки се явява недоказано. С оглед това и въз основа на счетоводните документи, ревизията е приела, че не може да се проследи получаването и използването на закупените стоки, както и последващата им реализация. Ревизията е изтъкнала, че доставчиците не са отчитали разходи за платени наеми на помещения, офиси, вода, Т., интернет, телефонни и GSM услуги; за покупка на канцеларски или др. консумативи, получени пощенски, спедиторски или др. услуги; нямат декларирани счетоводни офиси, нито данни за лицата, отговарящи за водене на

счетоводствата и носещи отговорност за съставените стопански операции, т.е. не се доказва наличие на документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана дейност от страна на дружествата-доставчици. Ревизиращият екип е приел, че дружествата са създадени с цел фактуриране и префактуриране на фиктивни доставки, извършване на привидна дейност и съставяне на документи с невярно съдържание, които не съдържат достоверна информация за посочения в тях предмет, които не са съставяни, нито подписвани от посочените в тях лица. Ревизията е подчертала, че с процесните фактури е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо и са фактурирани доставки, които не са извършвани. Изведен е извод, че в случая е налице относителна симулация на доставки, тъй като дори да се приеме, че са доставяни стоки, това не е ставало от лицата, сочени за доставчици. По тези съображения ревизиращият екип е приел, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури не са налице предпоставките по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред. Жалбата заедно с окомплектованата административна преписка е постъпила при решаващия орган на 05.04.2018 г. (л.83). След подаването на тази жалба не е сключвано споразумение за продължаване на срока за произнасяне на Директора на дирекция "ОДОП". В същия срок решаващият орган не е постановил решение и по този начин обжалваният РА е мълчаливо потвърден.

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице П. К., която даде заключение по следните задачи:

I. Поставени от Съда:

1. Към спорните фактури има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи, касаещи предаването на стоките и др. Какво счетоводно отражение са намерили те при жалбоподателя и при доставчиците.
2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
4. Притежава ли жалбоподателят и доставчиците му собствени или наети складови помещения; какви счетоводни записвания има във връзка със съхраняването на стоките; в съответните складови помещения съхранявани ли са и чужди стоки.
5. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители - на какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
6. да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:
 - а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации;
 - б/ наличностите по видове достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;
 - в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките, с платежните документи и с транспортните документи.
 - г/ кои са всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.
7. имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.
8. имат ли връзка получените доставки на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.

9. има ли последваща реализация или влягане на стоките, които се твърди да са получени от доставчиците- по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.

10. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

11. на какво фактическо основание е извършено сторниране, налице ли са били данни за осъществяването на такъв вид финансова операция, дали сторнирането е извършено в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и по какъв начин е осчетоводено.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**: представените от трето неучастващо в процеса лице [фирма]: информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите, издали ЗВР, съставили РД и РА (л.127); опис на спорните фактури, представен от жалбоподателя (л.168); доказателства за компетентността на органите, възложили ревизията (л.149, л.163); доказателства, по които е работило вещото лице за изготвяне на експертната (л.302).

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано със ЗВР № Р-22002317005083-020-001/03.08.2017 г., т.е. в рамките на 5-годишния срок за ревизираната 2017 г., който изтича на 31.12.2022 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Съдът констатира, че първата ЗВР е издадена от Б. Н. Н. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., в качеството му на заместник на М. И. Г. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С.. За удостоверяване невъзможността на М. И. Г. да издаде ЗВР са представени болнични листове (л.17-18), както и две заповеди за заместване на М. И. Г. от Б. Н. Н.: № У.-609/03.10.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.19) и № У.-479/31.07.2017 г. (л.20), издадена "за" Директора на ТД на НАП-гр.С.. В тази връзка е представена Заповед № У.-ОПР-14/31.05.2017 г. (л.126) за оправомощаване Зам.-Директора на ТД на НАП-гр.С. да изпълнява правомощията на директор на дирекцията.

За доказване обстоятелството на продължително отсъствие на М. И. Г. поради заболяване е представен и болничният лист на л.16. В тази връзка е издадено Решение за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка № Р-22002317005083-098-001/26.10.2017 г. (л.82), като правомощието по възлагане на ревизията на дружеството-жалбоподател е иззето от М. И. Г. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., и е възложено на М. Й. С. - Началник сектор "Ревизии" в

дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С.. Ето защо втората ЗИЗВР е издадена от М. Й. С.. От представената по делото Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентни за целта органи на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство; а освен това са събрани и служебно от Съда.

В съдържанието на заповедите за възлагане на ревизията, ревизионния доклад и ревизионния акт е отразено, че са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронен документ, подписан с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл.184, ал.1 ГПК във вр.с § 2 от ДР на ДОПК. Съгласно чл.13, ал.1 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, но според чл.13, ал.4 ЗЕДЕП само квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. Съгласно чл.16, ал.1 ЗЕДЕП квалифициран електронен подпис е този усъвършенстван електронен подпис, който е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на изискванията на чл.24 ЗЕДЕП и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа и е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа. Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕП доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър, в който публикува удостоверенията за електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕП. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на

адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

В същия смисъл е заключението на приетото без оспорване заключение на СКТЕ. Съдът кредитира заключението като компетентно изготвено, мотивирано, даващо отговор на поставените задачи и съответстващо на събраните доказателства. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти. Заключението за спазването на всички технически изисквания при подписване на елекорнните документи прави обоснован фактическият извод за наличие на валидно електронно подписане на процесните документи по смисъла на Регламент 910/2014 г. Този извод не се променя от констатацията на експерта за липса на квалифицирано валидиране на документите от *издателя* на електронните подписи и доставчик на удостоверителните услуги, защото такова законодателно изискване няма. Изискването за полагане на квалифицирания електронен подпис е за потребителя, комуто, след като такъв подпис е издаден, е предоставено правото на валидно електронно подписване на документите.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма. Възраженията на жалбоподателя за противното са неоснователни и следва да бъдат отхвърлени.

Правният спор по делото в случая се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки и дали страните по фактурираните доставки са били добросъвестни. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия

към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на ЗДДС.

Органите по приходите отричат на практика изобщо факта на получаването им от претендираните доставчици, издали спорните фактури. При това са релевираны възражения, че не се доказва реалността на процесните доставки, като в хода на административното обжалване са изложени доводи за ползване от жалбоподателя на документи, чиято истинност е спорна, тоест на практика е релевирано оспорване на фактурите и съпътстващите ги документи.

Съгласно разпоредбата на чл.154 ГПК във вр.с § 2 от ДР на ДОПК, всяка страна е длъжна да докаже фактите, на които основава своите искания, т.е данъчнозадълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит, следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност. Доказателствената тежест на лицето, претендиращо право на приспадане на данъчен кредит, е да докаже при условията на пълно насрещно доказване, че са налице законоустановените предпоставки за признаване на твърдяното от него материално право. Безспорно доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Принципите на обективната истина и служебно начало в съдебния административен процес, налагат съдът да основе своите констатации за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, носеща доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или пък са изискани служебно от Съда.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт (действителното изпълнение на спорните доставки на стоки), които указания са му дадени с разпоредителното заседание.

Още с разпоредителното заседание от 13.12.2018 г. Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като може да ангажира всички допустими доказателства; като следва да установи прехвърлянето на собствеността върху процесните стоки. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има указаната по-горе норма на чл.154, ал.1 ГПК. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан.

Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

С оглед непредставянето от доставчиците на доказателства за прехвърляне на собствеността върху стоките следва да се приеме, че такива доказателства не съществуват. С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122, в ДОПК няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълно насрещно доказване, че доставките по фактурите са реално извършени, като в тази връзка му е указана тежестта на доказване.

Съдът намира, че такова доказване по делото не бе проведено.

От основно значение са именно събраните в хода на ревизионното и съдебното производство писмени доказателства, подробно описани във фактичката част на съдебния акт.

Съдът констатира, че с доставчиците са сключени еднотипни договори за доставка на строителни материали. Уговорено е стоките да се получават по заявки на възложителя, обаче нито в хода на ревизионното производство, нито в съдебното производство са представени доказателства за подадени заявки от възложителя и приети такива от изпълнителя. Това обстоятелство идва да покаже, че със сключване на договорите страните по тях не са имали намерение действително да изпълняват договорения предмет. Уговорено е още отложено плащане, като по договора с [фирма] няма представени документи, а освен това ревизираното лице е уточнило, че към момента няма извършено плащане по цитираните фактури. Нито една от 11-те издадени фактури (на обща стойност 641 872,90 лв.!) не е заплатена и до момента – четири години след сключване на сделките. На плащането като един от показателите за спорната реалност на доставките Съдът ще се спре по-подробно надолу в изложението си, но още тук ще отбележи, че липсата на плащане по големия обем на търговската дейност между жалбоподателя и доставчика [фирма] напълно противоречи на икономическата логика. След като търговската дейност по дефиниция е насочена към реализиране на печалба, то липсата на парични постъпления срещу голямо количество стоки, които се твърди да са доставени по фактурите, още веднъж идва да потвърди правилността на констатациите, направени от ревизията в смисъл, че сключването на договора не е било насочено към неговото реално изпълнение.

От съществено значение е и уговорката в договорите, свързана с мястото на получаване на стоките. Във всички договори възложителят следва да ги получи франко склада на доставчика. Това означава, че уговорката е била транспортът да е за сметка на жалбоподателя. ССЕ е констатирала наличието на издадени пътни листове (прил.2, с.379-431), но не е могла да ги обвърже с нито една от фактурите. Това е така, защото пътните листове страдат от редица пороци, които Съдът констатира. На първо място пороците се откриват още при издателя на пътните листове. Вписаното лице Ж. Б. няма нищо общо с дружеството-жалбоподател. По-нататък в листовите липсват най-важните им реквизити: маршрут, време на излизане от гаража и време на прибиране, начален и краен километропоказател, липса на подписи от лицето, приело и проверило пътния лист. Няма и придружителни документи за превоза, каквито следва да са съставените товарителници. Липсва информация извършените превози във връзка с кой доставчик или клиент и коя фактура е извършен.

На следващо място вписаният в пътните листове водач Л. В. П. е назначен не като шофьор, а

на длъжност "машинен оператор банциг", като е осигуряван по трета категория труд, при положение, че трудът на шофьор на товарен автомобил е от втора категория.

Горните пороци са толкова тежки, че мотивират Съда да не ги кредитира в съдебното производство. Н. транспорт на стоките дискредитира тезата на жалбоподател за реално извършени доставки на същите. Значението на транспортните документи досежно спорния по делото въпрос се състои в следното: страните по доставките нямат общ район на стопанска дейност, то логично е стоките, предмет на фактурите, да бъдат превозени от доставчиците до склада на ревизираното лице. Освен това и мястото, за което се твърди стоките да са вложени в строителния обект, е различно от мястото на закупуването им. След като за предаването, превозването и получаването на стоките разпоредбите на ЗСч и нормативните актове по прилагането му изискват съставянето на счетоводни документи, удостоверяващи извършването на тези стопански операции. И след като в хода на ревизията и при обжалването на акта не са представени безпротиворечиви доказателства, удостоверяващи извършването на тези операции, следва да се приеме, че те не са извършени. На експертизата не са представени доказателства за направени разходи за транспорт, и предвид невъзможността да се направи проверка в счетоводството на доставчика, вещото лице не е могло да направи обоснован извод дали транспортът е осъществен от доставчиците.

Изложеното дотук мотивира Съда да приеме, че представените договори са годни да установят единствено възникнали облигационни връзки между страните, но не и реализация на договорените доставки на стоки.

Съдът отчита обстоятелството, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24 ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В хода на ревизионното производство не са представени убедителни доказателства, касаещи предаването на стоките съгласно коментираното по-горе правило на чл.24 ЗЗД. Единствено към фактурите от [фирма] са представени приемо-предавателни протоколи, които Съдът ще коментира във връзка с фактурите, доколкото се установи идентичност на съдържанието им.

Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури и съпътстващите ги документи още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите. Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на Съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурите не е осъществен пораждащият правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

Важно е да се отбележи, че и фактурите и обсъжданите протоколи са частни диспозитивни

документи и въпросът за верността на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него. На първо място подписаният частен документ доказва, че материализираното в него изявление е направено и че изхожда от лицето, което го е подписало като негов издател. Съдът е длъжен да приеме за автор на изявлението лицето, подписало документа. Това е същността на формалната доказателствена сила на документите, прогласена в чл.180 ГПК. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо дали е свидетелстващ или диспозитивен. В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го издали, съставлява доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство. За разлика от нея, материалната доказателствена сила се отнася до съдържанието на документа и може да бъде преодоляна, когато се установи неистинността на документа и точно такъв е поставеният за разглеждане случай.

В хода на съдебното производство съмнението за невярност на съдържанието на протоколите не беше преодоляно от страната, която има интерес от това – жалбоподателя. Това не можа да стори и вещото лице по ССЕ. То не е посетило на място доставчика [фирма], както и никой друг от доставчиците на жалбоподателя, поради което липсва извод за редовно водено от доставчиците счетоводство. При доставчика не е проследена кореспонденция между относимите счетоводни сметки и не е ясно нито дали е имал наличности от стоките, нито изписал ли ги е и на какво основание. А тъкмо твърдяната реализация под формата на продажби към жалбоподателя би могла да представлява основание за изписането на стоките. Това обстоятелство не беше доказано по делото.

На въпроса възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово със съпътстващите документи, касаещи предаването на стоките, вещото лице е дало отговор, който Съдът не следва да възприема именно поради изтъкнатите до момента пороци на съпътстващите документи. Вещото лице не е установило и надлежни счетоводни операции по заприходяване на стоките от разглеждания доставчик и последващо изписване при влагане в строителство. В този смисъл Съдът не приема за установим стокосен поток и този аспект на спора има двустранно измерение: От една страна предходният доставчик [фирма] изрично е заявил, че не е издавал фактури на [фирма]. От друга страна ССЕ е установила нередности при изписване на строителните материали – за много малка част от тях има яснота къде са вложени, а за повечето това обстоятелство не може да се проследи именно поради липсата на достатъчна аналитичност при водене счетоводството на ревизираното лице.

ОСВЕН КАЗАНОТО ДОГУК СЛЕДВА ДА СЕ ИМА ПРЕДВИД, ЧЕ ПРОТОКОЛИТЕ СА С НЕДОСТОВЕРНИ ДАТИ. Това е така, защото

При съвкупната преценка на протоколите наред с останалите събрани писмени доказателства, преценени през призмата на експертното заключение, се налага изводът, че същите протоколи са съставени специално за целите на ревизионното производство. Те се явяват изолирано доказателство, което не кореспондира нито със счетоводните записвания при страните по сделките, нито с приетите писмени документи.

Към фактурите, издадени от останалите доставчици, не се твърди да са съставяни и респективно не са представени документи за прехвърляне на собствеността върху стоките. Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това.

Представени са от страна на жалбоподателя разписки за завеждане на стоките. Те обаче не носят подпис нито на доставчиците, нито дори на материално-отговорно лице при

жалбоподателя. Ето защо същите биха имали значение единствено за вътрешната организация на стокооборота в предприятието, но не са в състояние да докажат релевантното за спора приемо-предаване на стоките. В същия ред на мисли ССЕ не даде заключение за възможна обвързка между счетоводното завеждане за стоките именно въз основа на разглежданите разписки. Нещо повече: след като и ревизията и ССЕ не са установили логичност при изписването им, следва да се приеме за компрометиран експертният извод за редовно водена от жалбоподателя счетоводна отчетност.

Не е ясно къде е било местонахождението на стоките към момента на предаването им. Не е доказано заприходяването на стоките при доставчиците и последващото им изписване. Не е установено доставчиците въобще да са притежавали процесните стоки, за да могат впоследствие да ги прехвърлят на жалбоподателя. Не е доказано доставчиците да са имали редовно водено счетоводство. Това не може да установи и допусната ССЕ, която не посетила на място нито един от тях.

От значение е и констатираната от ревизията *недобросъвестност* на страните по договора. Във фирмата [фирма] няма наети никакви работници и служители. Доказана е пълната невъзможност управителят на дружеството С. Д. С., живеещ в [населено място], обл.В., в приземен етаж при роднина, който е безработен е и няма финансови възможности да осъществява каквато и да е стопанска дейност, да е съставител на процесните фактури с място на сделката в [населено място]. Правилно ревизията е приела, че не е възможно документите от името на доставчика [фирма] да са издадени от С. Д. С., записан като издател. Същият е собственик на други фирми, за които във връзка с други производства не е предоставял никакви документи. По време на възложено друго ревизионно производство на 07.12.2017 г. [фирма] е прехвърлено на Г. М. А., която е управител и представляващ на множество дружества, част от които са некоректни платци към държавния бюджет.

Подобни компрометиращи обстоятелства са установени и за доставчика [фирма]. За периода на издаване на фактурите управителят на дружеството С. Л. Х. е работил по трудов договор на 8-часов работен ден. Същевременно фискалните бонове от ЕКАФП са издадени в марките на работното време. При това положение следва да се приеме, че няма доказателства кое лице е регистрирало продажбите, при условие, че е доказано, че управителят не е физически в офиса и няма как същите да са издадени от него.

На следващо място управителят на [фирма] П. Б. К. през процесния период е работила на 8-часов работен ден на длъжност "метач". Лицето твърди, че е неграмотно, единствено може да напише името си с печатни букви; не знае, че е управител на фирма [фирма] и не притежава никакви документи за същата; не познава собственика В. К. М., не е посещавала адреса на фирмата в [населено място], [улица]; тя е клошарка и когато имат работа тя идва и подписва всички документи; спомня си, че през м.март 2017 г. е подписвала някакви документи, но тъй като е неграмотна, не знае точно какви и не знае хората, които са ѝ ги представили.

Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставените фактури от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] (а за доставчика [фирма] - и протоколи) е удостоверено предаването на вещите, респ. прехвърлянето на собствеността върху тях, а оттам – и настъпило данъчно събитие като основание за претендираното право на данъчен кредит.

Нито един от доставчиците не притежава кадрови, материален и технически ресурс да изърши фактурираните доставки. Нито един от тях не е имал наети лица, не е притежавал МПС, складови бази и складов инвентар, необходим за транспорт, съхранение, натоварване и разтоварване на многотонните по обем строителни материали. Единствено [фирма] е представило договор за наем от 28.04.2017 г. с [фирма] за ползване на складово помещение. След като не е доказано уговорената между страните месечна наемна цена да е заплащана, се налага изводът, че договорът е сключен формално и не е доказано изпълнение по същия.

От съществено значение е обстоятелството, че ССЕ не даде заключение доставчиците

[фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] да са отчетели приходи по спорните фактури. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Каза се, че по делото не може да се установи началната наличност на стоките при жалбоподателя, която е водена само стойностно, но не и количествено. Не е проследено увеличаването ѝ при постъпленията от доставчиците и намаляването ѝ при последващата реализация. Правилното счетоводно отразяване на процесните фактури при жалбоподателя не е достатъчно за да се направи извод за действително осъществена стопанска операция - доставка на стока по чл.6 ЗДДС и възникнало данъчно събитие. В тази връзка от решаващо значение е констатацията на ревизията, че сметка 302-Материали при ревизираното лице се води синтетично и стойностно, а не аналитично - без партиди, от които да са видни броят на стоката и единичната цена; изписването на стоките е отразено по кредита на сметката, без да е представен вторичен счетоводен документ как са изписани, респективно къде са вложени; хронологичните извлечения на група 70-Приходи се водят синтетично и не става ясно по кой договор и от кой обект е реализиран съответният приход. Така не може да се установи за кои от обектите са използвани строителните материали, като обвързката на строителните материали, които се твърди да са закупени, с последващото им влагане, не се извърши и от допуснатата ССЕ.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породви правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС. Няма нито договори, нито количествено-стойностни сметки или водена търговска кореспонденция, поради което не е ясно как са остойностени същите.

Относно разплащането по фактурите Съдът намира следното. По отношение на доставките от [фирма] се установи по бесспорен начин от ССЕ, че договореното плащане по банков път не е осъществено. На пръв поглед изглежда плащането по фактурите от останалите доставчици да

е доказано посредством представените фискални касови бонове. По отношение на същите обаче ревизията е установила редица пороци: Касовите бонове, издадени от [фирма], са от фискално устройство, регистрирано на [фирма]. [фирма] притежава фискално устройство, което е въведено в експлоатация на 05.10.2017 г., а същевременно спорните фактури са издадени през м.юли 2017 г. Част от ФКБ, приложени към фактурите от [фирма], са издадени от нерегистрирано фискално устройство, същото е регистрирано на 11.07.2017 г. ФКБ, приложени към фактурите от [фирма], са издадени от фискално устройство, което е регистрирано на [фирма] за обект интернет клуб в [населено място].

Описаните нередности не позволяват да се приеме за доказано разплащането между съконтрагентите в аспекта на разглежданата реалност на доставките. Устройства, за които няма данни да са въведени в експлоатация, са нередовни, тъй като не се намират под контрола на приходната администрация. Освен това Съдът намира, че не следва да кредитира и останалите фискални бонове от [фирма] и [фирма], защото посредством заключението на ССЕ не е проследено дали и по какъв начин е осчетоводено плащането при доставчиците, което би било възможно единствено при проверка в счетоводствата им.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл.71, т.1 и т.2 ЗДДС, въз основа на които да бъде упражнено правото на данъчен кредит.

По отношение на кредитно известие № 1...24/18.05.2017 г. с ДДС минус 16 500,10 лв. и предмет сторно, и фактура № 1...24/18.05.2017 г. с ДДС 23 285,80 лв. и предмет строителни материали, и двете издадени от [фирма], Съдът намира, че е налице и самостоятелно основание за отказване спорното право на данъчен кредит. Съгласно разпоредбата на чл.71, т.1 ЗДДС лицето упражнява правото на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред по отношение на доставки на стоки и услуги, по които лицето е получател. Двата разглеждани данъчни документи, по които ревизираният субект е упражнил право на приспадане на данъчен кредит, не са били представени от него за целите на ревизионното производство, както и с жалбата пред настоящата инстанция. Такива не са били представени и на вещото лице по ССЕ, именно затова не беше дадено заключение на какво основание е извършено сторнирането. Поради това липсват доказателства, че ревизираното лице е притежавало тези фактури, а в още по-голяма степен липсват доказателства, че дори и да ги е притежавало, същите са отговаряли на изискванията на ЗДДС и Закона за счетоводството.

Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че неизпълнението на чл.71, т.1 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по двете разглеждани кредитно известие и фактура предвид непритежаване на същите.

Доколкото фактура № 42/31.07.2017 г., издадена от [фирма], е с предмет аванс, Съдът следва да се спре по-подробно на нея. При фактурирано авансово плащане е важно да се установи наличието или липсата на действително извършено прехвърляне на парични средства. Такова прехвърляне по делото не е доказано. Това е така, защото за доказане на плащането са ангажирани фискални бонове, които обаче са издадени от нерегистрирано към моента фискално устройство. Същото е въведено в експлоатация на 05.10.2017 г., а спорната фактура е издадена през м.юли 2017 г.

Налице е и самостоятелно основание да не се признае правото на приспадане на данъчен кредит при авансовото плащане, защото доставката, във връзка с която е направено, не е

индивидуализирана чрез всички необходими релевантни за данъчното ѝ облагане елементи. Не става ясно въз основа на кое споразумение е предприето авансовото плащане, което остана и недоказано по същество, а това е пречка за индивидуализацията на доставката.

Както е посочено в т.28 от Решение от 19 декември 2012 г. на СЕС по дело № С-549/11, за да бъде ДДС изискуем преди още стоките или услугите да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно, в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. Още по-подробни съображения в тази насока са изложени в Решение от 21 февруари 2006 г. на СЕС по дело С-419/02. В т.48 от същото е посочено, че чл.10, § 2, т.2 от Шеста директива предвижда, че когато е извършено предварително плащане, ДДС става изискуем, без да е осъществена все още доставката. За да стане данъкът изискуем в такава ситуация цялата релевантна информация, засягаща данъчното събитие, а именно бъдещата доставка или изпълнения следва вече да са известни и за това, в частност когато е извършено предварително плащане стоките или услугите следва да бъдат точно идентифицирани. В т.49 е допълнено, че това заключение се подкрепя от обяснителния меморандум към предложението за Шеста директива (Бюлетин на Европейските общности, допълнение 11/73, стр. 13), в което Комисията отбелязва, че когато са получени плащания преди данъчното събитие, получаването на тези суми дава основание за начисляването на данък, тъй като страните по сделката по този начин демонстрират своето намерение всички финансови последици от данъчното събитие да настъпят предварително. Според т.50 на решението е добавено още, че не бива да се забравя, че доставката на стоките или услугите са предмет на ДДС, а не плащанията, направени за заплащане на тези доставки (Дело С-108/99). Ето защо плащания за доставка на стоки или услуги, които още не са ясно идентифицирани, не могат да бъдат предмет на ДДС.

По изложените съображения Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет.

Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Съдът изложи по-горе мотиви, засягащи недобросъвестността на страните по процесните сделки. В тази връзка следва да се съобрази постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело Е.-S., С-110/99, R., стр. I-11569, т.52 и т.53, решение от 17.07.2014г., съединени дела А. Т. (С-58/13) и Р. Т. (С-59/13), Е.:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други), според която за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и дължимите в тази

връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело F. of T. I. и др., С-384/04, R., стр. I-4191, т.32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело N. S., С-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения O. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, EU:C:2006:16, K. и R. R., С-439/04 и С-440/04, EU:C:2006:446, M. и D., С-80/11 и С-142/11, EU:C:2012:373, T., С-324/11, EU:C:2012:549, както и определения F. V, С-563/11, EU:C:2013:125 и Jagicio, С-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл С-384/04 F. of T. I. and O. [2006] E. I-0000, § 33).

Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело T. и др., С-409/04, Сборник, стр. I-7797, т.65 и т.68, Решение по дело N. S., т.24, и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., С-499/10, т.25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение M.-G., EU:C:2012:547, т.53 и т.54).

Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл.302 от Търговския закон. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Твърдението на жалбоподателя, че правото на приспадане следва да бъде признато, независимо, че друг доставчик по веригата е извършил нередности, може да бъде зачетено, когато получателят по доставката е добросъвестен. Вярно е, не може по принцип да се изисква от търговеца да извършва проверки на другата страна по сделката, за обстоятелства, свързани с доставката. Когато този търговец е разполагал с косвени доказателства за нередности или измама, е бил длъжен да се увери в надежността на доставчика, съгласно

съдебната практика на Съда на ЕС, например:

Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение М. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.59, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, P. S. sp.j. F. S., J. S., Jarosiaw S., C-277/14, E.:EU:C:2015:719, т.51).

Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че не са налице нередности, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решения М. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.60 и 61, Строй транс, C-642/11, EU:C:2013:54, т.49, P. S. sp.j. F. S., J. S., Jarosiaw S., C-277/14, E.:EU:C:2015:719, т.52, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т.38 и 39).

Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването на стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорните доставки, сочат изводи за изпълнението им. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Изводите на ревизията са правилни и с оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на С. по дело C-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълни задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка. Ето защо следва да бъде споделена мотивировката на ревизиращите органи, че дружествата са създадени с цел фактуриране и префактуриране на фиктивни доставки, извършване на привидна дейност и съставяне на документи с невярно съдържание, които не съдържат достоверна информация за посочения в тях предмет, които не са съставяни, нито подписвани от посочените в тях лица. Ревизията е подчертала, че с процесните фактури е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо и са фактурирани доставки, които не са извършвани.

Анализираните факти и доказателствата за тях са обсъдени в съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела C-80/11 и C-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно т.60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

В конкретния случай може да се заключи, че получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т.60 от решението на СЕС.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07.2012 г. по дело C-285/09, т.49.

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и подлежи на потвърждаване. Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Всичко изложено дотук мотивира Съда да приеме, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена изцяло.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноси е основателно и следва да се уважи. Претендираното юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 6 452,52 лв. и в този му размер следва да се присъди на дирекция ОДОП-гр.С..

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22002317005083-091-001/13.03.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., мълчаливо потвърден от Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция

за приходите, относно определените му задължения по ЗДДС в размер на 367 261,33 лв., и съответните лихви за забава в общ размер 24 991,04 лв.

ОСЪЖДА [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 6 452,52 лв. (шест хиляди четиристотин петдесет и два лева и 52 ст.).

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

СЪДИЯ: