

РЕШЕНИЕ

№ 3363

гр. София, 17.05.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 25.04.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **1377** 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-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Ревизионен акт № Р-22002216008704-091-001/12.09.2017 г. издаден от М. Х. на длъжност началник сектор „Ревизии“ и В. С. на длъжност инспектор по приходите, потвърден с Решение № 32/09.01.2018 . на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, в частта, с която са установени задължения по ЗДДС в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди: 01.10.2011-30.11.2011 г. и 01.04.2012-30.04.2012 г., включително, в размер на 47 668 лв. главница и лихви в размер на 26 164, 02 лв. по Фактура № 98/28.10.2011 г., издадена от [фирма] и Фактура № 1028/17.04.2012 г., Фактура № 103/24.04.2012 г. и Фактура № 106/25.04.2012 г., издадени от [фирма].

В жалбата е посочено, че извършената ревизия е повторна след Решение № 1987/08.11.2016 г. на директора на дирекция ОДОП, с което е отменен издадения при първоначалната ревизия РА, в частта касаеща процесните периоди, и са дадени указания за извършване на второ ревизионно производство. Твърди се, че дадените с решението указания не са изпълнени, като издадения РА е неправилен, необоснован и недоказан, издаден при съществени нарушения на материалноправните разпоредби. Според жалбоподателя отказът за признаване правото на приспадане на данъчен кредит е немотивиран и незаконосъобразен, като ревизиращите органи не са изяснили

в пълнота фактическата обстановка. Заявява, че не са изпълнени указанията на директора на ОДОП за извършване на ревизията, без да сочи конкретни нарушения в тази насока. Счита изводите на ревизиращите за необосновани, немотивирани и несъобразени с фактическите условия, при които са извършени доставките. Посочено е, че доставките по спорните фактури са пряко свързани с основната дейност на дружеството и по-конкретно с пряката му производствена дейност. Според жалбоподателя фактическото извършване на спорните доставки се потвърждава от извършените с тях или чрез тях последващи доставки. Изложени са доводи, че както произхода на стоките, така и кадровата обезпеченост на доставчиците са без значение за удостоверяване валидността на извършените доставки. Жалбоподателят твърди, че е бил добросъвестен купувач. Посочва, че съгласно чл. 71 от ЗДДС за упражняване правото на данъчен кредит е достатъчно само наличието на фактура, отговаряща на изискванията на чл. 114 от ЗДДС.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Т., която поддържа подадената жалба и моли същата да бъде уважена.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С. – в съдебно заседание се представлява от юрк. Зарева, която оспорва подадената жалба. Моли РА в оспорената му част да бъде потвърден. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не се представлява в съдебно заседание и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София – град, III отделение, 62 състав, след като взе предвид наведените от страните доводи и се запозна със приетите по делото писмени доказателства, намира за установено, от фактическа страна, следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002216008704-020-001/09.12.2016 г. е възложено извършване на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди: м. 08.2011 г.; м. 10.2011 г.; м. 11.2011 г. и м. 04.2012 г. Заповедта е връчена на 19.12.2016 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, от тази дата започва да тече тримесечният срок за извършване на ревизията, който изтича на 19.03.2017 г. Със Заповед № Р-22002216008704-020-002/17.03.2017 г. срокът за извършване на ревизията е изменен, като същият изтича на 19.04.2017 г., в рамките на указания в чл. 114, ал. 2 от ДОПК срок. Заповедите са издадени от М. Х., на длъжност началник сектор в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-С., съгласно Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП-С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22002216008704-092-001/31.05.2017 г., връчен на 30.05.2017 г. Задълженото лице е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Същото е прието частично за основателно.

Ревизията приключва с издаването на РА № Р-22002216008704-091-001/12.09.2017 г., издаден от М. Х. – орган, възложил ревизията, и В. С. – ръководител на ревизията.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена във връзка с Решение № 1987/08.11.2016 г. на директора на дирекция ОДОП-С., с което е отменен за процесните периоди като незаконосъобразен РА № Р-22220416000760-091-001/24.08.2016 г. на ТД на НАП-С., а преписката е върната със задължителни указания.

Констатирано е, че основната дейност на [фирма] през ревизираните периоди е

производство и дистрибуция на полиетиленови и ПВС тръби. Дружеството разполага с производствена сграда в [населено място], [улица].

1. Относно доставката на [фирма]:

През данъчен период м. 10.2011 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 865,60 лв. по Фактура № 98/28.10.2011 г., издадена от [фирма], с предмет на доставка полагане на трошен камък.

В хода на първата ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма]. Искането за предоставяне на писмени документи и обяснения от дружеството е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. ОТ дружеството не са представени документи и писмени обяснения относно реалността на доставката по спорната фактура.

Ревизираното лице е представило копие от фактура с издател [фирма], протокол за извършени СМР на обект „Предприятие за производство на ПЕ и ППР тръби“ В., заедно с договор за количествено-стойностна сметка. Представеният договор е от 26.09.2011 г. и е сключен между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/. Според този договор, [фирма] възлага, а [фирма] приема да изпълни СМР-та, изразяващи се в доставка и полагане на трошено-каменна настилка на външен склад на обект „Предприятие за производство на полиетиленови и полипропиленови тръби“ [населено място] със своя техника, работна сила и материали.

Според т. 2.4 и т. 2.5 от договора, [фирма] е длъжно да предоставя достъп до собствената си площадка и съобразно собствените си правила и наредби за достъп, пропускателен режим и О., на ръководителя и изпълнителския персонал на изпълнителя, както и да осъществява цялостен инвеститорски контрол при изпълнението на работите, като съдейства на изпълнителя при решаване на всички възникнали по време на работата проблеми. Пред ревизиращите органи не са представени доказателства, във връзка с изпълнението на тази част от договора. Не са представени и доказателства за лицата, на които е осигурен пропускателен режим, за да полагат труд на площадката. Не са представени и данни за осигурен достъп на превозни средства, доставяли необходимите материали.

Според дадените от ревизираното лице обяснения, услугата е част от преустройството на съществуващата производствена сграда в предприятие за производство на тръби от полиетилен и полипропилен. Представени са доказателства за осчетоводяване на фактурата на [фирма] по сметка 207, като е заявено, че по същата сметка са отразени и другите разходи, свързани с преустройството на сградата. Към фактурата на [фирма] ревизираното лице е приложило банкови извлечения, както и Удостоверение № 3/28.11.2015 г. за въвеждане в експлоатация на производствената сграда, придружени със снимков материал.

След проверка в ИС на НАП органите по приходите са констатирани, че [фирма] не е декларирало назначени лица по трудов договор. Дружеството не е подавало декларации образец 1 и образец 6 за лица, работещи по трудово или извънтрудово правоотношение. [фирма] не е подало и декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2011 г. В РД е посочено, че [фирма] е ползвало данъчен кредит по фактури от дружества са т.нар „рисков профил“.

Ревизиращите органи са направили извод, че не е ясно с какви транспортни средства са превозени вложените материали, тъй като не са представени никакви транспортни документи – товарителници, пътни листа, фактури за превоз, документ за наем или собственост на превозното средство и др. Констатирани са, че доставчикът не е разполагал с кадрови и технически потенциал за извършване на услугата

/доставка и полагане на трошено-каменна настилка върху 980 кв. м./, а представените писмени документи не обосноват реално извършена доставка на услуга по смисъла на чл. 9 то ЗДДС.

Предвид тези констатации и на основание чл. 68, ал.1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ДОПК, ревизиращият орган е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по Фактура № 98/28.10.2011 г. на [фирма].

2. Относно доставките на [фирма]:

През данъчен период м. 04.2011 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 41 802, 40 лв. но три фактури, издадени от „Рекорд 2010“:

- Фактура № 1028/17.04.2012 г. с ДО 65 780 лв. и ДДС 13 156 лв., с предмет на доставка „Р. Р6006“ – 22 000 кг.;

- Фактура № 103/24.04.2012 г. с ДО 29 900 лв.и ДДС 5 980 лв., с предмет на доставка „Р. Р6006“ – 10 000 кг.

- Фактура № 106/25.04.2012 г. с ДО 113 332 лв. и ДДС 22 666лв., с предмет на доставка помпа „R. N:K250-485A-1-F-A-BAQE250.0 kw/EZ“ – 2 броя.

В хода на първата ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма]. До дружеството е адресирано искане за представяне на документи № Р-22220416000760-141-01/16.03.2016 г. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Не са представени изисканите документи и писмени обяснения относно реалността на доставките по издадените на ревизираното лице фактури.

[фирма] е представило фактурите с издател [фирма], заедно със складови/стокови разписки за материални запаси и извлечения от банкова сметка за частично плащане по фактурите. В хода на първата ревизия дружеството не е представило други документи. След издаването на РА № Р-222204160007-091-001/24.08.2016 г. заедно с подадената жалба до директора на дирекция ОДОП са представени допълнителни доказателства. Към Фактура № 106/25.04.2012 г. за доставка на два броя помпи „R. N:K250-485A-1-F-A-BAQE250.0 kw/EZ“ са предоставени данни за заприходяване на помпите по сметка 209 – други ДМА, пътен лист на служебен автомобил „Пежо Партнер“ за маршрут В.-С.-В., както и снимки на помпите. Към Фактура № 102/17.04.2012 г. за доставка на 22 000 кг. полиетилен Р6006 и Фактура № 103/24.04.2012 г. за доставка на 10 000 кг. полиетилен Р6006 са представени шест броя международни товарителници с превозвач [фирма], като се твърди, че превозвачът е нает от [фирма]. Представени са и извлечения от счетоводни сметки и два вида складови разписки, за които е посочено, че удостоверяват приемо-предаването и заскладяването на стоките.

В хода на втората ревизия органите по приходите са анализирали представените документи, като са предприели действия за проверка на достоверността на вписаните в тях данни.

Като доказателства към фактурите са представени шест броя международни товарителници, които съдържат реквизити, относими към този вид товарителници. Товарителниците са с еднотипно съдържание. Във всички в кл. 1 за изпращач е посочено [фирма], а в кл. 2 за получател е вписан [фирма]. Във всички товарителници за товарен пункт е записано [фирма], [населено място], България, а за разтоварен – [фирма], [населено място], „М. шосе“, Изт. промишлена зона. Като превозвач е посочено българското дружество [фирма] с автомобил с рег. [рег.номер на МПС] /C0859ЕС на превозното средство.

При повторното ревизионно производство с възражение срещу РД №

Р-22002216008704-092-001/31.05.2017 г. ревизираното лице е представило декларация с дата 07.07.2017 г. от управителя на [фирма] М. В. Д.. Той е заявил, че в периода м.12.2011-11.2013 г. е бил управител на [фирма]. Твърди, че в този период понякога е шофирал служебния автомобил „Рено Мастер“ с рег. [рег.номер на МПС] /заедно с ремарке/, а през м. 04.2012 г. лично е извършил няколко курса по маршрута С.-М.-В.-С. по заявка на [фирма]. Посочва, че за транспорта са издадени товарителници, както и че в тях не е указано точното място, от което са взети стоките, но по негов спомен това е склад, намиращ се в Индустриалната зона на [населено място], в близост до цех за обработка на камък. Декларира, че за транспортната услуга не е издадена фактура, защото клиентът не е спазил предварителната уговорка за плати, въпреки проведените разговори. Като доказателства прилага към декларацията копия от шестте международни товарителници, представени и от ревизираното лице.

При ревизията не са установени данни, от които да следва, че доставчикът е разполагал със собствени или наети складови площи в [населено място]. Не са представени и данни, от които за се установи на какво основание фактурираните от ревизираното лице стоки са товарени в [населено място]. Не са представени доказателства, че доставчикът е разполагал с фактурираните на ревизираното лице 32 600 кг. полиетилен Р6006.

Ревизиращите органи са извършили проверки в дневниците за покупки на [фирма], с цел установяване на произхода на фактурираните стоки, респективно за установяване на възможността доставчикът да е разполагал със съответните количества от тях. Установено е, че основни доставчици на [фирма] са [фирма], [фирма], [фирма]. Проверката е направена в периодите от извършване на регистрацията по ЗДДС – 18.10.2011 г., до месеца, в който са издадени спорните фактури – м. 04.2012 г. Констатирано е, че в периодите от 18.10.2011 г. до м. 04.2012 г. в дневниците за покупки са включени 62 фактури с данъчна основа общо в размер на 861 955, 75 лв. и ДДС – 172 391, 18 лв., в това число 18 фактури от [фирма] с ДО 635 786, 88 лв. и ДДС 127 157, 34 лв., една фактура от [фирма] с ДО 110 000 лв. и ДДС 22 000 лв. и една фактура от [фирма] с ДО 95 000 лв. и ДДС 19 000 лв. При ползван данъчен кредит общо в размер на 172 391, 18 лв. [фирма] е упражнило данъчен кредит по фактурите от тримата доставчика в размер на 168 157, 34 лв.

За целите на ревизията са извършени насрещни проверки на основните предходни доставчици [фирма], [фирма] и [фирма]. Не са проверени доставчиците, издали фактури с незначителни стойности, които са с ДДС общо в размер на 4 233, 84 лв.

[фирма] е заявило пред органите по приходите, че не е издавало на [фирма] фактура с ДДС 22 000 лв., а в периода 2012-2013 г. с [фирма] е направило общ оборот на стойност 3 446, 33 лв.

[фирма] също е декларирало, че не е издавало на [фирма] фактура с ДДС 19 000 лв. и с предмет на доставка „материали“. Управителят на дружеството е заявил пред органите по приходите, че дружеството никога не е имало правоотношения и не е издавало фактури на [фирма].

За целите на ревизията до [фирма] е адресирано искане за представяне на документи и писмени обяснения. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Не са представени документи и писмени обяснения. Ревизиращите органи са констатирани, че дружеството е deregистрирано по ДДС на 06.02.2013 г., като освен това не е включило в дневниците за продажби фактурите, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит. В РД са описани всички фактури на [фирма], по които

[фирма] е упражнило данъчен кредит. Те са 18 боя с дата на издаване от 03.11.2011-07.04.2012 г.и с ДДС общо в размер на 127 157, 34 лв., като нито една от тях не е намерила отражение в дневниците за продажби на [фирма].

При така установените факти и предвид резултатите от насрещните проверки на предходните доставчици, органите по приходите са формирали изводи, че [фирма] не е разполагало със стоките, които е фактурирало на [фирма], а именно 32 000 кг. polyethylene P6006 и двете помпи R. N:K250-485A-1-F-A-BAQE250.0 kw/EZ“.

Ревизиращите органи не са кредитирали представения транспортен документ към фактура № 106/25.04.2012 г., с предмет на доставката „помпа R. N:K250-485A-1-F-A-BAQE250.0 kw/EZ-2броя“. Приели са, че съставеният в счетоводството на ревизираното лице пътен лист № 078868/25.04.2012 г. за лек автомобил „Пежо П.“ с рег. [рег.номер на МПС] не удостоверява транспортирането на стоки, тъй като доставчикът физически не е разполагал с такива.

Констатирано е, че [фирма] е deregистрирано по ДДС, считано от 12.06.2013 г. Дружеството е подало декларация по ЗКПО за 2012 г., в която не е декларирано амортизируеми активи. При справка в ИС на НАП „Данни от КАТ“ за регистрирани МПС е установено, че [фирма] няма регистрирани МПС. След проверката в ИС на НАП е установено също, че за периода на фактуриране на доставките [фирма] е декларирано като основна дейност „Неспециализирана търговия с разнообразни стоки“. Дружеството е имало назначени по трудови договори лица на длъжности „майстор тестени изделия“, „продавач хранителни стоки“ и „технически сътрудник“. Не е декларирано пред НАП търговски обекти.

Посочено е, че представените от ревизираното лице банкови извлечения не удостоверяват плащане в пълен размер по фактурите от [фирма]. Според тези извлечения по всяка фактура е платено в размер само на 15 000 лв. Ревизираното лице е отразило в счетоводството си задължение към [фирма] в размер на 205 514, 40 лв.

Предвид горното органът по приходите е отказал право на приспадане на данъчен кредит по фактурите на [фирма] на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ДОПК.

С Решение № 32/09.01.2018 г. директорът на дирекция ОДОП е потвърдил РА в оспорената част.

В хода на проведеното съдебно производство е изслушано и прието без оспорване от страните заключение на ССЕ, което съдът кредитира като обективно и компетентно дадено. От него се установява, че:

Данъкът по спорните фактури: № 98/28.10.2011 г., издадена от [фирма]; № 102/17.04.2012 г., № 103/24.04.2012 г., № 106/25.04.2012 г., издадени от Рекорд 2010“ Е., е начислен по реда на чл. 86, ал. 1, т. 1-2 от ЗДДС.

По спорните фактури са извършени частични плащания по данъчните основа на обща стойност 50 865, 60 лв. при общо дължими 286 008 лв. Плащанията са осъществени в рамките на до 90 дни.

Данъкът за определен хронологичен период (месечна основа) не се дължи по отделни фактури, а сборно. В случая, взаимоотношенията на жалбоподателя с публичния фиск са формирани , декларирани и последващо реализирани съвкупно за всички доставки и продажби, реализирани на месечна основа. Извършени са финансови преводи по задължения към публичния фиск.

Подобриенето на външен склад във В. (доставка и полагане на трошено-каменна настилка) се разглежда като елемент от цялостното преустройство на производствен сграден фонд във В. и стойностно е включена в съвкупната стойност по сметка 207 – „разходи за придобиване на ДМА“, отразена в оборотната ведомост към 01.01.2015 г.

За закупената суровина 332 тона Р. Р6006 са съставени два броя складова/стокова разписка.

За закупените стоки два броя помпи „R. N:K250-485A-1-F-A-BAQE250.0 kw/EZ“ е съставена една складова/стокова разписка.

Жалбоподателят разполага с необходимите за осъществяване на дейността му транспортни средства в периода на ревизията.

В счетоводството на жалбоподателя има складови/стокови разписки за Р. Р6006. Не са представени искания за изписване/отпускане на стоково-материални ценности за влагане в последващ производствен цикъл.

По отношение на закупените 2 броя помпи, при жалбоподателя е налична една складова/стокова разписка без сертификати, актове за техническа годност, протоколи за въвеждане в експлоатация с гаранционен експлоатационен срок от монтиращата ги страна.

По отношение на услугата „Доставка и полагане на трошено-каменна настилка на външен склад“ не са представени приемо-предавателни протоколи образец 19 с видове технически операции, с придружаващ списък на персонал, работещ на обекта с индивидуализиращи белези (специалност, разряд, име, фамилия и др); работен график по видове операции с хронологична разбивка; държавни контролни номера на използвани специализирани работни машини за превоз, трамбовка, валиране. Стойността на площадката е калкулирана към 01.01.2015 г. в общата стойност по сметка 207 – „разходи за придобиване на ДМА“, партида „преустройство на производствена сграда [населено място]“.

В сметка 411 „клиенти“ на жалбоподателя за периода от 01.04.2012 г. до 30.04.2012 г. са отразени 15 клиента с реализиран оборот с данъчна основа 221 629, 52 лв., с ДДС 44 325, 90 лв., обща стойност 265 955, 44 лв.

В „Дневник за покупките“ на жалбоподателя за периода от 01.10.2011 г. до 31.10.2011 г. са отразени 44 доставчика на стоки и услуги.

В „Дневник за покупките“ за периода от 01.04.2012 г. до 30.04.2012 г. са отразени 53 доставчика на стоки и услуги.

В сметка 421 „персонал“ на жалбоподателя за периода от 01.10.2011 г. до 31.10.2011 г. са отразени 25 аналитични партии на лица по трудовоправни отношения.

В сметка 421 „персонал“ на жалбоподателя за периода от 01.04.2012 г. до 30.04.2012 г. са отразени 24 аналитични партии на лица по трудовоправни отношения.

По делото е изслушано и прието без оспорване от страните заключение на **тройна ССЕ**, което съдът кредитира като обективно и компетентно дадено. От него се установява следното:

Закупуване на материал Р. Р6006, влагане в производството на тръби на материал Р. Р6006 и реализирането на част от материала и на готовата продукция._

Закупените помпи и извършеното подобрене са отчетени като ДМА. Това са амортизируеми активи, т.е. участват в дейността на предприятието като пренасят на части стойността си в стойността на произвежданите продукти.

Административен Съд С. – град, III отделение, 62 състав след преценка на събраните по делото доказателства поотделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

Подадената жалба срещу ревизионния акт, в частта, в която е потвърден с Решение № 32/09.01.2018 . на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП е подадена в 14-дневния преклузивен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице имащо правен интерес от оспорване, поради което същата е допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Спазени са изискванията на чл. 112 и чл. 113 от ДОПК за образуване на ревизионното производство. РА съдържа посочените в чл. 120 от ДОПК реквизити и е издаден в предвидената в закона писмена форма. Същият е мотивиран, като неразделна част от него е РД, в който са описани фактическите констатации на ревизиращите органи.

Съгласно чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът следва да разгледа спора по същество, относно наличието на материалноправните предпоставки за упражняване право на данъчен кредит. След преценка на събраните доказателства, съдът следва да реши дали се дължи данък и в какъв размер. Съобразно правомощието по чл. 160, ал. 2 от ДОПК, следва да установи дали са спазени изискванията на закона за начисляване на данък и реалност на доставката по отношение на всеки от доставчиците. В този смисъл е и константната практика на ВАС.

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който поражда правни последици само ако са налице всички негови елементи. Правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка се базира на установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. При обжалването на РА не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит, но следва да бъде установено дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или

услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Този извод следва от тълкуването на разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя. В съдебното производство жалбоподателят не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит. От събраните писмени доказателства от приходната администрация, както и от поведението на доставчиците на жалбоподателя по време на двете извършени ревизии, се установи липса на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. от 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 СЕС е дал задължително тълкуване на разпоредбите на Директива № 112/2006 г. относно общата система на ДДС, свързано с преценката на това дали извода на приходната администрация за липса на реалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от константната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на ЕС обща система на ДДС.

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, Р., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело М. и D., посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. Р., посочено по-горе, точка

52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Т., C-324/11, точка 26).Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03,07,2013год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Всъщност от задължителните за приходната администрация и съдилищата решения на СЕС по преюдициални запитвания и събраните в рамките на производството писмени доказателства, не се установява по категоричен начин, че доставчиците на [фирма] – [фирма] и [фирма] са осъществили спорните доставки, а именно от [фирма] полагане на трошено-каменна настилка, а от [фирма] – доставка на родоопределени стоки- „Р. Р6006“, както и два броя помпи „R. N:K250-485A-1-F-A-BAQE250.0 kw/EZ“.

Според съда за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката / или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият

задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото размястване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът.

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

По отношение на доставчика [фирма], настоящият съдебен състав приема изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставките за правилни. От приетите по делото писмени доказателства, както и от поведението на този доставчик по време на проведеното повторно ревизионно производство, се установява, че дружеството не притежава ресурсна и кадрова обезпеченост за извършване на доставките в посочения вид и обем. Не е налице счетоводна отчетност, във връзка с услугите, както и предходните доставки, по които дружеството е получател и са свързани с услугите, които се твърди, че са предоставени на жалбоподателя. Установено е, че за периода на извършване на услугата доставчикът не е извършвал дейност, няма назначени по трудови договори лица и не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2011 г. Посочените факти кореспондират с изведения извод за нереалност на доставката.

По отношение на доставчика [фирма], съдът счита, че изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на доставките са правилни. От приетите по делото писмени доказателства, както и от поведението на този доставчик по време на проведеното повторно ревизионно производство, се установява, че дружеството няма необходимата кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките в посочения вид и обем. Няма лица по трудово правоотношение са с длъжности майстор на тестени изделия, продавач хранителни стоки и технически сътрудник. При доставчика не са налични МПС за извършване на доставките, както и складови помещения, годни за съхранение на стоката, чието доставяне се твърди. Не са представени доказателства с какви количества от стоките е разполагало дружеството в съответните периоди, поради което не може да се проследи движението на стоките по видове и количество. За процесните периоди дружеството е декларирало покупки от дружества, които не са декларирали никакви продажби към него.

От изслушаното и прието по делото заключение на ССЕ се установява, че жалбоподателят е осчетоводил фактурите, издадени от доставчиците, според законовите изисквания. Това обстоятелство не доказва реалното извършване на доставките по процесните фактури, тъй като издадените първични счетоводни документи сами по себе си не доказват наличието на извършени доставки по смисъла на ЗДДС. Издаването на фактури не представлява данъчно събитие и не доказва реалността на доставката. Съдът счита, че са налице обективни данни за наличие на данъчна измама, по смисъла, приет в решение по дело С-18/13 от 13.02.2014 г. на СЕС.

От изслушаното заключение на тройна ССЕ е констатирано закупуване на материал Р. Р6006, влягане в производството на тръби на материал Р. Р6006 и реализирането на част от материала и на готовата продукция, но липсват

обективни данни за връзка между полиетиленови по процесните фактури и този, използван в производството. От представените от жалбоподателя документи при изготвяне на заключението не може да се установи дали вложеният материал е този, отразен в процесните фактури, и дали същият е реално доставен.

Относно закупените помпи и извършеното подобрене, в заключението е отразено, че същите са отчетени като ДМА и участват в дейността на предприятието. Това е неотносимо към установяване на реалността на процесните доставки, тъй като от представените в хода на административното и съдебното производство документи не може да се направи извод, че доставчикът реално е разполагал със стоките, предмет на доставката към жалбоподателя.

С оглед изложеното РА, в оспорената му част е законосъобразен, поради което жалбата срещу него в тази му част следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, определено на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер на 2 744, 96 лв.

Воден от горното и на основание чл. 160 то ДОПК, Административен съд-София град, III отделение, 62 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № Р-22002216008704-091-001/12.09.2017 г. издаден от М. Х. на длъжност началник сектор „Ревизии“ и В. С. на длъжност инспектор по приходите, потвърден с Решение № 32/09.01.2018 . на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, в частта, с която са установени задължения по ЗДДС в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди: 01.10.2011-30.11.2011 г. и 01.04.2012-30.04.2012 г., включително, в размер на 47 668 лв. главница и лихви в размер на 26 164, 02 лв. по Фактура № 98/28.10.2011 г., издадена от [фирма] и Фактура № 1028/17.04.2012 г., Фактура № 103/24.04.2012 г. и Фактура № 106/25.04.2012 г., издадени от [фирма].

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-С. сумата от 2 744, 96 лв. /две хиляди седемстотин четиридесет и четири лева и деветдесет и шест стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховният административен съд в 14 - дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ:

