

РЕШЕНИЕ

№ 938

гр. София, 17.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 08.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **9972** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [община], обл. Д., [улица] адрес по чл.8 от ДОПК: [населено място], [улица], представляван от С. Н. Т. чрез пълномощник и поръчител Н. С. Т. срещу Ревизионен акт № Р-22002219000721-091-001/19.08.2019г., издаден от В. В. В. – орган, възложил ревизията и П. П. Б. - Д. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 591/13.04.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в общ размер на 91 577,70 лв. и са начислени лихви за забавено плащане в размер на 62 524,04 лв. за данъчни периоди м. 06 и м. 10.2012 г., м. 02, м. 03, м. 09 и м. 11.2013 г. Жалбоподателят излага подробни съображения незаконосъобразност на РА в потвърдената му част, като постановен при нарушение материалния закон. Моли РА да бъде отменен в оспорваната част.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез пълномощника си поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства,

становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002219000721-020-001/05.02.2019г., издадена от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С., връчена по електронен път на 18.02.2019г., е възложено извършване на ревизия на С. Н. Т. с ЕТ „С. – С. Т.“ за определяне задълженията на търговеца за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. 06.2012г., м. 07.2012г., м. 10.2012г., м.02/2013г., м. 03.2013г., м. 09.2013г., м. 11.2013г., м. 03.2014г., м. 05.2014г., м.11.2014г., м. 12.2014г., м. 01.2015г. и м. 02.2015г. Със заповедта е определен тримесечен срок за извършване на ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002219000721-092-001/18.06.2019г., връчен по електронен път на 02.07.2019г. Срещу ревизионния доклад е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №24-10-198/16.07.2018г. и са представени допълнителни доказателства. Възражението е обсъдено от ревизиращия екип и преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт №Р-22002219000721-091-001/19.08.2019г., издаден от В. В. В. – орган, възложил ревизията и П. П. Б. – Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на 31.01.2020г. чрез пълномощника на ревизираното лице – Н. С. Т.. С РА са определени допълнителни задължения – ДДС за внасяне в размер на 91 577,70 лв. и лихви за просрочие в размер на 62 525,04 лв., при деклариран резултат за ревизираните периоди ДДС за възстановяване в размер на 97 072,71 лв.

Ревизията е повторна и е възложена в изпълнение на Решение №152/24.01.2019г. на директора на дирекция ОДОП С., с което по реда на чл. 155, ал. 4, т.1 от ДОПК е отменен РА №Р-22221317007990-092-001/29.08.2018г. и преписката е върната на органа, възложил ревизията с указания за извършване на нова ревизия.

С оглед обективното установяване на всички факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на С. Н. Т. и обезпечаване на необходимите доказателства, в хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, подробно описани в съставения РД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ изх. №Р-22002219000721-040-001/19.02.2019г., в отговор на което на 19.03.2019г. са представени: копие на Договор № 08/311/00343 от 05.08.2011г. с ДФ „Земеделие“ за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ в размер на 367 564,80лв.; Договори от 27.02.2012 г. за кредит с [фирма] за предоставяне на кредит за оборотни средства в размер на 91 891,00 лв. за заплащане на ДДС по одобрен инвестиционен проект за изграждане на ФВЕЦ и инвестиционен кредит в размер на 183782,40 лв. за финансиране на одобрени разходи, договор с [фирма], копия на фактури, банкови извлечения, оборотни ведомости за ревизираните периоди и хронологични счетоводни записвания.

В изпълнение на указанията, дадени с Решение №152/24.01.2019г. и на основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на основните доставчици на жалбоподателя – [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], за резултатите от които са съставени ПИНП.

С Протокол №Р-22002219000721-П.-001/16.05.2019г. като доказателства са присъединени всички документи, събрани при първата ревизия, включително ПИНП №П-29002918106771-141-001/22.08.2018г. на [фирма], ЕИК[ЕИК] и отговор вх. №96-00-3728/02.08.2018г. на ДФ „Земеделие“ с приложените към тях документи и обяснения.

Събраните документи и писмени обяснения са описани и анализирани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

В резултат на предприетите процесуални действия ревизиращите органи са направили следните констатации:

С. Н. Т., осъществяващ дейност като [фирма], е регистриран по реда на ДОПК на 29.07.2009г. и по реда на ЗДДС, считано от 21.11.2011г. Основната дейност през ревизирания период е изграждане на фотоволтаична електроцентрала в [населено място], общ. Д., за което търговецът има одобрен инвестиционен проект по договор №08/311/03343 от 05.08.2011г., сключен с ДФ „Земеделие“ за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по мярка 311 „Разнообразяване към неземеделски дейности“ от Програмата за развитие на селските райони за периода 2007 – 2013 г.

Въз основа на предоставената при предходната ревизия информация от ДФ „Земеделие“ е установено, че договорът с [фирма] е изпълнен. Описани са извършените от Разплащателна Агенция плащания, посочено е, че бенефициентът е завършил изцяло одобрената за финансиране инвестиция по договора, което е удостоверено чрез административни проверки и проверки на място от служители на фонда и съгласно акредитираните му процедури. Обектът е въведен в експлоатация съгласно изискванията на чл. 177 от Закона за устройство на територията /ЗУТ/, за което са представени констативен акт обр. 15, Протокол за установяване годността за ползване на строежа обр. 16 и разрешение за ползване.

При извършената насрещна проверка на доставчика [фирма] на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК, в отговор на което не са представени документи и писмени обяснения във връзка с фактурираните доставки към жалбоподателя. Дружеството е регистрирано по реда на ДОПК на 12.11.2001г. и от 12.12.2001г. по ЗДДС. Дерегистрирано е по ЗДДС на 06.01.2016г. по инициатива на задълженото лице. Фактурите, предмет на проверка, са включени в дневниците за продажби за съответния данъчен период. През периода от 01.05.2012 г. до 31.05.2013 г. са подавани уведомления за лица по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/, назначени на относими към предмета на доставките длъжности. Не са представени конкретни доказателства за участието им в изпълнението на доставките към [фирма]. За 2012 г. и 2013 г. [фирма] е подало ГДД по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. Отчетени са финансови резултати, но за фактурите, предмет на проверка, не може да бъде потвърдено дали са включени в приходната и разходната част и същите намерили ли са коректно отражение в счетоводството, защото не са налице и не са представени счетоводни документи и записвания за осъществените доставки от проверяваното дружество към жалбоподателя.

Органите по приходите са анализирани и представените от С. Т. документи и са констатирани, че предмет на доставка по фактурите на [фирма] са аванси и СМР по договор. От предоставената справка за движение по банкова сметка в лева в [фирма] № [банкова сметка] за периода от 01.03.2012г. до 31.12.2015г. е установено, че няма плащане по всички фактури. Установени са девет плащания общо в размер на 179

459,31 лв. Посочено е, че по издадените фактури за авансово плащане на 04.05.2012г. и 11.07.2012 г. не са извършвани преводи от сметката на получателя в полза на доставчика. От ревизираното лице не е предоставено заверено копие от фактура №2237/04.05.2012 г. Въз основа на това е прието, че по фактури с предмет на доставка „аванс“ не е налице право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС.

От ревизираното лице не е представена информация, подкрепена с необходимите за това документи как е документирал фактическото получаване на стоките и услугите и отчел ли е съпътстващи разходи във връзка с това. Предоставен е единствено договор, копия на фактурите и доказателства за частични плащания по тях, които не обосновават извод за реално извършени доставки на стоки и услуги от издателя на фактурите. Органите по приходите са посочили, че наличието на фактура и декларирането ѝ в съответния дневник и справка декларация не е достатъчно доказателство, че е извършена и съответно получена доставка. Направили са извод, че в хода на ревизионното производство двете страни по доставките не са доказали наличие на такива по смисъла на ЗДДС, поради което за тях е налице привидна сделка. Т.е. с издадените фактури и счетоводни записвания е създадена правна и документална привидност, зад която не стои нищо, т.е. няма извършени от описания доставчик доставки. Целта на документите е относителна привидност на доставки, единствено и само с цел покриване на приходи и неправомерно ползване на ДДС. Страните по доставката не представят и не доказват противното на твърдяното от страна на ревизиращия екип.

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка чл. 6, чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за ревизираните периоди общо в размер на 91 611,52 лв. по издадените фактури от [фирма] и са начислени съответните лихви за просрочие.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 591/13.04.2020г., с което е потвърден. РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-695-2/10.09.2020г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/, изготвена от Е. К.. Вещото лице е извършило насрещна проверка в ТД на НАП - офис Център, където се намира досието на фирмата, на следните актове за прихващане и възстановяване: А. № 1368496/08.01.2014г.- ДДС -21 672.12лв.; А. № 1330387/07.06.2013г.-ДДС-22 077.07лв.; А. № 1256671/10.10.2012г.-ДДС- 17 355.58лв.; А. № 1304623/01.02.2013г.-ДДС-31 816.96лв.; А. № 1434003/03.07.2014г. - ДДС -2 020.61лв.; А. №П - 22221315092966-004-001/12.06.2015г. - ДДС - 342.01лв. и А. №П-22221315030211-004-001/12.03.2015г. - ДДС - 1 771.73лв., или общо възстановен ДДС в размер на 97 056.08лв. От заключението се установява, че данък добавена стойност по посочените А. е признато с издаването им и е възстановено по сметки на [фирма], както следва: по банкова сметка в Банка ДСК АД, IBAN:BG20STSA93000020202793 и по банкова сметка в Р. АД, IBAN:BG45RZBB91551038829007. Според вещото лице процесното ДДС е

осчетоводено в счетоводните регистри на [фирма], подробно описани в Констативно-съобразителната част.

Експертът прави извод, че процесните сделки са реално извършени по следните съображения: Съгласно ЗДДС, данък добавена стойност се начислява и дължи за всички извършени облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната. Предвид издадените А. органът не е установил основания за непризнаване на данъчния кредит, в т.ч. и липса на реално извършени доставки. Наличие на реалност на процесните доставки е установено от Държавен фонд земеделие, в резултат на одобрение и финансиране на проект „Изграждане на фотоволтаична електроцентрала 66,24 kW, върху покрив на съществуващи стопански постройки, в ПИ 53597.9.18 в [населено място], Овчекомплекс, местност до селото, [община], област Д.. Наличие на реалност на доставките е и документираното с: Констативен протокол №12111838 на [фирма] от 01.06.2015г.; Протокол за установяване на годността за ползване на строежа за приемането му, издаден на 16.07.2015г. със Заповед №РД-19-1171/15.07.2015г.; Разрешение за ползване №СТ-05-117/03.08.2015г., издадено от Дирекция за национален строителен контрол /ДНСК/.

Експертът е извършил насрещна проверка в Банка ДСК, ФЦ С. 6, [улица], С., като е установил, че за периода от 01.03.2012г. до 31.12.2013г. от сметката на ревизираното лице в Банка ДСК АД, IBAN:BG20STSA93000020202793 са извършени седем превода – плащания по фактури към ГТТ И.“ Е. в общ размер на 282 758,32 лева, за които в счетоводството на [фирма] е налице надлежно отразяване.

По делото е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-техническа експертиза/СТЕ/, изготвена от инж. К. Б.. След направен оглед на място в землището на [населено място], [община], експертът констатира налични съоръжения: панели, инвертори и окомплектация, които според него са вложени в изградената и снабдена с разрешение за ползване фотоволтаична електроцентрала с мощност 66,24 kWp. Вещото лице е категорично, че доставка на процесните съоръжения –панели и инвертори, е действително извършена и надлежно документирана.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващото на правния спор:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК. РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Съдът намира, че обжалваният РА е постановен при нарушаване на материалния закон.

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.

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.

В конкретния случай изводите за липса на реална доставка на услуги /СМР/ на органите по приходите са формирани основно въз основа на непредставянето от проверявания доставчик [фирма] на документи и писмени обяснения при извършената му насрещна проверка. Доводите на ревизиращите са необосновани. От една страна се отчита като безспорно установена потенциалната възможност на [фирма] за извършване на фактурираните строителни услуги. Независимо от липсата на съдействие от дружеството – доставчик при извършената насрещна проверка, обстоятелство, което не може да бъде вменено в тежест на ревизираното лице, приходните органи са установили многобройни факти, доказващи, че към момента на сключване на процесния договор с жалбоподателя и издаване на фактурите за изпълнението му, [фирма] е разполагало с материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставки от вида на процесните.

Съдът не споделя изводите на приходната администрация и ги намира за необосновани съобразно събраните по делото доказателство и изградени в противоречие с материалния закон.

По делото е установено по безспорен начин, че са налице всички условия за признаване правото на данъчен кредит, изискуеми от нормативните актове (ЗДДС-Глава седма „Данъчен кредит“, ППЗДДС, Директива 2006/112/ЕО на Съвета - Дял X Приспадане на данъка):

Доставчикът и получателят на доставките са регистрирани по чл. 94 от ЗДДС лица към датата на извършване на доставките, по които е приспаднал кредита (чл. 69, ал. 1 от ЗДДС); Получените от жалбоподателя строително-монтажни услуги представляват облагаеми доставки, защото: същите представляват доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, извършени от данъчно задължено лице по ЗДДС; са с място на изпълнение на територията на страната (чл. 21, ал. 2 от ЗДДС); не са сред изрично посочените като освободени в глава четвърта от ЗДДС; Жалбоподателят притежава данъчни документи-фактури,

съставени в съответствие с изискванията на чл. 114, които са издадени от доставчика, и в които данъкът е посочен на отделен ред, съобразно чл. 71, ал. 1 от ЗДДС; Данъкът е надлежно начислен от доставчика; същият е посочил фактурите в дневниците си за продажбите и е включил размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период, който е надлежно деклариран и разчетен с НАП.

Нещо повече, за ревизирия период, от НАП са извършвали проверки и постановили няколко актове за прихващане и възстановяване, с които е признато и е възстановено по сметки на [фирма] ДДС в размер на 97 056.08лв. Издадените А. налагат извода, че органът не е установил основания за непризнаване на данъчния кредит, в т.ч. и липса на реално извършени доставки. Освен това буди недоумение погрешно посочената банкова сметка в Банка ДСК АД - № [банкова сметка], за която ревизиращите претендират напълно необосновано, че за периода от 01.03.2012г. до 31.12.2015г. няма плащане по всички фактури, а са установени само девет плащания общо в размер на 179 459,31 лв. Видно от заключението на ССЕ, за периода от 01.03.2012г. до 31.12.2013г. от сметката на ревизираното лице в Банка ДСК АД, IBAN:BG20STSA93000020202793 са извършени седем превода – плащания по фактури към [фирма] в общ размер на 282 758,32 лева, за които в счетоводството на [фирма] е налице надлежно отразяване.

Доказателства за реалност на процесните доставки са извършените плащания и констатациите на Държавен фонд Земеделие, че проект „Изграждане на фотоволтаична електроцентрала 66,24 kW, върху покрив на съществуващи стопански постройки, в ПИ 53597.9.18 в [населено място], [община], с бенефициент [фирма], е изпълнен. Наличието на реалност на доставките е и документираното с: Констативен протокол №12111838 на [фирма] от 01.06.2015г.; Протокол за установяване на годността за ползване на строежа за приемането му, издаден на 16.07.2015г. със Заповед №РД-19-1171/15.07.2015г.; Разрешение за ползване №СТ-05-117/03.08.2015г., издадено от Дирекция за национален строителен контрол /ДНСК/. Заключението на експертът по приетата съдебно-техническа експертиза за налични съоръжения: панели, инвертори и окомплектация, вложени в изградената и снабдена с разрешение за ползване фотоволтаична електроцентрала с мощност 66,24 kWp, също доказват реалността на доставката на процесните съоръжения. Всички горепосочени факти и обстоятелства се потвърждават от документите представени още в хода на ревизията, както и от заключенията на ССЕ и СТЕ, които са приети по делото без възражения. С оглед на горепосоченото е видно, че в хода на ревизионното

производство е събран доказателствен материал, който доказва безспорно както надлежното и законосъобразно изпълнение на процесните доставки, така и добросъвестността на задълженото лице при упражняване правото му на приспадане на данъчен кредит по издадените му фактури. Поради това, отказаното право на данъчен кредит с РА и, вследствие на това, определянето на допълнителни задължения по ЗДДС, е незаконосъобразно и необосновано, а аргументите, изведени от ревизиращия екип в тяхна подкрепа – противоречащи на събраните доказателства, на закона и на съдебната практика. С оглед спазването от жалбоподателя на формалните предпоставки за упражняване правото му на данъчен кредит, РА следва да бъде отменен в оспорената му част.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разносните по делото, съдът намира за основателно съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноски в размер на 3750 лева: 50 лева държавна такса, 680 лева възнаграждение за ССЕ, 1520 лева възнаграждение за СТЕ и 1500лв., представляващо адвокатско възнаграждение съгласно договора за правна помощ. Съдът счита за неоснователно позоваването на хипотезата на чл.161, ал.3 от ДОПК от процесуалния представител на ответника, тъй като резултатът на спора не се дължи на пасивно поведение от страна на жалбоподателя, а на недостатъчна ефективност на ответника при събиране на доказателствата и при тяхната интерпретация. Воден от гореизложеното съдът:

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002219000721-091-001/19.08.2019г., издаден от В. В. В. – орган, възложил ревизията и П. П. Б. - Д. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 591/13.04.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на [фирма], ЕИК[ЕИК] са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер на 91 577,70 лв. и са начислени лихви за забавено плащане в размер на 62 524,04 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на ЕТ „С. – С. Т.“, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [община], обл. Д., [улица] адрес по чл.8 от ДОПК: [населено място], [улица], представляван от С. Н. Т. чрез пълномощник и поръчител Н. С. Т., сумата от 3750 /три хиляди седемстотин и петдесет/ лева,

представляваща сторените по делото разноски.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: