

# РЕШЕНИЕ

№ 2932

гр. София, 02.05.2019 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,**  
в публично заседание на 16.04.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Бозуков**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **9604** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] със седалище и адрес на управление, [населено място], район Л., [жк], [улица], представлявано от управителя Г. П. Чемширов, чрез адв. В. К. против ревизионен акт /РА/ № 22221017003288-091-001 от 12.02.2017 г., издаден от Е. М. С.-орган възложил ревизията, на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП-С. и Роза Т. З.-ръководител на ревизията на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1052/20.07.2018 г. на директор на дирекция "Обжалване на данъчно осигурителни практики" - [населено място] при Централно управление на националната агенция по приходите, в частта на установените задължения за ДДС и съответните лихви за просрочие, относно извършени корекции на декларираните от жалбоподателя задължения за ДДС само за ревизираните данъчни периоди от м. 04. 2013 г. до м. 06. 2013 г., от м. 10. 2013 г. до м. 09. 2014 г., от м. 11. 2014 г. до м. 09. 2015 г. в размер на 33 667,61 лв., при декларирани от дружеството 8 116,10 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 11 676,61 лв.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт в обжалваната част, като се навеждат доводи, затова че АА е неправилен, необоснован, незаконосъобразен и е постановен при липса на достатъчно доказателства, които да обосноват изводите на ревизиращия орган.

Ответникът – редовно призван, чрез процесуалния си представител е на становище за неоснователност на жалбата. Моли съда да я остави без уважение, като се претендира

и присъждане на следващото се юрисконсултско възнаграждение в полза на Национална агенция за приходите.

Административен съд – София - град, трето отделение, 71 състав, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, поотделно и в тяхната съвкупност, и доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, прие за установено следното :

Ревизионният акт е обжалван в предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил в неговата обжалвана част. Така постановления от Директора на Дирекция "Обжалване на данъчно-осигурителни практики" С. при ЦУ на НАП резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен процесуален срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА, по следните съображения:

Ревизионното производство е започнали със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/№Р-22221017003288-020-001от31.05.2017г.,издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. било възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.12.2011г. до 31.08.2016 г.и за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2016 г.

Същата била връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 05.06.2017 г. и съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата започвал да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтичал на 05.09.2017 г. Срокът за извършване на ревизията бил продължен до 05.10.2017 г. със ЗВР № Р-22221017003288-020-002/05.09.2017г., издадена от органа, издал първоначалната ЗВР.

Е. М. С. била определена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед № РД-01-1261/30.03.2016 г .на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221017003288-092-001 от 13.12.2017г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 14.12.2017 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е постъпило писмено възражение.

Ревизията приключила с РА № Р-22221017003288-091-001/12.02.2018 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.–орган, възложил ревизията и Роза Т. З., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С.–ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 12.02.2018г.

С РА били извършени корекции на декларираните от жалбоподателя задължения за данък върху добавената стойност само за ревизираните данъчни периоди от м.04.2013г. до м.06.2013г., от м.10.2013г. до м.09.2014г., м.11.2014г. и м.09.2015г.

Съгласно Таблица № 1 на РА бил установен резултат ДДС за внасяне в размерна 33 667,61 лв., при деклариран от дружеството резултат ДДС за внасяне в размерна 8 116,10 лв. и били определени лихви за забава в размерна 11 676,61 лв. Извършената корекция произтичала от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с[ЕИК], [фирма] с[ЕИК] и [фирма] с[ЕИК]. Правното основание за установяване на данъчните задължения е чл. 68, ал. 1, т. 1и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС,а по фактурите, издадени от „ОМВБЪЛГАРИЯ“

ЕООДсЕИК121759222- чл. 70, ал. 1, т. 5 от същия закон.

Процесната ревизия била първа за посочените периоди и видове задължения.

Установено било, че през ревизирания период дружеството извършвало дейност по отдаване под наем и експлоатация на собствени движими и недвижими вещи и управление на недвижими имоти.

В хода на ревизията с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства били извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на търговеца и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице били връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, в отговор на които от жалбоподателя на 07.07.2017 г. и на 26.09.2017г. били представени такива.

На основание чл. 45 от ДОПК били инициирани насрещни проверки на основни доставчици на дружеството и били направени справки за относими за тях обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Констатираните факти и обстоятелства са обективирани в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, както следва:

1. Извършена била насрещна проверка на [фирма], обективирана с ПИНП № П-16002417112859-141-001/15.08.2017 г. Видно от същия, Искането за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № П-16002417112859-040-002 от 05.07.2017 г. било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указния срок от [фирма] не били представени изисканите документи и писмени обяснения.

Предмет на доставката по процесните 3 фактури, издадени от [фирма] през м.06.2013г.с ДДС в общ размер на 4 541,00 лв., била подмяна на билбордове с боядисване, изкоп и извозване. Същите били отразени в отчетните регистри по ЗДДС на доставчика, като издадени на ревизираното дружество.

Във връзка със спорните доставки, жалбоподателят представил спорните фактури, ведно с фискални бонове, както и писмени обяснения.

След анализ на събрания доказателствен материал и съпоставката му с данните от информационния масив на НАП от органите по приходите било установено, че през периода на издаване на спорните фактури [фирма] разполагало с 1 едно лице, назначено по трудов договор, на длъжност „младши счетоводител“.

От доставчика не била подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2013 г. Заключено било, че не са налице данни за материално-техническа обезпеченост на [фирма].

Констатирано било, че от ревизираното лице също не са представени договори, приемо-предавателни протоколи и други документи, удостоверяващи резултата от фактурираните от [фирма] услуги, както и къде, как и кога са извършени същите. Относно платежните документи е установено, че ангажираните фискални бонове, придружаващи спорните фактури, били от ЕКАФП, който не е регистриран на името на дружеството-издател.

От ревизиращите органи било посочено също, че фактурираните от [фирма] услуги са свързани с подмяната, боядисването, изкопа и извозването на пет билборда,

собственост на [фирма] през 2013 г., като същите са продадени през м.11.2013 г. /пет месеца след фактуриране на спорните услуги/ на стойност от 600,00 лв. с ДДС, при условие че извършените ремонти по същите, непосредствено преди тяхната продажба, са на стойност 27 246,00 лв. с ДДС.

Предвид гореизложеното ревизиращите са приели, че фактурираните услуги не са реално изпълнени, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за жалбоподателя не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 541,00 лв. по спорните фактури, издадени от [фирма].

2.Извършена била насрещна проверка на [фирма], обективирана с ПИНП№ П-16002417112930-141-001/13.09.2017г. Констатирано било, че изготвеното ИПДПОЗЛ № П-16002417112930-040-001 от 05.07.2017 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указния срок от [фирма] не били представени изисканите по реда на ДОПК документи и писмени обяснения.

Предмет на доставката по процесната фактура №[ЕГН]/28.09.2015 г., издадена от [фирма], с ДДС в размер на 6 499,88 лв., бил аванс по договор за покупка на каравана. Същата била отразена в отчетните регистри по ЗДДС на доставчика, като издадена на ревизираното дружество.

Във връзка със спорната доставка от жалбоподателя били представен и копия от процесната фактура, партиден лист № 121/1 с дата 16.09.2015 г. от [фирма], договор за доставка от 28.09.2015 г. и писмени обяснения.

След анализ на събраните доказателства и съпоставката им с данните от информационния масив на НАП, от органите по приходите било установено следното: в периода на издаване на спорната фактура декларираната дейност на доставчика не отговаряла на предмета на доставката; от [фирма] не били подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г.и 2016 г.; на партидния лист № 121/1 нямало данни за банкова сметка на [фирма], по която е извършено плащането; съгласно чл. 7 от договора за доставка от 28.09.2015 г. [фирма] се задължил да предаде във владение на жалбоподателя каравана „Н.“, „L.“ не по-късно от шест месеца от датата на подписване на договора; съгласно представените писмени обяснения от ревизирувания субект към момента на извършване на ревизионното производство било извършено само авансово плащане към доставчика; нямало доказателства нито за окончателно плащане по посочения договор, нито за развалянето му и евентуално връщане на платения аванс на доставчика; нямало данни доставчикът да е собственик на спорната каравана, нито доказателства за предаването ѝ на [фирма].

В резултат на така установената фактическа обстановка от органите по приходите било прието, че горесцитираното авансово плащане не е обвързано с последващи облагаеми доставки, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за жалбоподателя не било налице право на приспадане на данъчен кредит в размерна 6 499,88 лв. по фактура № [ЕГН]/28.09.2015 г.,издадена от [фирма].

3.Извършена била насрещна проверка на [фирма], обективирана с ПИНП№П-16002417112863-141-001/28.08.2017 г. Аналогично на коментирания по-горе доставчици и в този случай изготвеното до проверяваното лице ИПДПОЗЛ № П-16002417112863-040-001 от 06.07.2017 г. било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК .В указния срок от [фирма] не били ангажирани доказателства и писмени обяснения.

Предмет на процесните 9 фактури, издадени от [фирма] през м.04.2013г., м.05.2013г. и м.06.2013 г. с ДДС в общ размер на 14 016,00 лв., било частично плащане по договор“ и „по договор“.

Същите били отразени в отчетните регистри по ЗДДС на доставчика и били във връзка с отдаване под наем на рекламна площ върху 31 статични съоръжения тип „билборди“.

Във връзка със спорните доставки от жалбоподателя били представени копия от процесните фактури, партидни листа от [фирма], договор за отдаване под наем на рекламна площ от 01.01.2012 г. Ангажирани били също и писмени обяснения, в които било посочено, че наетите от спорния доставчик билбордове са преотдадени под наем на [фирма]. В тази връзка от жалбоподателя били представени и следните документи: 1. договор за отдаване под наем на рекламна площ от 28.12.2010 г., сключен между трето дружество- [фирма] с[ЕИК], в качеството му на наемодатели [фирма], в качеството на наемател; 2. тристранно споразумение от 03.01.2012г. към горесцитирания договор, съгласно което третото дружество [фирма] прехвърля на ревизираното дружество [фирма] всички права и задължения по договор за отдаване под наем на рекламна площ от 28.12.2010 г., като [фирма] поело задължението по изпълнението на този договор; 3. опис на билбордовете с тяхното местонахождение.

След анализ на събраните доказателства и съпоставката му с данните от информационния масив на НАП, от органите по приходите било установено следното: през периода на фактуриране на спорните доставки нямало данни [фирма] да разполага с кадрова обезпеченост за изпълнение на услугите; не били налице доказателства доставчикът да е притежавал право на собственост върху спорните билбордове; липсвали доказателства наетата рекламна площ от [фирма] да е преотдадена от ревизираното дружество на трето лице; представеният договор за отдаване под наем на рекламна площ от 01.01.2012 г. е в сила от 01.02.2012 г. и е сключен за срок от една година, т. е. до 01.02.2013 г., а спорните фактури били издадени след този срок /от 19.04.2013 г. до 03.06.2013 г./; не било ясно в каква връзка и за какво са издадени фактурите от [фирма], доколкото в тях най-общо било посочено, че се касае за „частично плащане по договор“ или „по договор“, без да е идентифициран този договор и без да е представен такъв, който да е относим към процесните доставки.

Предвид изложеното ревизиращите били приели, че не е установена по безспорен начин реалността на спорните доставки, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за жалбоподателя не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 14 016,00 лв. по 9 фактури, издадени от [фирма].

Също така в хода на ревизионното производство от органите по приходите било установено, че през ревизираните периоди [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 889,39 лв. по фактури за покупката на гориво, издадени от [фирма]. След анализ на представените от жалбоподателя пътни листа и фактури от ревизиращите било констатирано, че част от закупеното гориво било използвано за зареждане на лек автомобил „Тойота Л. К. 120“ срег. [рег.номер на МПС]. При така установената фактическа обстановка от органите по приходите било прието, че на основание чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 495,42 лв., по фактури издадени от [фирма]/ подробно описани на стр.39 и 40 от РД/, с които е зареждано гориво за посочения лек автомобил.

На база на извършените процесуални действия и на направените констатации в частта по ЗДДС, от органите по приходите е извършено и преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2013 г. в посока увеличение, на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от

ЗКПО със сума в размер на 92 785,00 лв., представляваща стойността на отчетените разходи по фактури за услуги, издадени от „Е.“ ЕООД [фирма]. С оглед на това бил установен данъчен положителен финансов резултат-печалба в размер на 43 336,09 лв., при декларирана от лицето данъчна загуба за същия период в размерна 49 488,91 лв. От така установената печалба в размерна 43 336,09 лв. по реда на чл. 71, ал. 1 от ЗКПО била приспадната данъчна загуба от предходна отчетна година до размера на установения положителен финансов резултат за 2013 г. Предвид това за процесната 2013 г. крайният данъчен финансов резултат бил установен като печалба в размер на 0,00 лв.

Жалбоподателят оспорил РА пред АО, като счел, че същият е незаконосъобразен и необоснован. Твърдял, че фактическите констатации не са подкрепени от събраните в хода на производството годни доказателства. В тази връзка жалбоподателят твърдял, че неправилно и в противоречие с материалния закон бил изводът на ревизиращия орган, че поради констатирани несъответствия при доставчиците и не представяне на изисканите документи и писмени обяснения от същите, не са налице реално извършени доставки по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС . Относно [фирма] излага доводи, че ревизиращият екип не е изследвал обстоятелството дали между страните не е постигната нова договореност за удължаване срока на изпълнение на същия.

Отделно изложил съображения, че обстоятелството дали доставчикът е собственик на спорната каравана по никакъв начин не може да обоснове извод във вреда на [фирма]. Относно [фирма] счел, че обстоятелството дали доставчикът е разполагал с кадрова обезпеченост, е ирелевантен за възникването на правото на приспадане на ДДС по въпросните доставки. Не на последно място възразил, че в хода на ревизионното производство по никакъв начин не било доказано, че жалбоподателят е знаел или е трябвало да знае, че сделките, с които обосновава правото си на приспадане, се определят като част от данъчна измама. В резултат на изложеното счел, че не са налице предпоставки не само за облагане с ДДС, но и по реда на ЗКПО, по-конкретно за увеличаване на финансовия резултат по ЗКПО за 2013 г. със сумата в размер на 92 785,00 лв., тъй като услугите предмет на спорните доставки били действително извършени.

Предвид събраните в хода на ревизията доказателства, направените въз основа на тях фактически констатации и възраженията на жалбоподателя, тази инстанция намерила за законосъобразно следното:

I. По отношение на облагането по ЗДДС:

1. Относно доставките от [фирма]:

Доставките, за които регистрирано по ЗДДС лице имало право на приспадане на данъчен кредит били регламентирани с разпоредбите на чл. 69, ал. 1 от закона. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, когато стоките и услугите се използвали за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето имало право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът-регистрира, но по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави.

Същевременно, в закона били предвиден и определени ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит, визирани в чл. 70 от ЗДДС.

Предвид разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС стоките или услугите, предназначени за поддръжката, ремонта, подобрието и експлоатацията на мотоциклети и леки автомобили по т. 4, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали, били без право на данъчен кредит, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74 от същия закон.

В същото време в разпоредбата на чл. 70, ал. 2 от ЗДДС били определени изключенията от общото правило.

В случая нямало спор, че ползваното гориво е във връзка със зареждане на лек автомобил на жалбоподателя. От ревизираното лице не се твърждали и не се доказали основания за отпадане на ограниченията за ползване на данъчен кредит в този случай.

Доколкото в жалбата до настоящата инстанция не били изложени конкретни възражения, относно постановения отказ на приспадане на данъчен кредит, то решаващият орган, счел, че извършеното облагане е законосъобразно и РА следва да се потвърди в тази му част.

2. Относно доставките от [фирма], [фирма] и [фирма]:

2.1. Видно от данните по преписката всички фактури, издадени от доставчика [фирма] документирали „частично плащане по договор“ и „по договор“. Съгласно представените писмени обяснения от [фирма] предмет на доставките били фактурирани наеми във връзка с 31 рекламни съоръжения тип билбордове и същите били преотдадени в следствие от жалбоподателя на [фирма], като за последващата реализация били издадени 12 фактури през 2013 г.

Решаващият орган намерил, че ангажираните доказателства не могат да се обвържат с процесните фактури и да обосноват реално изпълнение на услуги по тях.

На първо място, в самите фактури не бил идентифициран договорът, за който се отнасят. Отделно от това, представеният договор от 01.01.2012 г. с доставчика [фирма] за отдаване под наем на рекламна площ върху 31 статични билбордове срещу възнаграждение, не можел да се цени като относим към процесните доставки. Същият бил в сила от 01.02.2012 г. и бил сключен за срок от една година, т. е. до 01.02.2013 г. Видно от клаузата на чл. 7, ал. 1 договорът се прекратявал с изтичане на този срок, като не била уговорена възможност за неговото новиране и продължаване. Освен това, в чл. 8 на договора изрично било посочено, че всяко изменение на този договор може да се извършва само писмено. Анекс към него не бил ангажиран. Липсвали и други писмени доказателства, които да удостоверяват друг поет ангажимент между същите страни и със същия предмет, съответно изпълнение по него.

Доколкото представеният договор бил прекратен, считано от 01.02.2013 г., спорните фактури се явявали издадени след този срок /от 19.04.2013г. до 03.06.2013г./. Следователно към момента на процесните доставки не било доказано наличие на търговско правоотношение с [фирма].

В тази връзка следвало да се посочи, че доставчикът [фирма] не бил ангажирал доказателства за собственост върху билбордовете или за ползването им на друго валидно основание, за да може в следствие да се

разпорежи с тези права и да извърши преотдаването под наем на съоръженията на ревизираното лице.

На следващо място, решаващият орган счита, че от събраните доказателства не се обосновава и последваща реализация.

За да докаже, че е налице последваща доставка ревизираното лице представило договор за отдаване под наем на рекламна площ от 28.12.2010 г. върху 35 статични билбордове, сключен между трето лице „К.-СЗ“ /наемодател/и [фирма] /немател/. Към този договор било налице тристранно споразумение от 03.01.2012г. между „К.-СЗ“, [фирма] и ревизираното дружество, съгласно което жалбоподателят замества [фирма] в правата и задълженията, съответно поел ангажимента на заемодател спрямо [фирма]. Договорът между третото лице „К.-СЗ“ /наемодател/и [фирма] /наемател/ също бил с фиксиран срок от 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г. Самото тристранно споразумение към този договор обаче бил от 03.01.2012г., т. е. след прекратяване на действието на договора. Аналогично на разгледания по-горе договор с [фирма], и тук, видно от клаузата на чл. 8, ал. 1 договорът се прекратявал с изтичане на този срок, като не била уговорена възможност за неговото новиране и продължаване. Освен това, в чл. 9 на договора изрично било посочено, че всяко изменение на този договор може да се извършва само писмено. Анекс към него не бил ангажиран. Липсвали и други писмени доказателства, които да удостоверяват друг поет ангажимент между същите страни и със същия предмет, съответно изпълнение по него, който да може да се обвърже с процесните фактури.

Не били ангажирани доказателства чия собственост са билбордовете, които трето лице- [фирма] първоначално директно е отдавало под наем на [фирма] и за които в последствие на база на тристранното споразумение ревизираното дружество замества [фирма] в качеството му на заемодател.

От страна на ревизираното лице не било дадено разумно обяснение защо, ако то е могло да получи директно правата относно билбордовете от третото лице [фирма] за изпълнение на ангажимента към клиента [фирма], трябва да наема за същата цел билбордове от [фирма].

Не бил обоснован предметен и времеви идентитет между процесните доставки от [фирма] и доставките по отдаване под наем на билбордове на [фирма]. Не можело да се извърши идентификация

И съпоставка /по вид, местонахождение /на наетите рекламни съоръжения /билбордовете/ от [фирма] и тези, за които било поето изпълнение по договора 28.12.2010 г. между [фирма] и [фирма].

Не било обосновано безспорно и твърдяното от жалбоподателя банковото плащане по доставките от [фирма]. Ревизираното дружество не било ангажирало стандартни банкови извлечения за доказване на това обстоятелство, а „партиден лист“ в нечетлив вид.

От извършения съвкупен анализ на събраните доказателства било видно, че по процесните фактури не се обосновавало реално изпълнение на услуга, с оглед на което законосъобразно данъчният кредит бил отказан с РА на основание чл. 9 от ЗДДС във връзка с чл. 68, ал. 1 от ЗДДС.

2.2. Относно доставката от [фирма] за авансово плащане за покупка на каравана, аналогично на случая с доставчика [фирма], разгледан по-горе, и

тук не били ангажирани стандартни банкови извлечения, а „партиден лист“ №121/1, в който нямало данни за банкова сметка на контрагента [фирма], по която следва да е извършено твърдяното плащане. Представен бил и договор за доставка от 28.09.2015 г. между [фирма] /купувач/и [фирма]/доставчик/, с предмет: доставка на един брой каравана марка „Н.“, модел „L.“, година на производство–2015 г. В чл. 2 на договора бил посочен срокът на доставка, а именно не по-късно от 6 месеца от датата на сключване на договора. Цената в размерна 21 601,57 евро /без ДДС/ платима, както следва: авансов размер на 16616,67 евро /безДДС/-при подписване на договора и окончателно плащане–4985,00 евро /безДДС/-платимо при доставка. В чл. 7 от договора било регламентирано задължение на доставчика да предаде владението на караваната не по-късно от шест месеца от датата на подписване на договора. Не били ангажирани доказателства за изпълнение на договора. Освен това, при извършена служебна проверка органите по приходите били установили, че няма данни [фирма] да е притежавало право на собственост върху караваната, предмет на процесния договор. Също така в дневника за продажби на [фирма] за м.09.2015 г. била отразена фактура №[ЕГН]/28.09.2015г., издадена на [фирма], но с предмет на доставка– „продажба на стоки“, а не „аванс по договор“.

При така установената фактическа обстановка следвало да се има предвид, че при преценката на правото на данъчен кредит по процесната фактура за аванс, освен установяване на обстоятелството дали и кога е извършено плащането, следвало да се държи сметка и за това, че предварителното плащане пораждало изискуемост на ДДС, само ако е свързано с извършването на облагаема доставка на стока или услуга.

Принципно, датата на получаване на всяко авансово плащане съставлявала самостоятелно основание за изискуемост на данъка и респективно право на упражняване на данъчен кредит. Плащането на аванс не било данъчно събитие по чл. 25, ал. 2, 3 и 4 от ЗДДС, но по силата на закона представлявало юридически факт, който води до изискуемост на данъка. За да възникнат тези последици обаче било необходимо наличието на основание за извършване на това авансово плащане. Приспадането на данъчен кредит зависело от това дали плащането е свързано с реално осъществена облагаема доставка съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. В тази връзка, разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС касаеща авансово плащане, имала предвид възникнало в последствие данъчно събитие по облагаема доставка. Фактурата, издадена за авансово плащане, не преклудирала необходимостта от преценка за наличие на последващо извършване на облагаема доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. В тази връзка следвало да бъдат налице доказателствата за реалността над оставките. Такива в настоящия случай липсвали. На нито един етап от развитото се производство, в т. ч. и входа на административното оспорване, не били ангажирани доказателства за предаване на владението на вещта /каравана/, за прехвърляне на право на собственост върху нея и то именно от сочения във фактурата доставчик. Нещо повече, [фирма] не се легитимирал като собственик на превозното средство, поради което не можело да се разпорежи валидно с него в полза на ревизираното лице в нито един момент.

С оглед горното, отказът на право на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура бил законосъобразен.

2.3.Относно доставките от [фирма] с предмет подмяна на билбордове с боядисване, изкопи извозване, тази инстанция счела, че жалбата е неоснователна в таз и част. Както в хода на ревизията, така и в това производство не били ангажирани доказателства, които да оборват изводите в РА.

Жалбоподателят бил представил само копия на процесните фактури с фискален бон към тях и писмени обяснения, в които сочел, че услугите са свързани с пет броя билбордове, които са негова собственост. Договор за извършване на дейностите, отразени като предмет на доставка в процесните фактури не бил представен. Липсвали и приемо-предавателни протоколи за удостоверяване изпълнението на услугите. Относно плащанията било установено, че издадените фискални бонове на ревизираното дружество не отразявали реално извършени плащания на [фирма], тъй като данните от представените фискални бонове към въпросните фактури не са отрегистрирани на името на „Е.“ ЕООДЕКАФП. Отстрана на доставчика не били представени и доказателства за ангажирани подизпълнители.

Предвид изложеното, попроцесните фактури от [фирма] не обосновавали реално изпълнение на услуга, с оглед на което законосъобразно данъчният кредит бил отказан с РА на основание чл. 9 от ЗДДС във връзка с чл. 68, ал. 1от ЗДДС.

II.По отношение на облагането по ЗКПО:

Във връзка с извършените корекции по ЗКПО за 2013г., следвало да се посочи, че доколкото в случая те са на база констатациите в частта на установените задължения по ЗДДС за доставките на услуги, то РА се явявал обоснован и в съответната част по ЗКПО по съображенията, изложени по-горе в това решение.

**При така установеното от фактическа страна, настоящият състав на Административен съд – София - град намира, оспорвания ревизионен акт, с който на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит за незаконсъобразен поради следните съображения :**

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС, следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за смисъла на чл.6, ал.1 от ЗДДС, и едва след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните доказателства при ревизията, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчни документи/фактури/ от страна на жалбоподателя, който са осчетоводени, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъка по смисъла на чл. 86 от ЗДДС. Единствената спорна предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 от ЗДДС на

подробно описаните в списъка към спорната фактура машини и съоръжения от преките доставчици към жалбоподателя.

Изводите на ревизиращите за липса на реално извършени доставки между преките доставчици и жалбоподателя, са обосновани с неизпълнено задължение на доставчиците да отразят процесните фактури в подадените дневници за продажби и СД по ЗДДС, не са представили счетоводна и и търговска документация в хода на ревизията, не са декларирали приходи с подаването на ГДД по чл. 92 от ЗКПО.

Според легалното определение на чл. 6, ал.1 от ЗДДС, доставка по смисъла на този закон е *прехвърлянето на собственост върху стока* или друго вещно право върху стока, а според чл. 25, ал.1 от закона, данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16.

Разпоредбата на чл.25, ал.2 от ЗДДС установява, че данъчното събитие в общия случай, възниква *на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена* или услугата е извършена.

От заключението по изслушаната и приета по делото Съдебно-счетоводна експертиза, която съдът кредитира, защото няма основание да се съмнява в компетентността на вещото лице, се установи по безспорен начин, че жалбоподателят е изпълнил вменените му от ЗДДС задължения, които обосновават законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Предвид изричната разпоредба на ДОПК чл. 5. Органите на приходите и публичните изпълнители са длъжни служебно да изясняват фактите и

обстоятелствата от значение за установяване на публичните вземания". На следващо място предвид разпоредбата на Чл. 3, ал. 1 от ДОПК органите на приходите са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица в производствата по този кодекс, ал. 2 административните актове по този кодекс се основават на действителните факти от значение за случая.

От тези законови разпоредби става ясно, че актовете на органа на приходите не може да се основава на предположения, а само и единствено на служебно изяснените факти от значение за установяване публичните задължения на ревизираното лице. В настоящия случай без да извърши насрещна проверка ревизиращия екип е приел, че не е налице доставка по смисъла на ЗДДС, тъй като не са представени доказателства, които данъчните органи са служебно задължени да събрат. Не е направена насрещна проверка на предходните доставчици на ревизираното лице и е прието за установено, че липсват доставки, без да са изследвани обстоятелствата във връзка с процесите доставки и не са събрани доказателства в тази посока, а е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

В случая процесните фактури са издадени на основание установени

договорни отношения между жалбоподателя и неговия доставчици, които са се развили според уговореното между страните и са приключили по уговорения между страните ред - чрез заплащане на услугата.

Неоснователно е и схващането, свързано с твърдението, че доставчиците не разполагали с кадрова обезпеченост, следователно липсва „доставка“ по смисъла на ЗДДС, поради обстоятелството, че доставчиците нямат кадрова обезпеченост за извършване на декларираните сделки.

Получателят не може да носи отговорност за действията на доставчика, включително за някои, за които не може да узнае и за които няма задължение да знае, след като той е положил обичайната дължима грижа при осъществяване на доставката. Такива са обстоятелствата например относно факта дали транспортните средства, с които се доставя стоката са собствени на доставчика или са наети, дали работниците, с които се осъществява доставката са на граждански или трудов договор с него.

Единственото действие на доставчика, от което зависи правото на данъчен кредит на получателя по доставката, е издаването на данъчен документ със законоустановеното съдържание. Дали този документ ще бъде включен в дневника за продажби на доставчика, в кой период съответно дали е включен в справката-декларация за периода, дали доставчикът ще внесе дължимия данък по тази доставка са обстоятелства, които не определят правото на данъчен кредит и това разбиране съответства на европейската практика относно облагането с данък върху добавената стойност.

Мотива за ненамирането на доставчиците на посочения адрес и непредставянето от тяхна страна на документи и писмени обяснения също е неправилен.

Неизпълнението на задължение за представяне на документи и писмени обяснения от доставчик, който е уведомен редовно за това по реда на ДОПК, не е равнозначно на липса на фактическа доставка, тъй като подобна презумпция не е въведена в законодателството в този смисъл Решение №631 от 13.01.2011 г. на ВАС по адм. д. № 6513 / 2010.г.

Европейското законодателство също не съдържа разпоредби относно процесуалните правила, касаещи факта на доказване на доставките. Същите следва да бъдат формирани при спазване на логическите правила и законите при тяхното формиране, и на база събраните доказателства обсъдени в тяхната съвкупност и поотделно, което в настоящия случай не е направено.

Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност не съдържа процесуални правила, касаещи доказването на факта на доставките в тази връзка Решение №3372 от 09.03.2011 г. на ВАС по адм. д. № 14051 / 20К).г.

Следователно ревизиращия орган не е извършил пълно, задълбочено и безпристрастно изследване на всички факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице, което е довело до необоснованост на постановения РА потвърден с атакуваното решение.

Съгласно Указание от ЦУ на НАП от 2013г. относно ограничаване на правото на приспадане на данъчен кредит при липса на доставка е указано, че при

данъчното третиране на липса на облагаема доставка са възможни три хипотези:

1- абсолютна симулация (фактурираната доставка въобще не е извършвана);

2- предметът на фактурираната доставка е налице, но действителния доставчик не е посоченият във фактурата, като тук съществуват две възможности:

-лицето посочено като получател по фактурата е създадо предмета на доставката. В този случай е налице пълно липса на доставка, абсолютна симулация и не е необходимо да се доказва знание у получателя;

- стоката или услугата е доставена от трето лице (относителна субективна симулация).

В този случай са възможни две хипотези. В първата лицето-получател е знаело или не е възможно да не знае, че участва в привидна доставка. Ревизиращия орган трябва да изследва, установи и да събере доказателства за два кръга факти: възможността на доставчика да прехвърли стоката или услугата предмет на доставката и че задълженото лице - получател е знаело или не е възможно да не знае, че доставката е привидна. Извод за знание би могъл да бъде направен ако те са свързани лица или други косвени доказателства, като например, че в съпроводителните документи е посочен друг търговец, плащането се извършва към друго лице и т.н. Във втората хипотеза лицето-получател не е знаело, че участва в привидна доставка, като в този случай правото на приспадане на данъчен кредит може да бъде отказано само ако се установи наличие на ДДС злоупотреба, за която получателят е знаел или е бил длъжен да знае.

В настоящия случай ревизиращия екип твърди наличие на относителна субективна симулация, т.е че доставка е осъществена, но не от лицето посочено като доставчик по фактурата. В този случай съгласно даденото Указание на ЦУ на НАП същия е следвало да докаже по безспорен и категоричен начин ЗНАНИЕТО на получателя на доставката, че същата е привидна. Доказателства от кръга на посочените в цитираното указание, а именно че доставчикът и получателят по фактурата са свързани лица или други косвени доказателства, като например, че в съпроводителните документи и посочен друг търговец, плащането се извършва към друго лице и т.н. липсват. Въпреки това е направен необоснован извод за знание у получателя за привидността на сделката.

В случая получателят на конкретната доставка не може да направи проверка дали касовите бонове за извършеното от него плащане по процесите доставки са от регистриран ЕКАФП в НАП или от нерегистриран такъв. Следователно този факт не е от кръга факти, които могат да обусловят извод за знание или извод за невъзможност за незнание у получателя за относителна субективна симулация.

Ревизиращият екип неправилно и необосновано е приел, че по изложените по-горе съображения не е налице доставка по смисъла на чл. 6-9 ЗДДС и че издадените фактури не отразяват фактически извършени стопански операции. В нарушение на чл. 2, 3, 5 и 6 ДОПК не са изследвани всички факти и

обстоятелства от значение за случая, а в нарушение на чл. 37, ал. 1 ДОПК не е извършена обективна преценка и анализ на събраните доказателства.

От факта, че при извършване на насрещната проверка доставчикът на жалбоподателят не е открит на посочения от него адрес или не е представил изисканите му документи, не може да се направи извод, че доставката не е била извършена. Обстоятелството, дали доставчикът е представил доказателства за наличие на техническа или кадрова обезпеченост, ведомости за заплати, трудови договори, документи за квалификация на персонала, справка за калкулиране на цената или счетоводни документи и регистри е без значение за правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] по процесните фактури, доколкото самият закон не свързва правото на данъчен кредит с установяване на такива условия. В допълнение на факта, че доставчиците не са представили поисканите им доказателства, не може да се прави извод за приложимост на чл. 37, ал. 4 ДОПК, доколкото въведената с посочения текст презумпция е приложима единствено по отношение на ревизираното лице, но не и по отношение на доставчиците му, какъвто извод е направил ревизиращия екип.

С оглед разпоредбата за документиране и отчетност на доставките по чл. 86, ал. 1

ЗДДС, регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като

издаде данъчен документ, в който да посочи данъка на отделен ред, да посочи документа в

дневника за продажби за съответния данъчен период и в справката-декларация по чл. 125

ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 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 облагаема доставка; извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; осъществен от него внос; изискуемия от него данък като платец по глава осма. Разпоредбата на чл. 168 от Директивата определя, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите доставки на данъчно задълженото лице, същото има правото да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършени или които предстои да бъдат извършени от друго данъчно задължено лице.

Нещо повече, поведението на доставчика като цяло не може да се контролира, прогнозира и гарантира от претендента за приспадане на данъчен кредит, т.е. от получателя по доставката / Решение № 12375/26.09.2013г по к.а.д № 539/2013г на ВАС, Решение №16572/11.12.2013г по к.а.д № 11266/2013г на ВАС, Решение № 2364/19.02.2013г по к.а.д № 6075/2012г на ВАС, Решение на С. по дело С-324/11; С-80/11 г; С-142/П; С-18/13

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. Процесните фактури са осчетоводени , отразени са в СД за съответния период и при доставчика и при получателя , платена от фирмата - жалбоподател през същия период, през който е упражнено право на данъчен кредит. Предвид безспорно установените в настоящият казус предпоставки на чл.86 ал.1 от ЗДДС, а именно че жалбоподателят е издал данъчен документ, в който е посочил данъка на отделен ред, включил е размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл.125 за този данъчен период и е посочил процесните фактури в дневника за продажбите за съответния данъчен период, то няма основание да му бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит. Безспорно е установено при ревизията, че фактурите отговарят на изискванията на чл.114 ЗДДС, че данъкът е начислен според изискванията на чл.86,ал.1 ЗДДС, като в тази връзка са представени самите данъчни фактури, в които данъкът е отразен на отделен ред, справките-декларации за съответния месец и дневниците за продажби, в които фактурите са посочени.

В тази връзка следва да се съобразят мотивите по съединени дела С-80/11 и С-142/11, които са в съответствие с фактите по процесното РП, според които не се допуска национална практика за отказ от право на приспадане поради това, че ДЗЛ не се е уверило, че издателят на фактурите е бил в състояние да извърши доставката, когато не са налице данни и твърдения за данъчна измама. Също така според решение на ЕС по дело С-18/13 по преюдициално запитване, при сходна с настоящия спор фактическа обстановка е дадено задължително тълкуване на Директива 2006/112 ЕО на Съвета, според която не се допуска извършване на приспадане на ДДС, когато няма данни доставчика да разполага с материална, техническа и кадрова обезпеченост или има нередовна счетоводна отчетност при тях, но само при наличие на две кумулативни условия:

наличие на измама и доказателства, че данъчно задълженото лице е знаело, че сделката е част от тази измама.

От събраните в хода на ревизията доказателства, след анализ и съвкупна преценка на същите се установява, че услугите, предмет на спорните доставки са действително извършени, поради което те отразяват документираните с фактурите стопански операции, с оглед на което и не са налице предпоставки за увеличаване на финансовия резултат за 2013 г. със сумата 92 785 лв.

С оглед изложените по-горе мотиви и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК следва да постанови решение по същество, с което да отмени като незаконосъобразен ревизионния акт /РА/.

При посочения изход на спора, на основание чл.161, ал.1, пр.1 от ДОПК на жалбоподателят се следва присъждане на сторените разноси в производството, които се констатираха в размер на 50 / петдесет / лева - държавна такса за образуване на съдебно производство, сума в размер на 2500 лв., представляваща направени по делото разноси за адвокатско възнаграждение, както и сумата в размер на 500 лв., представляваща изплатен депозит за вещото лице.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд-София-град, трето отделение, 71 състав

РЕШИ:

**ОТМЕНЯ** ревизионен акт /РА/ № 22221017003288-091-001 от 12.02.2017 г., издаден от Е. М. С.-орган възложил ревизията, на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП-С. и Роза Т. З.-ръководител на ревизията на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1052/20.07.2018 г. на директор на дирекция "Обжалване на данъчно осигурителни практики" - [населено място] при Централно управление на националната агенция по приходите, в частта на установените задължения за ДДС и съответните лихви за просрочие, относно извършени корекции на декларираните от жалбоподателя задължения за ДДС само за ревизираните данъчни периоди от м. 04. 2013 г. до м. 06. 2013 г., от м. 10. 2013 г. до м. 09. 2014 г., от м. 11. 2014 г. до м. 09. 2015 г. в размер на 33 667,61 лв., при декларирани от дружеството 8 116,10 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 11 676,61 лв., като **НЕЗАКОНОСЪОБРАЗЕН**.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите - дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителни практики" – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] с[ЕИК] със седалище и адрес на управление, [населено място], район Л., [жк], [улица], представлявано от управителя Г. П. Чемширов сумата в размер на 3050 лева, представляваща направените и доказани по делото разноси.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България в 14 /четиринадесет/ дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: