

РЕШЕНИЕ

№ 1343

гр. София, 02.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 02.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **1542** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Образувано е по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002219007341-091-001/28.05.2020 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и Г. С. Б. – ръководител на ревизията потвърден с Решение № 1279/18.08.2020 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит за периодите от м. 05.2018 г. до м. 08.2018 г. в общ размер на 357 556,92 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], установени са лихви за забава в размер на 65 995,01 лв. и е определена нулева данъчна основа по фактурите, издадени на клиентите [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. С тези аргументи се прави искане за отмяна на ревизионния акт.

В с.з. жалбоподателя, редовно уведомен, не се явява представител.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

От фактическа страна.

Ревизията на данъчнозадълженото лице [фирма] е започнала въз основа на Заповед №Р-22002219007341-020-001/18.11.2019 г., връчена по електронен път на 23.12.2019 г., за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.05.2018 г. до 31.08.2018 г. Цитираната заповед е издадена от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП С..

Извършената ревизия е повторна, по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, и е във връзка с Решение №1707/09.10.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, с което установените с РА №Р-22221018005762-091-001 от 24.06.2019 г. задължения за ДДС са отменени, а преписката е върната със задължителни указания за извършване на нова ревизия за процесните периоди и задължения.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219007341-092-001/07.04.2019 г., връчен по реда на чл. 32 от ДОПК на 04.05.2020 г. чрез прилагане към досието, поради неоткриване на дружеството на декларирания адрес. В срока по чл. 117, ал. 5 от ЗДДС дружеството не е подало писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22002219007341-091-001/28.05.2020 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията и Г. С. Б. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 07.07.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

В резултат от ревизионното производство за данъчни периоди от м. 05.2018 г. до м. 08.2018 г. /вкл./, с РА са определени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 423 492,38 лв., в т.ч. главница в размер на 357 497,37 лв. и лихви за забава в размер на 65 995,01 лв. Тези задължения произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

В ревизионното производство са установени следните правно значими факти и обстоятелства:

I. Относно задълженията по ЗДДС и по доставчици:

1. За данъчни периоди м. 05.2018 г., м. 06.2018 г. и м. 07.2018 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 190 975,37 лв. по 19 фактури, издадени от [фирма].

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], документирана с ПИНП №П-22221020011369-141-001/27.02.2020 г. Видно от съдържанието му, изготвеното до доставчика ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към досието, поради неоткриване на дружеството на декларирания адрес.

В предходното ревизионно производство жалбоподателят е представил Рамково споразумение №1002 от 26.04.2018 г., сключено между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/. Със споразумението страните са договорили общите условия по бъдеща доставка на телекомуникационно оборудване, офис

техника, периферни устройства и резервни части за сума, не по-малка от 500 000,00 евро /без вкл. ДДС/ на всеки 6 месеца, съгласно писмена заявка и техническа спецификация по заявката, подадена от възложителя, като последният е длъжен да заплати договорената цена на изпълнителя съгласно неговата ценова оферта. Срокът на споразумението е една година. Приложени са писмени заявки и оферти, а именно: писмена заявка от 26.04.2018 г. за доставка на 895 мини телефонни централи IP PBX, обслужващи до 1 000 потребители, с конкретни технически характеристики, и оферта от 03.05.2018 г. от [фирма], в която е посочена единична цена от 1 028,90 лв. и обща стойност 920 885,50 лв.; писмена заявка от 11.06.2018 г. за доставка на 150 лиценза за телекомуникационен сървър и оферта от 14.06.2018 г. от [фирма], в която е посочена единична цена от 619,00 лв. и обща стойност за 55 лиценза – 34 045,00 лв. без вкл. ДДС.

В предходната ревизия от [фирма] са представени заверени копия на документи, идентични с тези, представени от ревизираното дружество. За доказване на реалността на фактурираните авансови плащания са приложени копия на преводни нареждания за наредени суми от [фирма] по банкова сметка на [фирма] в [фирма] с основание „аванс за стока“.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че в дневниците за покупки на [фирма] за процесните периоди /от 14.05.2018 г. до 09.07.2018 г./ са отразени фактури с предмет на доставка „аванс“ и „строителни материали“. Покупните фактури са издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. В следващи данъчни периоди са декларирани покупни фактури с предмет на доставка „аванс“. В дневниците за продажби на [фирма] са декларирани издадени фактури с предмет на доставка „аванс“, „стоки“, „материали“ и „строителни материали“. След анализ на декларираните доставки в отчетните регистри по ЗДДС на [фирма] е направен извод, че дейността му не е свързана с търговия на телекомуникационно оборудване и лицензи. Установено е също, че след периодите, в които е получило авансовите плащания дружеството не е извършвало търговска дейност.

Анализираните са представените в предходната ревизия копия на банкови извлечения за извършените от ревизираното дружество плащания към [фирма] и е установено, че по банков път са платени средства в общ размер на 1 104 548,18 лв., а издадените на жалбоподателя фактури са на обща стойност 1 145 852,21 лв. Не са представени документи за плащане по фактури №0...014/18.05.2018 г. и №0...054/30.06.2018 г.

2. За данъчни периоди м. 07.2018 г. и м. 08.2018 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 166 581,55 лв. по 15 фактури, издадени от [фирма] за получени авансови плащания, покупка на стоки /телекомуникационна техника и оборудване/ и лиценз за комуникационен сървър.

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], която е документирана с ПИНП №П-22221420011458-141-001/27.02.2020 г. В отговор на връченото по реда на чл. 32 от ДОПК ИПДПОЗЛ от провереното дружество не са представени документи.

Жалбоподателят е представил Рамково споразумение №1003 от 05.06.2018 г., сключено между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/. Със споразумението страните са договорили условията по бъдеща доставка на телекомуникационно оборудване, офис техника, периферни устройства и резервни части за сума не по-малка от 600 000,00 евро /без вкл. ДДС/ годишно, съгласно писмена заявка и

техническа спецификация по заявката, подадена от възложителя, като последният е длъжен да заплати договорената цена на изпълнителя съгласно неговата ценова оферта. Срокът на споразумението е две години. Приложени са писмени заявки и оферти, както следва: заявка от 14.06.2018 г. за доставка на 95 лиценза за телекомуникационен сървър и оферта от 20.06.2018 г. от [фирма], в която е посочена единична цена от 619,00 лв. и обща стойност за 95 лиценза – 58 8050,00 лв. /без вкл. ДДС/; заявка от 22.06.2018 г. за доставка на телекомуникационно оборудване /платки, централи, телефони/ и оферта от 25.06.2018 г. от [фирма], в която са посочени количество, единична цена и обща стойност на оборудването.

В предходната ревизия от доставчика са представени заверени копия на документи, идентични с тези, представени от ревизираното дружество, както и фактура №0...075/28.12.2018 г., издадена от [фирма] на жалбоподателя за доставка на телекомуникационна техника и оборудване, описани в 39 позиции, и приемо-предавателен протокол от 28.12.2018 г. за предаване на описаните в него стоки на представител на [фирма] и фактури №0...011/30.07.2018 г. и №0...029/31.08.2018 г. за доставка на общо 88 лиценза за комуникационен сървър. Като доказателство за извършеното плащане са представени копия на платежни нареждания за преведени от ревизираното дружество суми по банкова сметка на [фирма] в [фирма]. Като основание е посочено - „аванс за стока“. Приложена е международна товарителница от 28.12.2018 г. /което е след периода на издаване на процесните фактури/, с посочен превозвач „АСИКО КОМЕРС“ ООД, без положен подпис на превозвача и идентификационните му данни. Като получател е вписано [фирма], но липсва дата и място на получаване на стоките. Не са вписани и индивидуализиращи данни относно вида на превозваната стока. Представено е копие на фактура №0...0437/31.12.2018 г., издадена на VALERON E. L., С. с VIN GR997998638 от [фирма], с предмет „международен транспорт Промахонас – С., извършен с автомобил с регистрационен номер Е0560К. Установено е, че тази фактура не е отразена в отчетните му регистри по ЗДДС и не е издадена на доставчика на ревизираното дружество.

С цел установяване реалността на извършения транспорт органите по приходите са извършили насрещна проверка на [фирма], документирана с ПИНП №П-22000120011543-141-001/27.01.2020 г. В отговор на връченото му по електронен път ИПДПОЗЛ проверяваното дружество е представило копия на фактура №0...0437/31.12.2018 г. с получател VALERON E. L., С. с VIN GR997998638 за извършен транспорт от [населено място] /Гърция/ до [населено място]; международна товарителница от 28.12.2018 г., съгласно която товарът е 23 палета, като не се чете какъв е видът на превозваните стоки; банково извлечение от 03.01.2019 г. за плащане по банков път по фактурата; лиценз за международен превоз на товари; регистрационни талони на притежавани от превозвача превозни средства; счетоводни справки, инвентарна книга. Писмено е декларирано, че с фактура №0...0437 от 31.12.2018 г. е документирана извършена транспортна услуга с камион, собственост на дружеството. Водачът, извършил превоза е Б. М. Т.. Не е предоставена информация от кой обект и кога са натоварени стоките, данни за вида им, на какво транспортно средства са натоварени, кога и къде са разтоварени, какви документи са съставени при предаването и приемането на стоките и от кого са приети същите.

За доказване на произхода на стоките е представена митническа декларация /МД/ №18GRIM200100689121/28.12.2018 г., без превод на български език и издадена след

периода, в който са издадени процесните фактури. При проверка в информационната система на Агенция „Митници“ е установено, че от [фирма] не е заплащан ДДС по внос на стоки. Като вносител на стоките е вписано друго дружество.

В изпълнение на задълженията си по чл. 3 и чл. 5 от ДОПК ревизиращите са извършили проверки в ИС на НАП относно обстоятелства, свързани с процесните доставчици, които са от значение за данъчното облагане на ревизираното лице. В резултат на това е установено, че процесните фактури са декларирани в дневниците за продажби на доставчиците за периода на издаването им. Дружествата не разполагат с назначени на трудови и/или граждански договори лица, които да извършват гаранционно обслужване на телекомуникационното оборудване и техника /съгл. чл. 12 от рамковите споразумения/ и имат установени данъчни задължения в големи размери. При анализ на дневниците им за покупки е констатирано, че декларират такива единствено от рискови доставчици и не отчитат никакви разходи, свързани с реално осъществявана дейност. Не са представени доказателства за произход на стоките, за стопанисвани от доставчиците търговски обекти и складове за съхранение на процесните стоки. Изразено е съмнение за извършване на реална търговска дейност както от доставчиците, така и от самото ревизирано дружество.

За удостоверяване последващата реализация на фактурираните от [фирма] стоки /телекомуникационно оборудване и техника/ ревизираното дружество е представило фактура №0...052/28.12.2018 г. с получател [фирма], документираща окончателно плащане и приспаднал аванс за доставката на 5 телефонни централи „SOPHO 200IPK Crui 200-U2B ETU“ и фактура №0...053/28.12.2018 г. с получател [фирма] за доставката на останалата телекомуникационна техника и оборудване. Фактурите са придружени с приемо-предавателни протоколи от същата дата.

За покупката на лицензи за комуникационен сървър, предмет на доставка по фактура №0...011//30.07.2018 г. и №0...029/31.08.2018 г., издадени от [фирма], не са представени съпътстващи доставките документи. Закупените лицензи са реализирани чрез продажба през м. 07.2018 г. и м. 08.2018 г., за което са издадени фактура №0...033/31.08.2018 г. и фактура №0...022/19.07.2018 г. с получател [фирма].

В предходната ревизия са извършени насрещни проверки на посочените клиенти на ревизираното дружество, при които същите са потвърдили получаването на стоките.

Управителят на [фирма] писмено е заявил, че стоките са му предадени в негов склад, находящ се в [населено място], [улица], бизнес център „Алагон“ и впоследствие са продадени на [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Приложени са копия на издадени на посочените дружества фактури, приемо-предавателни протоколи, оборотни ведомости за проверяваните периоди и счетоводни справки на сметки 304, 401, 402, 503 и 504, банкови извлечения от [фирма] за наредени преводи в полза на [фирма].

Съгласно писмено обяснение от управителя на [фирма], стоките са получени в склада на доставчика, находящ се в [населено място], [улица], и са превозени със собствен транспорт до склада му в [населено място], [улица], бизнес център „Алагон“. Впоследствие телефонните централи са продадени на [фирма] с фактура №0...0134/28.12.2018 г. Приложени са копия на рамково споразумение от 23.04.2018 г., заявка за доставка, оферта, приемо-предавателен протокол, оборотна ведомост за м. 05.2018 г., счетоводни справки на сметки 401, 402, издадена фактура за последваща реализация на телефонните централи, договор за наем на офис и склад с наемодател [фирма], извлечение от банкова сметка на [фирма] в П. АД, видно от което на

18.05.2018 г. е наредена в полза на [фирма] сума в размер на 25 000,00 лв.

3. Относно извършени корекции на данъчните основи на декларираните от жалбоподателя облагаеми доставки през периодите от м. 05.2018 г. до м. 08.2018 г. /вкл./ по подробно описани в РД фактури, издадени на [фирма] на стойност 20 833,33 лв. и начислен ДДС в размер на 4 166,67 лв. и на [фирма] на стойност 1 768 107,00 лв. и начислен ДДС в размер на 353 621,56 лв.

Начисленият данък е приет за дължим на основание чл. 85 от ЗДДС, а именно данък е изискуем от всяко лице, което го посочи във фактура и/или известие по чл. 112 от с.з.

В заключение, въз основа на направените проверки, събраните вследствие на тях доказателства и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС органите по приходите обосновават, че не са представени доказателства за реално извършена или предстояща облагаема доставка, за да се приеме по безспорен начин настъпило данъчно събитие по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит.

С Жалба вх. №53-06-5841/08.07.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1072/15.07.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С Решение № 1279/18.08.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП”, издаденият Ревизионен акт №Р-22002219007341-091-001/28.05.2020 г., е потвърден в оспорената част на установения резултат по ЗДДС.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС и ЗКПО с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219007341-092-001/07.04.2019 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД не е заявено от ревизираното лице, поради което липсата на негово обсъждане в РА не е

формален порок по чл. 120, ал. 2, изр. 2 ДОПК.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на Заповед за възлагане на ревизия №Р-22002219007341-020-001/18.11.2019 г., връчена по електронен път на 23.12.2019 г., от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП С..

Заповедта има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /със ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от [фирма] са изисквани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен РД , съдържанието на който съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно

доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определение от 19.02.2021 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б."а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;

- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха третото и четвъртото условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му

по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от неособственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индиция за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индикации биха могли да обезпечат тежашото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

С оглед яснота и избягване преповтаряне на правни мотиви, следващите правни изводи са обособени според естеството на престациите – доставки на стоки и доставки на услуги, а не по данъчни периоди или доставчици.

В разглеждания случай се установява притежаване от РЛ на издадени данъчни фактури за стоки от следните доставчици: [фирма] и [фирма], с получател жалбоподателя, които са във връзка с извършвани от него облагаеми доставки. Всъщност, единствените ангажирани от страна на жалбоподателя доказателства са именно данъчните фактури. Към фактурите не са приложени стокоски разписки с обозначено място на приемане на посочените стоки.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., G. Н. BV срещу Staatssecretaris van Financiën /C-342/87, R., стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и Manfred S. срещу Finanzamt Esslingen /C - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.).

Приемо-предаване на стоките, предмет на всяка една посочените по-горе спорни фактури, не е надлежно доказано нито в хода на проведеното административно производство, нито в съдебното такова. Не е изготвен и какъвто и да е друг документ, без оглед наименованието му, който да е двустранно подписан от посочените доставчици и жалбоподателя, съдържащ констатации за мястото, на което е осъществено фактическото предаване на видовете и количествата стоки, предмет на спорните фактури. Без да е удостоверено реално предаване на стоката вещно-транслативното правно действие на продажбата, чийто предмет са вещи, определени по рода си, е недоказано.

Фактурите, издадени от [фирма] са за извършени авансови плащания от ревизираното дружество за бъдеща доставка на телекомуникационно оборудване и офис техника във връзка със сключено на 26.04.2018 г. рамково споразумение между

двете дружества, като е договорено стоките да бъдат доставени до 6 месеца след заплащане на стойността им, т.е. от последното плащане. В този смисъл, от значение за определяне на предварителното плащане като авансово плащане, е съществуването на реална възможност за доставчика за изпълнението на доставката, като такава възможност ще е налице тогава, когато към момента на предварителното плащане същият е разполагал със стоките от вида и количествата на договорените или е установил вече контакти с конкретни контрагенти, които да му ги доставят. С приложеното рамково споразумение страните са се съгласили, че изпълнителя [фирма] ще доставя телекомуникационно оборудване и офис техника за сума, не по-малка от 500 000,00 евро годишно, като елементите на доставката са изброени най-общо, а именно: телефонни централи, лицензи за телекомуникационен сървър, платки за телефонни централи и телефони. В хода на първото ревизионно производство са представени единствено изготвени оферти от доставчика и заявки за доставка, но не и техническите спецификации на стоките, които следва да придружават изпратените от доставчика оферти. Тоест, в случая към момента на предварителното плащане не е ясно за стока с какви характеристики се плаща, кой е нейният производител, както и с какво качество е същата. Посочени са единствено количеството заявени стоки и техният модел, без допълнителни количествени и качествени характеристики. Доставчикът е издал на жалбоподателя множество фактури за авансово плащане на стоки, но от документите по преписката не се установява получаване на стоки въобще от ревизираното дружество, макар че рамковото споразумение е изтекло към 26.04.2019 г. Липсват и твърдения за реално доставени стоки.

Съдът намира за недоказани твърденията на жалбоподателя за реално осъществени доставки и по отношение на фактурите, издадени от [фирма]. В случая, въпреки че са изискани по изричен начин и в двете ревизионни производства нито от доставчика, нито от ревизираното лице са ангажирани доказателства за произход на процесните стоки, където са съхранявани от [фирма] до последващата им доставка към жалбоподателя. Действително, установяването на произхода на стоката не е необходим елемент за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит, но е от съществено значение за доказване наличието на стоките в преките доставчици като условие да бъде прехвърлено правото на собственост върху тях. За да възникне право на данъчен кредит по спорните доставки, е необходимо по категоричен начин да се установи получаването на стоката при жалбоподателя именно от доставчика, посочен като такъв във фактурите. Такова доказване не е проведено. За пълнота на изложението, съдът намира, че следва да отбележи, че представеният приемо-предавателен протокол /само към фактура №0...075/28.12.2018 г., издадена извън ревизираните периоди/ също не съдържа данни за конкретно място на предаване на стоките, както и данни, индивидуализиращи лицата, удостоверили това с подписите си. За установяване на произхода на стоките е представена митническа декларация /МД/ №18GRIM200100689121 от 28.12.2018 г., без превод на български език и издадена след периода на процесните фактури. От нея не може да се установи видът на внесената стока и съответствието ѝ с доставената през м. 12.2018 г. /извън ревизираните периоди/ на жалбоподателя от [фирма]. С оглед горното настоящата инстанция счита, че напълно обосновано посочените документи не са кредитирани от органите по приходите като годно доказателство за реално предаване на стоките, съответно за осъществяване на доставката. При проверка в информационната система

на Агенция „Митници“ е установено, че [фирма] не е заплащало ДДС по внос на стоки. Като вносител на стоките е вписано друго дружество. Представените документи за превоз на стоките също напълно правилно не са кредитирани от органите по приходите, тъй като те не доказват превоз на конкретни стоки от [фирма] до обект на жалбоподателя.

В подкрепа на извода за липсата на реалност на спорните доставки е обстоятелството, че [фирма] не е подало ГДД по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2018 г., не отчита разходи, свързани с реално осъществявана дейност, няма наети лица, не разполага с активи. Горните обстоятелства са косвени доказателства, които дават обща информация за дейността на доставчика, поведението му като търговец и репутацията му на пазара. Същите макар и да нямат пряко отношение към нормативно установените изисквания за формиране на извод относно правомерността на ползваното право на данъчен кредит по процесните фактури, са индикация за липсата/наличие на добросъвестно поведение на дружеството, сочено като доставчик и най-вече за обективната възможност същият да е реален изпълнител на доставки на процесните стоки към ревизираното лице. Не следва да се пренебрегва и фактът, че декларираният от този доставчик предмет на дейност не кореспондира с предмета на процесните доставки.

По горните съображения настоящата инстанция намира за обоснован изводът на ревизиращият екип за фиктивния характер на стопанските операции по фактуриране на доставки от [фирма]. Налице са документално оформени сделки, които обаче не са свързани с реално осъществена доставка на стоки и чиято цел е неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит.

В Решение от 20 юни 2013 г. по дело C-653/11 HER MAJESTYS, диспозитив, Съдът на Европейския съюз /СЕС/ напомня, че борбата с отклонението от данъчно облагане, избягването на данъци и евентуална злоупотреба е призната и насърчавана от Директива 2006/112/ЕО цел и води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел получаване на данъчно предимство. По аргумент от член 220, точки 4 и 5 от Директивата, фактурата е неправомерно изготвена, ако съответната сделка не е осъществена. В практиката си СЕС приема, че националните органи имат право да сметат като белязана от измама една фиктивна доставка, за която, без тя да е осъществена, е издадена фактура със знанието за тази измама. В това отношение представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателствата, може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС /Решение от 07.12.2010 г. по дело C-285/09 R., т. 49 на СЕС/.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочения в тях доставчик, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба.

От клиентите на ревизираното дружество също не е предоставена информация за всички параметри на сделките, липсват спецификации и техническа документация на оборудването, гаранционни карти за отделните артикули, инструкции за монтаж и експлоатация и т. н. Представени са единствено бланкетни рамкови споразумения, заявки, оферти и фактури, придружени частично с приемо-предавателни протоколи. Предвид това недоказани се явяват и последващите продажби на процесните стоки,

поради което е обосновано да се приеме, че такива не са извършени. Въпреки това, предвид разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС, съгласно която данъкът е изискуем от всяко лице, което го посочи във фактура и/или известие по чл. 112 от с.з., същият е приет за дължим.

Формираният по-горе извод за недоказаност на реалността на доставки на стоки по фактури, издадени от горните доставчици: [фирма] и [фирма] не се опровергава от обстоятелството, че по преписката са представени документи за извършени авансови плащания, тъй като плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС такъв факт представлява преминаването на собствеността върху стоката, респективно – извършването на услугата, поради което този именно факт жалбоподателят по пътя на пълното доказване следва да установи. Плащането, дори и да бъде доказано би представлявало само една индиция за извършена доставка на стока и не би могло самостоятелно (без наличие на други кореспондиращи му преки или косвени доказателства) да създаде сигурно убеждение (целено от пълното доказване) относно подлежащия на доказване факт – реалност на доставката.

С оглед на така изложеното по-горе се налага извод за липса на доставки на стоки по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС, доколкото не се доказва както, че доставчиците са разполагали със съответните стоки, така и че реално са се разпоредили със същите в полза на жалбоподателя.

В обобщение следва, че липсата на преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е могло да обезпечи още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства (договори, приемо-предавателни протоколи, стокоски разписки, протоколи за извършена работа и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за неуспешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

Жалбоподателят, като лице, което черпи благоприятни за себе си правни последици, носи доказателствена тежест за установяване с всички допустими доказателствени средства реалността на доставките и материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване право на приспадане на данъчен кредит. Такова доказване не е проведено нито пред ревизиращите органи, нито в настоящото съдебно производство, което води до обоснован извод за липса на доказателства за реално осъществени стопански операции, документиращи с процесните фактури.

С оглед изложеното, настоящия съдебен състав намира за правилен и съответстващ на закона извода на приходната администрация, съгласно който не са признали декларираните от ревизираното лице доставки към [фирма] и [фирма]. В хода на двете ревизионни производства [фирма] не е ангажирало убедителни доказателства, че е придобило собствеността върху процесните стоки, които впоследствие да реализира. Поради това са извършени корекции на данъчните основи на декларираните от жалбоподателя облагаеми доставки през периодите от м. 05.2018 г. до м. 08.2018 г. /вкл./ по подробно описани в РД фактури, издадени на [фирма] на стойност 20 833,33 лв. и начислен ДДС в размер на 4 166,67 лв. и на [фирма] на стойност 1 768 107,00 лв. и начислен ДДС в размер на 353 621,56 лв. Начисленият данък правилно е приет за дължим на основание чл. 85 от ЗДДС, а именно данък е

изискуем от всяко лице, което го посочи във фактура и/или известие по чл. 112 от с.з. Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.

Относно разноските.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на *** лв. /*** /, определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002219007341-091-001/28.05.2020 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и Г. С. Б. – ръководител на ревизията потвърден с Решение № 1279/18.08.2020 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит за периодите от м. 05.2018 г. до м. 08.2018 г. в общ размер на 357 556,92 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], лихви за забава в размер на 65 995,01 лв. и е определена нулева данъчна основа по фактурите, издадени на клиентите [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК] да заплати на Териториална дирекция на НАП С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 800 лв. по Наредба № 1/9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: