

РЕШЕНИЕ

№ 4443

гр. София, 30.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 01.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **7801** по описа за **2021** 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], ЕИК-[ЕИК], чрез адв. Г. Г., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221520002592-091-001/08.01.2021 г., издаден от В. А. В.- орган, възложил ревизията и П. П. Б.- Д.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 991/01.07.2021 г. на И.Д.Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, в частите му, с които е отказано право на данъчен кредит за м.03.2020 г. в размер на 255 250 лева, ведно със съответната лихва- 19 074.37 лева, както и лихва за забава за данъчен период м.12.2019 г. в размер на 6 527.79 лева, или общо- 280 852.16 лева.

В частта, в която се оспорва РА, потвърден с решението на ответника– се излагат съображения за неговата незаконосъобразност. Жалбоподателят се позовава на представените в хода на обжалването по чл.152 ДОПК множество доказателства, които не са били взети в предвид в тяхната целокупност и последователност при изготвянето на Решение № 991/01.07.2021г. на директора на дирекция ОДОП-С.. Твърди, че още в хода на самото ревизионно производство са били извършени насрещни проверки на прекия доставчик [фирма] и на неговия предходен доставчик [фирма], като са били представени доказателства за прекия доставчик, неговия предходен, както и трите дружества, на които предходният е превъзложил транспортните услуги. Освен на ангажираните от самия жалбоподател доказателства

изтъква и изложеното в обясненията на управителя на доставчика [фирма]. Релевира доводи за реалност на доставките на услуги и наличие на всички условия за възникване и признаване на правото на данъчен кредит по фактура №11/01.03.2020 г., които били и реално заплатени на доставчика. Акцентира се, че става въпрос за голям обем от транспортни услуги, които не са по възможността на едно дружество, като следвало да се вземат предвид и множеството пътни листове, при изписването на които на един от регистрационните номера на транспортните средства, е допусната грешка, отстранена в хода на административното оспорване на РА, но неприето от решаващия орган. На следващо място относно начислената лихва за забава за данъчен период м.12.2019 г., твърди, че се касае за клиент на дружеството, по поръка на който са осъществявали транспорт на биомаса и нискокалорични горива. Ставало въпрос за издадени от жалбоподателя фактури за същите транспортни услуги, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит с доставчик [фирма], като за забавянето в отразяването на фактурите бил съставен АУАН. Касаело се за извършена от дружеството- жалбоподател покупка на услуги, които впоследствие са били продадени на техен клиент [фирма]. Твърди се, че за да се спази принципа на данъчно облагане с данък върху добавената стойност са забавили включването в дневника си за продажби по ЗДДС издадените фактури, за да може същите да бъдат съпоставени с фактурите, по които са получатели, поради което считат, че не следва да дължат лихва. Молят съда да отмени РА в оспорената част.

В съдебно заседание, жалбоподателят редовно призован, чрез процесуален представител поддържа жалбата и моли съда да я уважи. Допълнителни аргументи излага в писмени бележки, позовавайки се и на Съдебно- счетоводната експертиза. Претендира разноси, съгласно списък.

Ответната страна чрез процесуален представител оспорва жалбата и моли да се отхвърли като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Жалбата е в срок, от адресат на РА, имащ интерес от оспорване в съответната част, поради което следва да се разгледа по съществото ѝ.

Със Заповед №Р-22221520002592-020-001/07.05.2020 г., връчена на 11.05.2021 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С./, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.12.2019 г. до 31.03.2020 г. Първоначалната заповед е изменена със Заповед да изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221520002592-020-002/31.07.2020 г. и ЗИЗВР №Р-22221520002592-020-003/09.09.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221520002592-092-001/09.12.2020 г. Срещу ревизионния доклад е подадено възражение, вх. №53-00-2061#4/29.12.2020 г., което е прието за неоснователно.

Ревизията приключила с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221520002592-091-001/08.01.2021 г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.– орган, възложил ревизията, и П. П. Б.- Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.– ръководител на ревизията. С РА са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в

размер на 255 250 лева, ведно със съответната лихва- 19 074.37 лева за данъчен период м.03.2020 г., и лихва за забава за данъчен период м.12.2019 г. в размер на 6 527.79 лева.

В хода на ревизионното производство на дружеството- жалбоподател са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължени лица /ИПДПОЗЛ/, изх. №Р-22221520002592-040-001/30.07.2020 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221520002592-040-002/24.08.2020 г.

С Протокол №Р-22221520002592-П.-001/20.05.2020 г. към административната преписка са приобщени писмени доказателства, събрани при извършено контролно производство на [фирма] с УИН №П-22221520027213.

От [фирма] са представени: оборотна ведомост и главна книга от 01.01.2020 г. до 31.03.2020 г., банкови извлечения, договор за възлагане на транспортна услуга от 10.01.2019 г., анекс, споразумение от 23.12.2019 г., сметка - опис, 1 734 пътни листове, кантарни бележки, 14 приемо-предавателни протокола и др.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че във [фирма] са назначени лица, на длъжности: „работник изолация“, „строителен инженер“, „ръководител група в строителството“. Повечето от лицата са назначени през м. 04.2019 г. и м. 10.2019 г. Договорите на част от работниците са прекратени на 25.11.2019 г.

Извършени са насрещни проверки на [фирма] с ЕИК[ЕИК] /пряк доставчик/ и [фирма] с ЕИК[ЕИК] /предходен доставчик/.

До [фирма] е изготвено ИПДПОДЛ, изх. №П-22220220127654-040-001/13.08.2020 г., в резултат на което от доставчика са предоставени: обяснения; копие на фактура №11/27.12.2019 г., издадена на [фирма]; копия на справка- декларация /СД/ по ЗДДС за данъчните периоди м. 12.2019 г., м. 01, м. 02 и м. 03.2020 г.; дневници за продажбите за същите данъчни периоди; договор за възлагане на транспортна услуга от 10.01.2019 г., сключен между [фирма] и прекия доставчик. Предмет на договора е: „1. Извършване на транспорт на товари по направление Б.-С., Т.- Гълъбово. 2.1. По направлението Б.- С., изпълнителят превозва биомаса от мина „Черно море“ до Т. „С.“. 2.2. По направлението Т.- Гълъбово, изпълнителят превозва нискокалорично енергийно гориво от площадка „Т.“ до площадка „Б.“. Представени са и анекс към договора, приемо-предавателни протоколи за транспортираното количество, кантарни бележки и протоколи, сметка- опис, банкови извлечения, оборотна ведомост и счетоводни регистри за проверявания период и др. Относно предходния доставчик на услугите са представени: фактура №[ЕГН]/27.12.2019 г., издадена от [фирма]; протокол- сметки и договор от 14.01.2019 г., сключен между [фирма] и предходния доставчик. Представено е и копие на Споразумение от 23.12.2019 г., сключено между [фирма] и [фирма], с което е уговорено: „1. Общата стойност на извършената транспортна услуга се увеличава със сумата от 13 546,65 лв. без ДДС, поради забава на плащането след приключване на договора, 2. [фирма] се задължава до 15.01.2020 г. да заплати изцяло сумата в размер на 1 531 500,00 лв. с ДДС. От [фирма] са представени и извлечения от банковата си сметка, в които са описани получените парични преводи от ревизираното дружество / през м. 01.2020 г./ и осъществените такива към предходния доставчик.

Допълнително от доставчика е изискано да представи информация за лицата, управлявали МПС, посочени в пътните листове, чия е собствеността на същите МПС и основанието за ползването им, не представени в хода на ревизията.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] не е декларирало назначаването на лица по трудови правоотношения и не е подавало справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/. Констатирано е, че дружеството не разполага с МПС.

До предходния доставчик [фирма] е изготвено ИПДПОЗЛ, изх. №П-22220420089654/27.05.2020 г., като с вх. №53-002061#2/11.09.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. са представени: копие на фактура №230/27.12.2019 г., издадена на [фирма]; копия на СД по ЗДДС; дневник на покупките и продажбите; договор за възлагане на транспортна услуга от 14.01.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма] с идентичен на посочения по-горе предмет; 8 протокол-сметки за транспортираното количество; 8 приемо-предавателни протокола за предаване на кантарни бележки, кантарни бележки, фактура №41/27.12.2019 г., издадена от [фирма]; договор от 18.01.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма] за извършване на превоз на материали /биомаса и нискокалорично енергийно гориво/; сметка от 11.12.2019 г.; фактура №26/27.12.2019 г., издадена от [фирма]; договор от 14.01.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма]; сметка от 11.12.2019 г. за извършване на превоз на материали /биомаса и нискокалорично енергийно гориво/; фактура №142/27.12.2019 г., издадена от [фирма]; договор от 18.01.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма]; сметка от 11.12.2019 г. за извършване на превоз на материали /биомаса и нискокалорично енергийно гориво/. Приложена е запис на заповед от 01.10.2019 г., съгласно която [фирма] се задължава да изплати сумата от 1 510 560,00 лв., представляваща задължението за предоставени услуги от [фирма] по договор за възлагане на транспортна услуга от 14.01.2019 г. към [фирма] на поемателя М. Л. Б.. Представено е и копие на Споразумение от 19.12.2019 г. за следното: „До приключване изпълнението на договор от 14.01.2019 г. за възлагане на транспортна услуга, управителят на [фирма] се задължава да: управлява банковата сметка на дружеството и да извършва всички плащания по договора; да осчетоводява всички документи; След приключване на договора в срок до един месец да предаде всички документи на дружество [фирма] на А. М.; След предаване на документите на дружеството [фирма] всички права и задължения се поемат от А. М.“, като на ревизиращите орган не са били представени документи за извършените плащания.

Според представените писмени обяснения: „Всички пътни листове са подписани и подпечатани от управителя на [фирма] А. М., поради това, че той е извършвал ежедневната проверка на ремаркетата за плътност и е приемал камионите. В кантарните бележки и пътните листове са изписани имената на водачите и регистрационните номера на камионите. Също така в пътните листове коректно е посочен модел и брой курсове на пътното транспортно средство.“

При проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е регистрирано по реда на ЗДДС на 05.09.2017 г. и дерегистрирано на 23.07.2020 г. Констатирано е, че фактура №[ЕГН]/27.12.2019 г. не е отразена от [фирма] в съответния отчетен регистър за продажбите. Дружеството не е декларирало назначаването на лица по трудови или извънтрудови правоотношения.

При тези данни, органите по приходите констатирани, че липсват доказателства за проведена търговска кореспонденция между доставчиците, ревизираното дружество и неговия клиент [фирма]. Не е представена информация кои лица са участвали в товаро-разтоварните операции. При съпоставка на посочените в пътните листове номера на МПС, с които е извършен транспорта и наличните данни в

информационната система на НАП е установено, че превозните средства, които са описани в пътните листове са собственост на дружества, различни от декларираните като контрагенти на прекия и предходния доставчик на [фирма]. Посочено е, че влекач с регистрационен номер РВ 7418 КН е собственост на „ТРАНСПОРТ ЕНД С. БЪЛГАРИЯ“ с ЕИК[ЕИК]. Товарен автомобил марка „М.“, модел „А. 3340 К“ с регистрационен номер РА 0725 КМ е собственост на „Л.“ с ЕИК[ЕИК]. Влекач с регистрационен номер СА 9205 МТ е собственост на „ЛАЗЕР Л.“ с ЕИК[ЕИК]. Специален автомобил с регистрационен номер СВ 5090 ВМ до 24.04.2020 г. е собственост на [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Товарен автомобил марка „И.“, модел „260 Е 30“ с регистрационен номер РА 8162 КА е собственост на [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Влекач с регистрационен номер СВ 3354 КВ е собственост на „АУТОСПЕД“ с ЕИК[ЕИК]. Товарен автомобил марка „М.“, модел „35.464 ВФ“ с регистрационен номер СА 8596 ВХ е собственост на ЕТ „СЛАВЕР-Ц. Т., П. Т.“ с ЕИК[ЕИК]. В пътните листове не са упоменати документите, които придружават товарите. Не са представени товарителници. Не е представена информация за трите имена и други, индивидуализиращи водачите на МПС данни. Липсвали данни за местодомуването на товарните автомобили. Не се установявало, в кое дружество са отчетени разходите за закупуване на гориво.

Предвид горното, от страна на приходните органи, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 25 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактура №11/01.03.2020 г., издадена от [фирма] в размер на 255 250,00 лв.

На следващо място, в хода на контролно производство с УИН №П-22221520027213 е установено, че в отчетния регистър по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за данъчен период м. 03.2020 г. дружеството- жалбоподател е отразило 14 фактури, издадени на [фирма] през м. 12.2019 г. Фактурите са издадени за осъществени транспортни услуги. Установено е, че същите не са включени в отчетния регистър по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за данъчен период м. 12.2019 г. На основание чл. 124, ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 86, ал. 1, т. 2 и т. 3 от ЗДДС на [фирма] е съставен Акт за установяване на административно нарушение /АУАН/ №F543963/15.04.2020 г.

Дружеството- жалбоподател подало Уведомление по чл. 126 от ЗДДС, вх. №1553-06-157/29.01.2020 г., с което е представен дневник за продажбите за данъчен период м. 12.2019 г., в който са включени посочените в РД фактури, издадени на [фирма] с общо начислен ДДС в размер на 255 414,94 лв. Установено е, че фактурите са отразени в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за данъчен период м. 03.2020 г. и участват при определяне на декларирания резултат за същия период. При така установеното от органите по приходите на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС и чл. 175 от ДОПК за данъчен период м. 12.2019 г. е начислена лихва за забава в размер на 6 527,79 лв.

Ревизионен акт /РА/ № Р-22221520002592-091-001/08.01.2021 г., е оспорен в производство по реда на чл.152-155 ДОПК. Към жалбата са представени нови писмени доказателства.

С Решение № 991/01.07.2021 г. на И.Д.Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите е потвърден същия РА, в частта на установените задължения за данъчен период м.03.2021г., ведно със съответните лихви, както и в частта на установената лихва за забава за данъчен период м.12.2019 г.

В хода на съдебното производство е допусната и приета Съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице е дало отговори на поставените въпроси. Описало е Споразумение от 03.12.2019г. между [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], с което страните се споразумяват за следното: Приемат общото превозено количество Биомаса от [фирма], [фирма] и [фирма], равняващо се на 37007,81 т. с обща стойност 365051,87 лв. Приемат общото превозено количество Нискокалорично Енергийно Гориво (НКЕГ) от [фирма], [фирма] и [фирма] равняващо се на 106705,48 т. с обща стойност 892948,13 лв. Приемат общото превозено количество Биомаса и НКЕГ, равняващо се на 143713,29 т. с обща стойност 1258000,00 лв., разпределени както следва: за [фирма] 407000,00 лв., за [фирма] 430800,00 лв. и за [фирма] 420200,00 лв. С подписването на споразумението, страните декларират, че са съгласни с посочените количества и суми и спрямо тях ще издадат данъчни фактури към възложителя [фирма] за извършените услуги по транспортирането на Биомаса и НКЕГ (нискокалорично енергийно гориво). Вещото лице е дало следното заключение по т.т. 1 и 2 от поставените задачи, в конспективен вид: [фирма], [фирма] и [фирма] са издали фактури на „БМ Т.“ ЕО ОД за транспортни услуги– превози на товари на обща стойност 1 258 000, 00 лв. (1 509 600,00 лв. с ДДС) за периода м.02.2019г. до м.09.2019г., съгласно договори между тях. Превозени товари общо 143 713,29 т., в т.ч. Био-маса 37 007,81 т. за 365 051,87 лв. (9,84 лв./т.) и Нискокалорично Енергийно Гориво (НКЕГ) 106 705,48 т. за 892 948,13 лв. (8,36 лв./т.) по данни от съпътстващи документи по делото, посочени в заключението (Таблица № 3). [фирма] е издало фактура на [фирма] за транспортни услуги– превози на товари на обща стойност 1 258 800,00 лв. (1 510 560,00 лв. с ДДС) за периода м.02. 2019г. до м.09.2019г., съгласно договор между тях. Превозени товари общо 143 713,29 т., в т.ч. Биомаса 37 007,81 т. за 364 801,07 лв. (9,86 лв./т.) и Нискокалорично Енергийно Гориво (НКЕГ) 106705,48 т. за 894049,06 лв. (8,38 лв./т.) по данни от съпътстващи документи по делото (Таблица № 4). [фирма] е издало фактура на [фирма] за транспортни услуги– превози на товари на обща стойност 1 276 250,00 лв., в т.ч. превози на стойност 1 262 703,35 лв. и сума за забава 13546,65 лв. (1531500,00 лв. с ДДС) за периода от м.02.2019г. до м.09.2019г., съгласно договор между тях. Превозени товари общо 143 713, 29 т., в т.ч. Биомаса 37 007,81 т. за 366 377,31 лв. (9,90 лв./т.) и Ниско-калорично Енергийно Гориво (НКЕГ) 106 705,48 т. за 896 326,03 лв. (8,40 лв./т.), по данни от съпътстващи документи по делото (Таблица № 5). [фирма] е издало фактури на [фирма] за транспортни услуги– превози на товари на обща стойност 1 277 074,68 лв. (1532489,62

лв. с ДДС) за периода от м.02.2019г. до м.09.2019г., съгласно договор между тях. Превозени товари общо 143 713,29 т., в т.ч. Биомаса 37 007,81 т. за 370 078,10 лв. (10,00 лв./т.) и Нискокалорично Енергийно Гориво (НКЕГ) 106705,48 т. за 906996,58 лв. (8,50 лв./т.), по данни от съпътстващи документи по делото, посочени в заключението (Таблица № 6). Фактурираните от [фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма] от [фирма] на [фирма] и от [фирма] на [фирма] транспортни услуги (превози на товари) в количествено отношение съответстват по между си. Съответствието се запазва и при фактурираните от [фирма] на [фирма] транспортни услуги (превози на товари). По фактури и съпътстващи документи се касае за превози на товари общо в размер на 143 713,29 т., в т.ч. Биомаса 37 007,81 т. и Нискокалорично Енергийно Гориво (НКЕГ) 106 705,48 т. (Таблица № 3-9).

По делото е приета административната преписка и допълнително ангажираните доказателства.

Съдът намира от правна страна следното:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок. Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук

води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

С оглед изложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество-възникване на право на данъчен кредит по конкретната фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт- наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществена доставка. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това 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, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са

изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите- извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС задължителна предпоставка за правото на приспадане на данъчен кредит е субектът да притежава фактура, която да отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните делото доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на жалбоподателя, издадена от прекия доставчик. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице.

Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт обаче не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), предвид наличието на сключен договор, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за

извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти- чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция. Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

Предмет на настоящото производство непризнато на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във вр. с чл. 25 от ЗДДС право на приспадане на данъчен кредит (ДК) на [фирма] по Фактура № [ЕГН]/27.12.2019г., издадена от [фирма], за „Плащане по договор за транспортни услуги“ с данъчна основа (ДО) 1276250,00 лв. и ДДС 255 250,00 лв. Обща фактурна стойност 1531500,00 лв. Приложена е Сметка – опис Приложение № 1, в която са описани товари по количество и стойност, както следва: Биомаса 37007,81 т. х 9,90 = 366377,32 лв. по 8 броя месечни Приемо - предавателни протоколи (ППП) за периодите от м.02.2019г. до м.09.2019г. Нискокалорично Енергийно Гориво (НКЕГ) 106705,48 т. х 8,40 = 896326,03 лв. по 6 броя месечни Приемо– предавателни протоколи (ППП) за м.02.2019г. и за периодите от м.04.2019г. до м.08. 2019г. Общо: 1 262 703,35 лв. Сума за забава: 13546,65 лв. Обща сума: 1 276 250,00 лв. ДДС: 255 250,00 лв. Сума с ДДС: 1 531 500,00 лв.

Основната стопанска дейност на [фирма] през ревизираните периоди е изграждане на водопроводни, канализационни, отоплителни и климатични инсталации и осъществяване на транспортни услуги. Дружеството не притежава собствени транспортни средства и във същото са били назначени по трудово правоотношение лица през м. 04.2019 г. и м. 10.2019 г., на длъжности: „работник изолация“, „строителен инженер“, „ръководител група в строителството“, част от които са прекратени на 25.11.2019 г.

От заключението на вещото лице, неоспорено от страните и кредитирано

от съда, счетоводно се установява, че фактурираните от [фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма], от [фирма] /предходен доставчик/ на [фирма] и от [фирма] /пряк доставчик/ на жалбоподателя [фирма] транспортни услуги (превози на товари) в количествено отношение съответстват по между си. Съответствието се запазва и при фактурираните от [фирма] на [фирма] /последващ/ транспортни услуги (превози на товари). По фактури и съпътстващи документи се касае за превози на товари общо в размер на 143 713,29 т., в т.ч. Биомаса 37 007,81 т. и Нискокалорично Енергийно Гориво (НКЕГ) 106 705,48 т.

При съпоставка на посочените в пътните листове номера на МПС и наличните данни в информационната система на НАП е установено, че превозните средства, които са посочени в представените пътни листове са собственост на трети лица, различни от декларираните като контрагенти на предходния доставчик на [фирма]. Действително, относно собствеността на МПС, с които са превозени стоките са представени фактури, договори и описи на МПС. Към фактура №41/27.12.2019 г., издадена от [фирма] е представен договор от 18.01.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма], както и опис, в който са посочени регистрационните номера на товарните автомобили, тяхната марка и модел; сметка от 11.12.2019 г., в която са описани превозените видове товари, количеството, единичната и общата цени. В приложението опис към договора е посочено, че съответните МПС принадлежат на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Към фактура №26/27.12.2019 г., издадена от [фирма] е представен договор от 14.01.2019 г., сключен между [фирма], опис към него, в който са посочени товарните автомобили и сметка от 11.12.2019 г., в която са описани превозените стоки, тяхното количество и цена. В приложението опис към договора е отбелязано, че съответните МПС принадлежат на [фирма], [фирма] и [фирма]. Към фактура №142/27.12.2019 г., издадена от [фирма] е представен договор от 18.01.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма], опис към договора, в което са описани товарните автомобили и сметка от 11.12.2019 г., в която са посочени превозените стоки, тяхното количество и цена. В приложението опис към договора е отбелязано, че съответните МПС принадлежат на [фирма] и [фирма]. Следва да се отбележи, че не са посочени всички собственици на МПС, отбелязани в пътните листове.

При служебна проверка в информационните масиви на НАП е констатирано, че посочените собственици на МПС-та не са издавали фактури за извършени транспортни услуги или отдаване под наем на товарни автомобили на [фирма], [фирма], [фирма].

Според представените декларации нискокалоричното енергийно гориво е

натоварвано в обогатителна инсталация, находяща се в [населено място] и е разтоварена на площадка на [фирма], находяща се в [населено място]. Биомасата е натоварена в мина „Черно море“, [населено място] и е разтоварена в Т. „С.“.

Видно е, че кантарните бележки са издадени от [фирма], въпреки че според пътните листа стоките са товарени и разтоварвани в обекти, собственост на трети лица.

Правилно е взето предвид от приходните органи, че в писмени обяснения управителят на [фирма] А. М. сочи, че пребивавал през времето на изпълнение на доставките в [населено място]. Същевременно според представените документи стоките са натоварвани в [населено място] или [населено място] и са разтоварвани в [населено място], съответно [населено място], поради което се дискредитират твърденията на М., че извършвал ежедневната проверка на ремаркетата за плътност и приемал камионите, поради което пътните листове и др. документи са подписани от него. Освен това въпреки, че е изготвил и подписал всички пътни листове представляващият прекия доставчик заявил, че не е отговарял за местодомуването и обратните курсове на товарните автомобили, които са регистрирани в различни областни градове на Република България и за които следвало да отговарят техните собственици, съответно шофьори. Същевременно, пътните листове са подписани от един и същ механик /„К.“/, който е удостоверил, че МПС са технически изправни, което предполага едно и също местодомуване на МПС-тата, за които обаче е безспорно установено, че са собственост на различни дружества.

Обсъдени са от решаващия орган и представените при административното обжалване на РА граждански договори, сключени между [фирма], [фирма] и 13 физически лица. На наетите лица е възложено да извършат превоз на биомаса и нискокалорично гориво, с посочените в договорите МПС, срещу парично възнаграждение. Към гражданските договори са приложени и разписки за платени възнаграждения.

При извършена проверка в информационните масиви на НАП е установено обаче, че [фирма], [фирма] и [фирма] не са подавали декларации по чл. 73 от ЗДДФЛ. Налице са и несъответствия между представените договори и пътните листове, включително относно името на водач на МПС, дори да се приеме, че е допусната техническа грешка по отношение на регистрационния номер на МПС в голям брой пътни листове.

При извършена проверка в информационните масиви на НАП „Справка за актуално състояние на всички трудови договори“ е установено, че част от

шофьорите, за които са представени граждански договори са били назначени по трудово правоотношение в различни юридически лица на длъжности, не свързани с транспортни услуги.

Не се установи доставчикът [фирма] да е разполагал с кадрови капацитет, доколкото не е декларирал назначаването на лица по трудови правоотношения и не е подавал справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/. Неизяснен остава и въпросът как и въз основа на какви критерии жалбоподателят е избрал и възложил на [фирма] да изпълнява такъв голям транспортни услуги, след като това дружество не е разполагало с МПС-та и с шофьори.

Съдът намира за нужно да посочи, че за установяването реалността на доставките на услуги е необходимо да се изследва съществуването на категорични преки и съпътстващи доказателства не само за резултатите, но и за основанията за сключване на договорите, икономическата изгода, намерението на страните, знанието на определени факти, включително относно техническия, кадрови и технологичен потенциал на изпълнителите да осъществят съответните дейности с гаранциите за дължимата при изпълнението грижа и т.н.. Съответно данни за реално осъществените сделки трябва да има не само при РЛ, но и при доставчика. Правилно е обобщено, че договор, фактура, приемо-предавателен протоколи, пътни листове и данни за плащане сами по себе си не доказват реалност. Съдът подчертава, че се касае за доставчик без никаква кадрова и материална обезпеченост.

С оглед горното настоящата инстанция намира, че представените пътни листове не доказват реално извършен превоз на стоки по посочените в тях маршрути от конкретното дружество.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не

води до участието му в данъчна измама. В Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 на СЕС, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

Следователно на фона на конкретните обстоятелства- правилен е извода за съответните данъчни периоди и за доставчика, че е налице е издадена фактура без да са извършили реални доставки, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25 от ЗДДС на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура №11/01.03.2020г., издадена от [фирма] в размер на 255 250.00 лева.

С оглед изложеното до тук, съдът намира, че жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

На следващо място, доколкото по безспорен начин е установено, че издадените през м. 12.2019 г. 14 фактури към [фирма] са отразени в отчетния регистър по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за данъчен период м. 03.2020 г. и предвид разпоредбата на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, на основание чл. 175 от ДОПК законосъобразно е начислена лихва за забава в размер на 6 527,79 лв., поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна и в тази част.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на дирекция "ОДОП" С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 338.52 лв., съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Мотивиран от горното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление- [населено място],[жк]" бл.284 срещу Ревизионен акт № Р-22221520002592-091-001/08.01.2021 г., издаден от В. А. В.- орган, възложил ревизията и П. П. Б.- Д.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 991/01.07.2021 г. на И.Д.Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, в частта, в която е отказано право на данъчен кредит за м.03.2020 г. в размер на 255 250 лева, ведно със съответната лихва- 19 074.37 лева и лихва за забава за данъчен период м.12.2019 г. в размер на 6 527.79 лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление С.[жк]“ [жилищен адрес] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”- С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 338.52 лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на Република България в 14- дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: