

РЕШЕНИЕ

№ 901

гр. София, 13.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 21.01.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **9083** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Жалбоподателят [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище [населено място], [улица],[жилищен адрес] чрез С. С., в качеството на изпълнителен директор,чрез адв. М. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221018005253-091-001 от 05.04.2019 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1045/18.06.2019 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 40552 лв,ведно с лихви в размер на 8195,85лв и са установени задължения по ЗКПО за 2016 и 2017 в размер на 14920,05лв и лихви от 6685,34лв.В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт.В съдебно заседание редовно призован се представлява от адв.М.,който моли съда да отмени акта и присъди разноски в производството.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован чрез юриск.Н. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли.Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството .

От фактическа страна се установява:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018005253-020-001 от 04.09.2018 г., връчена на 12.09.2018 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Х. Б. М., на основание

Заповед №РД-84-2200-921 от 13.08.2018 г. на директора на ТД на НАП, е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от м. 10.2017 г. до м. 05.2018 г. и по ЗКПО за данъчен период от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221018005253-020-002 от 28.09.2018 г. е разширен обхвата на ревизията, като са включени данъчни периоди по ЗДДС от 01.07.2016 г. до 30.09.2017 г. и по ЗКПО от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. Със ЗИЗВР №Р-22221018005253-020-003 от 10.12.2018 г. е продължен срокът за извършване на ревизията до 12.02.2019 г.

Всички заповеди, след първоначалната заповед са издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018005253-092-001 от 06.03.2019 г., връчен на 11.03.2019 г. Дружеството е упражнило правото си да подаде възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в РД с вх. №747 от 25.03.2019 г. Възражението е прието за процесуално допустимо а по същество за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018005253-091-001 от 05.04.2019 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 08.04.2019 г.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на [фирма] е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221018005253-040-001 от 02.10.2018 г., за представяне на цялата търговска, счетоводна и банкова документация. В отговор от задълженото лице са представени изискваните документи. Проверени са оригинални счетоводни и търговски документи, при извършено посещение на дружеството, което обслужва счетоводството на ревизираното лице, обективизирано с Протокол №1133332 от 11.02.2019 г.

Установено е, че през ревизирия период [фирма] е извършвало доставки и монтаж на метални конструкции. Дружеството осъществява дейност от собствен офис, находящ се в [населено място], [улица].

През ревизирия период [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 40 552,00 лв. по фактури, издадени от [фирма]. Във връзка с получените доставки на стоки и услуги от ревизираното лице са представени договорите, сключени с [фирма]:

1. Договор от 15.06.2016 г. с предмет: полагане на грунд върху стоманена конструкция на обект: Нова сграда за производство на твърди дозирани форми в [населено място]. Изпълнителят се задължава да изпълни и предаде на възложителя грундираната

стоманена конструкция в срок до 30.10.2016 г. Цената по договора е в размер на 6 800,00 лева без ДДС. Договорът е придружен с приложение №1 „количествено-стойностна сметка“.

2. Договор от 03.10.2016 г. за доставката на огнезащитна боя „N. S707-60“, в количество от около 3 500 кг., полагане на огнезащитна боя – около 5 200 кв. м. и репарации на покритието след монтажа на конструкцията. Цената на изпълнението на договора за доставката на огнезащитна боя е 13,50 лв. на килограм без ДДС и за полагане на същата – 8,50 лв. на кв.м. без ДДС. С Анекс №1 от 01.02.2017 г. е договорена доставка на огнезащитна боя „N. S707-604“ около 2 500 кг. и полагане на огнезащитна боя на площ от 780 кв. м. Стойността на допълнително възложените работи възлиза на 48 800,00 лв. без ДДС. Договорът и анексът са придружени с количествено-стойностни сметки.

3. Договор от 10.03.2017 г. за полагане на финашна боя 2 пласта по 60 микрона, върху стоманена конструкция от 2 500 кв. м. на обект: Нова сграда за производство на твърди дозирани форми в [населено място]. Изпълнителят се задължава да изпълни и предаде на възложителя боядисаната стоманена конструкция в срок до 31.08.2017 г. Възложителят дължи на изпълнителя възнаграждение, представляващо стойността на извършените работи по единична цена без ДДС в размер на 7,10 лв. С Анекс от 01.08.2017 г. е договорена доставка на 400 кг. финашна боя „R. 9002“ на единична цена в размер на 7,08 лв. без ДДС.

4. Договор от 28.06.2017 г. за полагане на огнезащитна боя на колони на обект „Производствена сграда К. [населено място]“. Стойността на извършените работи е в размер на 8 500,00 лв. без ДДС.

5. Договор от 02.10.2017 г., с който [фирма] се задължава да изпълни следните видове дейности на обект: Нова сграда за производство на твърди дозирани форми в [населено място]: доставка и полагане на грунд върху 1 260 кв.м. метална конструкция.; доставка на 480 кг. огнезащитна боя „N. S707-60“ за стоманена конструкция; полагане на огнезащитна боя – 960 кв.м.; доставка на финашна боя „R. 9002“ - около 200 кг.; полагане на финашна боя „R. 9002“ на площ от около 560 кв.м. Договорени са цени за отделните доставки и дати на които следва да бъдат извършени плащанията.

Представени са фактурите, издадени от [фирма] и хронология на сметка 401 Доставчици. От детайлна справка за себестойността по обекти и години е видна последващата реализация на получените материали и услуги от [фирма], а именно същите са отнесени към изпълнение на доставки за обекти, възложени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

На основание чл. 45 от ДОПК, органите по приходите са извършили насрещна проверка на АВГ-87“ Е., резултатите от която са обективирани с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221518174879-141-001 от 14.02.2019 г. За целите на проверката е изготвено ИПДПОЗЛ, което е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. От [фирма] са представени документи с вх. №53-00-3082 от 22.11.2018 г. Съгласно декларация, предмет на доставките са услуги - боядисване с огнезащитна боя, като същото е основен предмет на дейност на дружеството, за която не се изискват лицензионни патенти и други разрешителни. Проверяваните доставки са включени в отчетните регистри по ЗДДС през м. 08.2018 г. Представени са издадените фактури на ревизираното лице, справка за счетоводна сметка 207 Машини и оборудване, видно от която дружеството притежава бояджийска машина; главни

книги на сметки 411 Клиенти, 4532 Начислен ДДС на продажбите, 703 Приходи от услуги, като стопанските операции, независимо кога са възникнали, са отразени през м. 08.2018 г.

От [фирма] не са представени договори, анекси, споразумения, актове за предаване, приемо-предавателни протоколи, ведомости за заплати на назначените лица по трудови правоотношения, сметки за изплатени суми, документи, доказващи квалификация на наетите лица, оборотни ведомости за периодите от 01.10.2016 г. до 31.03.2018 г. Не са представени доказателства относно произхода на закупените материали – грунд и бои, както и транспортни документи. Не е представено извлечение на сметки от група 30 Материали, която да съдържа информация за количеството, вида и документи за закупуване на материалите и за последващата продажба на същите. Не са дадени писмени обяснения относно предмет на дейност, източници на финансиране на дейността, местонахождение на обектите на дружеството и нает персонал. Не са представени и документи за извършено разплащане.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] не притежава собствени активи. За 2016 г. е подадена нулева декларация по чл. 92 от ЗКПО, а за 2017 г. не е подадена такава. За периода на издаване на фактурите в дружеството не е имало назначени лица по трудови правоотношения. За периодите от 01.07.2014 г. до 30.06.2018 г. от дружеството са подавани нулеви справки-декларации по ЗДДС. През данъчен период м. 08.2018 г. [фирма] е включило в справката-декларация и отчетните регистри по ЗДДС процесните фактури, издадени на [фирма]. За същия период е деклариран резултат за периода ДДС за внасяне в размер на 139 143,06 лв., който не е внесен.

Органите по приходите след анализ на всички събрани в хода на производството доказателства са обобщили, че от [фирма] не са представени документи за покупка на процесните стоки, данни за мястото на съхранение на стоките, доказателства за транспорт; доказателства за лицата, извършили товаренето и разтоварването на материалите, като в случая се касае за големи количества бои и грунд. [фирма] не е имало назначени лица по трудови правоотношения, които да извършат услугите „грундиране“ и „боядисване с огнезешитни бои“. Направен е извод, че е налице хипотезата за относителна субективна симулация на доставките, при която предметът на доставката е наличен /материали и услуги/, тъй като с него е извършено последващо разпореждане, но материалите и услугите не са доставени от издателя на фактурите и той не е действителният доставчик. Обсъдено е поведението на ревизираното лице, което е имало възможност да получи публични и лесно достъпни данни, относно статуса на доставчика, като в тази връзка са посочени сайта на НАП за издирваните лица, Търговският регистър на Агенция по вписванията /АВ/ за публикувани годишни финансови отчети /ГФО/, както и че дружеството не е утвърдено на пазара като търговец на бои и грунд. Направен е извод, че ревизираното лице е имало възможност да се убеди в недобросъвестното поведение на своя доставчик /нелоялен в отношенията си с НАП, няма история на утвърден на пазара търговец и персонал за извършване на СМР/ и въпреки това е пренебрегнал тези индикации и не е защитил интересите си, което сочи презумпция за знание за участието в недействителни доставки. Посоченото е индикация за данъчна измама, при която дължимият данък във връзка с извършените облагаеми доставки е неправомерно намален и съответно не е внесен в бюджета. Предвид изложеното и на

основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, и чл. 71, т. 1 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 40 552,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

Относно облагането по реда на ЗКПО е установено:

Подадена е годишна данъчна декларация /ГДД/ за 2016 г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат /печалба/ в размер на 1 073,80 лв. и данъчен финансов резултат в размер на 0,00 лв.

Установено е, че през 2016 г. са реализирани приходи от доставка и монтаж на метални конструкции в размер на 995 142,56 лв. на [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. В разходите на дружеството по сметка 602 Разходи за външни услуги са отразени получени услуги - боядисване на метални конструкции по 2 фактури, издадени от [фирма] общо в размер на 5 000, 00 лв. и по сметка 601 „Разходи за материали“ са отразени разходи за огнезащитна боя общо в размер на 92 650,00 лв.

На база направен анализ на всички събрани доказателства е установено, че [фирма] не е действителния доставчик на услугите и материалите, предмет на издадените фактури. Отбелязано е, че по отношение на отразените разходи за външни услуги са налице предпоставки за отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Предвид установеното и на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО е увеличен счетоводният финансов резултат със сумата в размер на 5 000,00 лв.

Относно прехвърлянето на собствеността върху материали - огнезащитна боя е отбелязано, че доставчикът няма доказателства, че е придобил същите чрез покупко-продажба, доказателства за транспорта до строителния обект и приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи предаването на видовете и количествата от съответните материали. В счетоводството на ревизираното лице липсват съпътстващи документи, свързани с транспорта, измерването и получаването на огнезащитната боя.

Органите по приходите са заключили, че в конкретния случай са приложими разпоредбите на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, съгласно които не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на ЗКПО. Съгласно разпоредбите на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./, отразяващ вярно стопанската операция. Посочено е, че е изпълнена и хипотезата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с което не са приложими разпоредбите на чл. 27, ал. 1, т. 2 от с.з.. При условие, че е прието, че доставките на стоки не са реално извършени, то отчетеният приход не е свързан с тези стоки, т.е. не е налице връзка между прихода и разхода. Предвид изложеното и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, финансовият резултат преди данъчно преобразуване е увеличен със сумата в размер на 92 650,00 лв., по фактури за доставки на материали, издадени от [фирма].

В хода на ревизията е установено, че дружеството има деклариран данъчни загуби от минали години общо в размер на 50 285,24 лв., които са приспаднати от установения счетоводен финансов резултат за периода. След извършените корекции е установен корпоративен данък за внасяне в размер на 4 843,85 лв.

Подадена е ГДД за 2017 г. с деклариран счетоводен финансов резултат /печалба/ в размер на 887 041,29 лв. и данъчен финансов резултат в размер на 860 352,33 лв. и корпоративен данък за внасяне в размер на 86 035,23 лв. През 2017 г. са реализирани приходи от услуги общо в размер на 1 703 798,93 лв., предоставени на [фирма],

[фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Отразени са разходи за външни услуги за получени услуги - боядисване на метални конструкции общо в размер на 45 200,00 лв. и разходи за материали /огнезащитна боя/ общо в размер на 55 562,00 лв. по фактури, издадени от [фирма]. Във връзка с вече изложените констатации, органите по приходите са увеличили счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 45 200,00 лв. на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и със сумата в размер на 55 562,00 лв. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

Отбелязано е, че на основание чл. 85 от ЗКПО, дружеството е следвало да прави тримесечни авансови вноски на база на прогнозна данъчна печалба за 2017 г. Ревизираното лице не е декларирало и внасяло авансови вноски, във връзка с което са изпълнени разпоредбите на чл. 89, ал. 1 от ЗКПО, съгласно които когато дължимият годишен корпоративен данък надвиши с над 20 на сто сумата от определените месечни авансови вноски за съответната година или когато 75 на сто от дължимия годишен корпоративен данък надвиши с над 20 на сто сумата от определените тримесечни авансови вноски за съответната година, върху превишението над 20 на сто се дължи лихва. На основание чл. 89, ал. 5 от ЗКПО е определена лихва в размер на 4 660,62 лв. След извършените корекции е получен данъчен финансов резултат в размер на 961 114,30 лв., дължим корпоративен данък в размер на 96 111,43 лв., от който е внесен данък в размер на 86 035,23 лв., остава данък за довносяне в размер на 10 076,20 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-03-153 от 17.04.2019 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 1045/18.06.2019 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта на установени данъчни задължения по ЗДДС, ведно със съответните лихви и на установените задължения по ЗКПО и съответните лихви, като е изменил установения резултат за задължения по ЗДДС единствено за данъчен период м.03.2016, като е определил ДДС за внасяне 5815,84 лв., ведно със съответните лихви. Датата на връчване на решението е 25.06.2019 г. Жалбата срещу ревизионния акт, в частта, потвърден с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на 03.07.2019 г. /стр. 5 / , поради което е и допустима. Предмет на жалбата в съдебното производство в частта на установените задължения по ЗКПО е единствено допълнително определения данък за 2016 и 2017 и съответните лихви, който е резултат на преобразуването на финансовия резултат поради приетите от органите по приходите за нереални доставки от страна на АВГ-87 Е..

Разгледана по същество е основателна.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя бе поискано събирането на допълнителни доказателства - допусната съдебно техническа експертиза и писмени и гласни доказателства.

От приетото заключение на СТЕ с вещо лице А. К. в с.з. на 21.01.2020 г. се установява, че извършеното полагане на бои на обект Нова сграда за производство на твърди дозирани форми - [населено място] по процесните фактури, издадени от доставчика АВГ-87 Е. отговарят по вид, количество и стойност на изпълнените количества. Може да се направи обоснован извод, че материалите по фактурите, издадени от АВГ-87 Е. съответстват по вид и количество на вложените в изпълнението на обекта К. в [населено място]. Това е видно от съпоставянето на таблици № 9 и № 10, в които количествата са

съизмерими: фактурирана площ с финашна боя 3036 кв.м.,изпълнена 2978,78 кв.м., фактурирана площ с огнезащитна боя 7940 кв.м.,изпълнена 8090,40 кв.м. От устните разяснения на вещото лице се установява,че площта е изчислена като е съобразено дебелината на покритието на боята и количеството ѝ.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично,съответстващо на останалите писмени доказателства и неоспорено от страните.

От разпита на свидетеля С. Ф. А.,проведен в с.з. на 21.01.2020г се установява,че същият се занимава със строителство и боядисване от 20 г,като имал собствени машини за боядисване.Същият бил пълномощник на управителя на АВГ-87 Е.,като работата на обектите в [населено място] и в [населено място] свършил сам и с помощта на двама работници- Д. митков В. и И. И..Същите предавали личните си карти на счетоводството и от там казвали,че ги назначават на редовни договори.Работата била свършена.Боята я купувал от името и за сметка на Кремакс АД,които я плащали по банков път,като фактурите били предавани отново в счетоводството на дружеството.От Кремакс осигурявали и вишки.Боята я закупувал от В. Ин-П.,като транспортирал било с личния си пикап,било те я препращали.Работили с жилетки,каска,работни обувки,всичко необходимо за строителството,като имало и книги за инструктаж.Боядисването се извършило с негови машини,като Кремакс плащало на АВГ-87 и АВГ плащало на свидетеля за труда и използваните машини.Боята се съхранявала в [населено място],като свидетелят следвал проекта ,в който имало таблица за дебелината на боята.Съдът кредитира показанията на свидетеля,като логични и правдиви,доколкото същият е възприел обективната действителност,в която са настъпили описаните от него събития.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса/писмени доказателства на стр.19-30/. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

При така изложената фактическа обстановка ,съдът формира и своите правни изводи- На основание чл. 160,ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния

административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело №2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29,03,2012год и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/,то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК,доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване , АД Кремакс успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство.Приходната администрация с наличните по

административната преписка писмени доказателства, поведението на доставчика на жалбоподателя не успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите, свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. /решение от 06,12,2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС ,свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС.В него е посочено,че от постоянната съдебна практика на СЕС се установява,че правото на данъчнозадължените лица да 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 Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, С-80/11 и С-142/11).

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и David, 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 Tyth, С-324/11, точка 26).Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи,че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава

правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Всъщност по делото Б. и по дело М. и D. фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03,07,2013год 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. Действително доставчикът на АД Кремакс – АВГ-87 Е. не е разполагало в релевантния период с кадрови и технически потенциал за извършване на спорните доставки- услуги по СМР и доставка на родовоопределени стоки-бои, но спорният в настоящето производство въпрос е дали тежестта на доказване на този факт лежи върху жалбоподателя, за да изключи добросъвестното му поведение при упражняване на правото на данъчен кредит или лежи върху органите по приходите, които следва да установят знанието на жалбоподателя за тези факти. Представените и приети писмени доказателства, както и свидетелските показания на свидетеля А. сочат, че АВГ-87 Е. е наело по граждански договори за съответните периоди лицата Д. М. В., и И. В. И., които заедно със свидетеля А. и с помощта на неговите машини за боядисване са извършили фактурираната доставка от страна на АВГ-87 Е.. И. за наличието на трудови правоотношения с лицето Д. М. В., дори и за крътък период от време е регистрирането на негов трудов договор в ТД на НОП- стр.328,329, като отделно от тези лица в АВГ-87 Е. е имало назначено и трето лице по трудов договор –И. В. Т.. Дори практиката за заобикаляне на правилата за сключване на трудов договор с подписването на граждански договор да не е коректна, то по отношение на изпълнението на доставката по СМР- боядисване от събраните в рамките на производството доказателства се установи, че същото е извършено от посочените по горе лица, т.е доставчика е имал кадрови потенциал да го извърши. От показанията на свид.А. се установи, че боядисването е осъществено с притежавани от него машини, като за ползването им АВГ-87 Е. му е заплащало възнаграждение. Те налице е бил и технически капацитет за осъществяването на доставката. Досежно складирането и закупуването на боята- свид.А. посочи начините, по които боята е пристигала от фирма В.-ин П.- било с неговия собствен пикап срещу 100 лв, било от продавача, като препращал боята, складирана в [населено място]. Плащанията, според свидетеля са били извършвани по банков път.

Според съда за целите на ЗДДС данъчно събитие е не

правоотношението /сделката / или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. В тази насока наличието или не на сключен договор между жалбоподателя и доставчикът му за извършване на СМР или за доставка на стоки се презюмира с издаването на данъчна фактура и наличието на доказателства за плащането ѝ. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораздащият задължението за доставката юридически факт е индicia за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

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

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства. Съгласно заключението на СТЕ се установява, че извършеното полагане на бои на обект Нова сграда за производство на твърди дозирани форми- [населено място] по процесните фактури, издадени от доставчика АВГ-87 Е. отговарят по вид, количество и стойност на изпълнените количества. Може да се направи обоснован извод, че материалите по фактурите, издадени от АВГ-87 Е. съответстват по вид и количество на вложените в изпълнението на обекта К. в [населено място]. Това е видно от съпоставянето на таблици № 9 и № 10, в които количествата са съизмерими: фактурирана площ с финишна боя 3036 кв.м., изпълнена 2978,78 кв.м., фактурирана площ с огнезащитна боя 7940 кв.м., изпълнена 8090,40 кв.м. От устните разяснения на вещото лице се установява, че площта е изчислена като е съобразено дебелината на покритието на боята и количеството ѝ.

Тези констатации на вещото лице се подкрепят и от представените от жалбоподателя допълнителни писмени доказателства- договори и анекси, количествено стойностни сметки, приемо-предавателни протоколи и фактури, работни проекти, доклади за контрол над изпълнението, технически проекти. Всички изложени по горе факти показват, че процесните доставки на стоки и услуги са вложени в изграждането на Нова база за производство на твърди дозирани форми [населено място] и обект К. в [населено място]. Следва да се посочи, че нито в РД, нито в РА, нито в Решението на горестоящия административен орган се съдържат констатации, че въз основа на обективни данни задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката с която обосновава правото си на данъчен кредит е част от данъчна измама. Поради това то не може да бъде държано отговорно за това, че

доставчикът няма редовно водено счетоводство, че не разполага с материално-технически и кадрови ресурс за изпълнение на възложените услуги.

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

При доказано изпълнение на възложените строителни работи, липсата на доказателства за нает персонал от доставчика по трудов договор, както и на такива за материална или техническа обезпеченост, не съставлява самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит. В този случай следва да се приложат преюдициалните заключения на Съда на ЕС по дело C-324/11 и съединени дела C-80/11 и C-142/11, дадени при идентични факти. По делото не са установени данни и доказателства, че ревизирият търговец сам е извършил строителните работи в обекта. Липсват други обективни данни, въз основа на които да се приеме, че е знаел или следвало да знае, че доставчикът му не разполага с работници, както и че фактурите са издадени с цел да се ползва данъчно предимство от приспадане на ДДС.

Следва все в тази връзка да се посочи и че дори да не е доказано, че предметът на доставката е реализиран именно от издателя на фактурата, при доказаното получаване на този предмет от получателя на фактурата, следва да е установено, че получателят е знаел това и че процесната фактура е издадена единствено с цел ревизирият дружество – получател по нея да упражни право на приспадане.

Това следва от задължителното тълкуване на разпоредби на Директивата за ДДС в съдебната практика на Съда на ЕС.

Съгласно Решение от 22 октомври 2015 година по дело C-277/2014г. на Съда на ЕС е прието, че разпоредби на Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази по главното производство, която не признава на данъчнозадълженото лице право да приспадне данъка върху добавената стойност, дължим или платен по получени от него доставки на стоки, когато фактурата е издадена от лице, което с оглед на предвидените от тази правна уредба критерии следва да се счита за несъществуващо, и не може да се установи кой е действителният доставчик на стоките, освен ако въз основа на обективни данни и без да се изисква от данъчнозадълженото лице да е извършило проверки, които не са негова задача, е било установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената доставка е част от измама с данъка върху добавената стойност, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

Независимо от предмета на доставките – стоки, тълкуването по това дело е приложимо и за настоящия случай, тъй като от акта за преюдициално запитване следва, че както и в настоящия случай, лицето, което желае да упражни право на приспадане, има качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на Директивата за ДДС, действително е получило и платило предмета на доставките, посочени в издадените от доставчика фактури, и

впоследствие е използвало този предмет за нуждите на сключените от него облагаеми сделки. /т.30/. /в този смисъл Решение № 2359/19.02.2019г., постановено по адм.дело № 11775/2018 по описа на ВАС,и Решение № 22/03.01.2020г., постановено по адм.дело № 5099/2019 по описа на ВАС /.

С оглед на изложеното жалбата против ревизионния акт се явява основателна,следва да се признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя по доставките на АВГ-87 Е. и същият следва да се отмени.

В частта,касаеща ЗКПО- На база на констатациите в частта по ЗДДС за наличие на реална доставка на стоки и услуги по процесните фактури и във връзка с признатото право на приспадане на данъчен кредит, както от фактическа така и от правна страна, незаконосъобразно органите по приходите са приели, че е налице несъответствие между документалната обосновааност на разходите по фактурите и действителните стопански операции. Не са налице основанията на разпоредбата на чл. 16,ал.2 т. 4 от ЗКПО, съгласно която не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. По силата чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на **Закона за счетоводството** /ЗСч./ отразяващ вярно стопанската операция, което в случая е доказано.

Поради изложеното съдът възприема доводите на жалбоподателя за незаконосъобразност на РА в тази му част за основателни.

Ето защо и според настоящия състав ревизионният акт е незаконосъобразен и в тази му част.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски съгласно представения списък в размер на 3640 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище [населено място], [улица],[жилищен адрес] чрез С. С., в качеството на изпълнителен директор,чрез адв. М. Ревизионен акт /РА/ №Р-22221018005253-091-001 от 05.04.2019 г., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1045/18.06.2019 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 40552 лв,ведно с лихви в размер на 8195,85лв и са установени задължения по ЗКПО за 2016 и 2017 в размер на 14920,05лв и лихви от 6685,34лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище [населено място], [улица],[жилищен адрес] чрез С. С., в качеството на изпълнителен директор,чрез адв. М., разноски в размер на 3640 лева.

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

СЪДИЯ: