

РЕШЕНИЕ

№ 5322

гр. София, 24.08.2018 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 30.05.2018 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

като разгледа дело номер **539** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на С.-Т. Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 10, представлявано от управителя Л. Л. Т., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22002216000500-091-001 от 10.10.2016 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и В. Б. Л. – ръководител на ревизията, в частта му, потвърдена с решение № 2230 от 19.12.2016г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ - [населено място].

С жалбата се оспорва ревизионния акт, в потвърдената с решението на директора на ДОДОП част, с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м. 02.2013 г.; от м. 07.2013 г. до м. 12.2013 г.; м. 03.2014 и от м. 05.2014 г. до м. 07.2014 г. по фактури, издадени от К. Е. Е., ЕИК[ЕИК], в размер на 151 022 лв. и за данъчни периоди от м. 10.2014 г. до м. 12.2014 г. по фактури издадени от А.

Е., ЕИК[ЕИК], в размер на 105 800 лв. В жалбата се излагат твърдения за нищожност на РА поради липса на компетентност на лицето, издало заповедта за възлагане на ревизия, както и че РА е издаден в нарушение на материалния закон и съществени нарушения на административнопроизводствените правила. В жалбата се твърди, че представените в хода на ревизията документи са достатъчни да обосноват реалността на процесните доставки. Твърди също, че са налице всички материалноправни предпоставки за надлежно упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. Съобразно изложеното в жалбата, изразява искане РА да бъде отменен в обжалваната

част като неправилен и незаконосъобразен, както и за присъждане на направените във връзка с делото разноски. В съдебно заседание не се явява и не изпраща представител. Ответникът по оспорването - директора на дирекция Обжалване и данъчно осигурителна практика при ЦУ на НАП – [населено място], чрез процесуалния си представител юрк. К., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, с искане същата да бъде отхвърлена. Уточнява, че видно от мотивите на решението, не съществува спор относно реалността на доставките но не е прието фактурираното количество отсечен дървен материал. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София град, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002216000500-020-001/27.01.2016 г., издадена от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., връчена на 01.02.2016 г. по електронен път, е възложено извършването на ревизия на С.-Т. Е. за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от 01.02.2013 г. до 30.04.2013 г., от 01.07.2013 г. до 31.08.2014 г. и от 01.10.2014 г. до 28.02.2015 г. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22002216000500-020-002/30.03.2016 г. е променен съставът на ревизиращия екип във връзка с Решение №Р-22002216000500-098-001/30.03.2016 г. за изземване разглеждането и решаване на конкретен въпрос/преписка. Със ЗИЗВР №Р-22002216000500-020-003/27.04.2016 г. е продължен срокът на ревизията, като е определен краен срок за извършване на ревизията до 01.07.2016 г. Цитираните ЗИЗВР са издадени от органа, възложил извършването на ревизията.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК във връзка с Решение №11/07.01.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА №Р-22001415001915-091-001/23.10.2015 г. е отменен и е върнат за извършване на нова ревизия, в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 02.2013 г. до м. 04.2013 г., от м. 07.2013 г. до м. 08.2014 г. и от м. 10.2014 г. до м. 02.2015 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002216000500-092-001/16.08.2016 г., връчен по електронен път на 17.08.2016 г. Срещу РД в срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение и са представени доказателства. Същото приходния орган е приел за процесуално допустимо, но разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22002216000500-091-001/10.10.2016 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и В. Б. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 121 022,00 лв. по 14 фактури, издадени от К. Е. Е. и в размер на 105 800,00 лв. по 6 фактури, издадени от А. Е.. След извършено приспадане, в таблица III на РА са определени задължения по ЗДДС за внасяне в размер на 226 802,65 лв. и лихви в размер на 52 189,08 лв.

С вх. №23-22-2229/01.11.2016 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба срещу РА, до директора на дирекция ОДОП - С.. В законоустановения с тази разпоредба срок, от решаващия административен

орган е постановено решение № 2230/19.12.2016г., с което Ревизионен акт №Р-22002216000500-091-001/10.10.2016 г. е отменен в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 01.2014 г., м. 02.2014 г. и м. 01.2015 г., ведно със съответните лихви, както и в частта на установените лихви за забава за данъчен период м. 02.2015 г., а в останалата оспорена част РА е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред пред Административен съд София град с жалба, подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен /ревизионен/ акт, който подлежи на съдебен контрол за законосъобразност. Поради това съдът намира жалбата за процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Неоснователни са възраженията за нищожност на ревизионния акт поради липса на компетентност на възложителя на ревизията. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., овластен с компетентността на възлага ревизии със Заповед № РД-01-552/07.05.2013 г., и В. Б. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – в качеството ѝ на ръководител на ревизията съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства на хартиен и електронен носител, приобщени към делото, които не са оспорени и установяват наличието на валидни удостоверения за квалифициран електронен подпис на издателите на документите към момента на подписването им. С оглед на това, съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

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. Противно на твърденията в жалбата, съдът счита, че органите по приходите са положили дължимата по силата на служебното начало грижа, в резултат на която са установили всички факти и обстоятелства от значение за резултатите от ревизията и са ги подложили на обективен анализ и оценка.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията, представени са писмени доказателства и е допусната съдебно-счетоводна експертиза за установяване на релевантни обстоятелства към данъчното облагане на ревизираното лице във връзка с реалността на спорните доставки и произтичащите от

това правни последици. Заключение на експертизата е прието без оспорване от страните. Съдът го кредитира изцяло като обективно, компетентно изготвено и даващо пълен и обоснован отговор на поставените задачи. Констатациите на вещото лице са изложени по-долу в мотивите на настоящото решение.

От ревизиращите е констатирано, че дейността на С.-Т. Е. през ревизираните периоди е търговия с употребявани моторни превозни средства (МПС) и продажба на дървесина. Дружеството упражнява дейността си в два обекта в [населено място] (офиси), съгласно договори за наем от 18.04.2013 г. и 27.10.2014 г. Притежава Удостоверение №4664/14.01.2013 г., издадено от Изпълнителна агенция по горите (И.) към Министерство на земеделието и храните, съгласно което С.-Т. Е. е регистрирано в публичния регистър на юридически лица за упражняване на лесовъдска практика за стопанисване на горски територии и добив на дървесина. Именно във връзка с упражняваната от него дейност по доставки от К. Е. Е. и А. Е. ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит по реда на ЗДДС за процесните данъчни периоди м. 02.2013 г.; от м. 07.2013 г. до м. 12.2013 г.; м. 03.2014 и от м. 05.2014 г. до м. 07.2014 г. по фактури, издадени от К. Е. Е., ЕИК[ЕИК], в размер на 151 022 лв. и за данъчни периоди от м. 10.2014 г. до м. 12.2014 г. по фактури издадени от А. Е., ЕИК[ЕИК], в размер на 105 800 лв.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на посочените доставчици. За резултатите са съставени протоколи, конкретно цитирани в ревизионния доклад. Ревизиращите са извършили проверки и в информационните масиви на НАП. Със съответните протоколи са приобщени доказателства, събрани в хода на предходното ревизионно производство на С.-Т. Е., както и са приобщени издадените РА и РД на К. Е. Е..

По делото не се спори, че по доставки от К. Е. Е. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, непризнато от приходния орган за данъчни периоди м. 02.2013 г.; от м. 07.2013 г. до м. 12.2013 г.; м. 03.2014 и от м. 05.2014 г. до м. 07.2014 г. по фактури, издадени от К. Е. Е., ЕИК[ЕИК].

По отношение на доставките извършени от К. Е. Е. в хода на ревизията е установено, че по силата на договор за добив на дървесина от 10.02.2013 г., сключен между С.-Т. Е. и К. Е. Е., последното се задължава срещу възнаграждение да отсече, извози, рампира и измери маркираната дървесина, както и при необходимост да изгражда и/или поддържа извозните пътища в имотите, собственост на С.-Т. Е., в които извършва дърводобив. Съгласно представените 14 приемо-предавателни протоколи са добити и извозени общо 6 630 кубика трупи и целулоза и са направени 675 метра просеки. В хода на проверката, съгласно представените от ТП Д. –Б. протоколи за освидетелстване на сечище, добитата от имоти на С.-Т. Е. дървесина е 510 куб.м., а претендираната съгласно издадените фактури от К. Е. Е.- 6 630 куб.м. От предоставените в хода на ревизионното производство обяснения от управителя на К. Е. Е.- В. К. С. договорните дейности се извършват със собствена работна сила в имоти, собственост на С.-Т. Е.: №102003, №102005, №102069, №102028, всичките в [населено място] и машини за отсичане на дървесината, изграждане на просеки, както и камиона за извозване на дървения материал също собственост на С.-Т. Е.. От ревизираното лице обаче не са представени документи за притежавани или наети машини за отсичане на дървесина, а от изпълнителя не са предоставени такива удостоверяващи наличието на наети лица. При справка ревизиращите са установили за процесния период, че при К. Е. Е. са наети 5 лица, чиито трудови договори са

прекратени от 25.08.2014г. и за които не е внесена нито една вноска по ЗОВ, поради което правилно е преценена липсата на кадрова обезпеченост за извършване на услугите съгласно договор за добив на дървесина. Дружеството не е подавало справка и по чл.73 ЗДДФЛ. От приобщените към преписката РА №Р-2202-1405906-091-001 от 10.02.2015 г. /необжалван и влязъл в сила/ на К. Е. Е. за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 15.04.2009 г. до 30.06.2014 г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2013г. ревизиращия екип е направил заключение, че по отношение на извършените доставки и начисления ДДС, не може да се докаже реалност на извършените от К. Е. Е. доставки по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС т.е., че дружеството фактурира привидни сделки, за които данъкът е начислен неправомерно, съответно не възниква правото на приспадане на данъчен кредит на получателите по издадените фактури сред които и жалбоподателя.

Процесуалната пасивност на К. Е. Е. е идентична и в процесното ревизионно производство - не са представени доказателства за ресурсната обезпеченост (не са представени ведомости за заплати, а единствено щатна ведомост към м. 09.2014 г., съдържаща данни за лични картони). По отношение на извършено плащане е представена единствено разпечатка на банкова сметка, от която не става ясно какво е движението и баланса по сметката, няма представени дневни банкови извлечения и първични банкови документи, както и счетоводни регистри относно отразяването на фактурите и извършено плащане по тях. Посочено е, че не е представена информация относно място и дата на извършване на услугите, информация за начина на калкулиране на цената на услугите и нейните елементи. В представените фактури няма посочен брой на работниците, които се твърди, че К. Е. Е. е осигурило за отсичането на дървесината. В приемопредавателните протоколи не е вписано мястото, където се приема добитата дървесина (сечище, временен склад или друго място за съхранение), размера на трупите и целуозата, вида на дървесината. При проверка в информационния масив на КАТ са установени притежавани от дружеството единствено леки автомобили. Ревизираното дружество С.-Т. Е. не е представило доказателства за последващи доставки, не е представена и информация за допълнителна обработка на дървесината. На основание гореизложеното ревизиращия орган приел, че в случая няма реално извършена доставка по смисъла на чл.9 ЗДДС и за ревизираното лице не е осъществен състава на чл.68-69 ЗДДС.

В производството по обжалване на процесния РА по административен ред, жалбоподателят за първи път навежда довода, че предметът на процесните фактури, издадени от К. Е. Е., освен услуги по дърводобив в имотите, собственост на С.-Т. Е., включва и такива по дърводобив в имоти, собственост на други лица и на Държавно горско стопанство, за което представя като доказателства позволителни за сеч и протоколи за освидетелстване на сечище, издадени от Регионална дирекция по горите (Р.) – К. и Р. – П.. От съдържанието на спорните фактури и приемо-предавателните протоколи към тях, се претендира, че К. Е. Е. е добило и извозило следните количества трупи и целуоза: към 28.02.2013 г. – 260 куб. м.; към 31.07.2013 г. – 740 куб. м.; към 26.08.2013 г. – 430 куб. м.; към 12.09.2013 г. – 630 куб. м.; към 21.10.2013 г. – 290 куб. м.; към 26.11.2013 г. – 600 куб. м.; към 20.12.2013 г. – 500 куб. м.; към 31.01.2014 г. – 490 куб. м.; към 28.02.2014 г. – 330 куб. м.; към 31.03.2014 г. – 660 куб. м.; към 30.05.2014 г. – 630 куб. м.; към 27.06.2014 г. – 190 куб. м. и към 31.07.2014 г. – 880 куб. м. или общо за ревизираните периоди 6 630 куб. м. Според решаващия орган,

уговореното между страните по договора, не следва да се преценява само по себе си, а само в съвкупност с останалите събрани доказателства, които по категоричен начин (видно и от представените обяснения от доставчика) водят до извода, че само в изброените 4 имота, собственост на С.-Т. Е., К. Е. Е. твърди, че е извършвало услуги по дърводобив. От представените протоколи за освидетелстване на сечище е видно, че за ревизираните периоди действително отсеченото количество дървесина от изброените 4 имота е 734 куб. м., а съгласно спорните фактури, издадени от К. Е. Е. се претендира, че е 6 630 куб. м. Обстоятелството, че едва с жалбата срещу РА от повторната ревизия се навеждат нови доводи за извършена сеч от процесния доставчик и в други имоти, които не са собственост на жалбоподателя, според административния орган, недвусмислено сочи, че се цели да се оправдае невъзможната сеч както като количество, така и като вредна и непозволена практика при сеч на горски масиви. Представените с жалбата доказателства са приети за неотнормими към така сключения договор с доставчика, тъй като противоречат на събраните в хода на ревизията доказателства. С оглед на изложеното решаващия орган достигнал до извод, че доколкото протоколите за освидетелстване на сечище са издадени към 03.02.2014г., следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит само по фактури № 209/31.01.2014г., №210/31.01.2014 г. и №220/28.02.2014г., издадени от К. Е. Е. през данъчни периоди м. 01.2014г. и м. 02.2014г., съответно в тази част отменил РА, а в останалата го потвърдил.

Тези изводи напълно се споделят от настоящата съдебна инстанция. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. За установяването на доставката и реалното ѝ осъществяване следва да се анализират резултатите при получателя и по-конкретно, ако се касае за доставка на стока, да са налице данни за това, че той е разполагал със стоката и след това се е разпоредил с нея /чрез продажбата ѝ или чрез влагането ѝ в производствен процес/, ако се касае за услуга, следва да се удостовери получаването на резултата от нея и използването му след това за осъществяване на последващи облагаеми доставки или във връзка с икономическата дейност на лицето. По отношение на доказването на реалността на доставките свързани с отсичане, извозване, рампиране и измерване на маркирана дървесина следва да се представят документи, които се изискват от нормите на специалния закон – Закона за горите (ЗГ), Правилника за прилагането му, Наредба № 8/05.08.2011г., а именно - превозни билети за всяко транспортно средство и позволителни за сеч, приемо-предавателни протоколи за предаване на дървесината, наличие на техника и оборудване. Действително по делото се установява наличието на необходимите документи: Протоколи за освидетелстване на сечища, Позволителни за сеч, К. – описи за извършено маркиране, Технологични планове за добив на дървесина, относими към дейността сеч и добив на дървесина, но не и към процесните доставки осъществени и фактурирани от К. Е. Е. на С.-Т. Е.. Също така според Договор за добив на дървесина от 10.02.2013г., сключен между С. - Т. Е. – възложител и - К. Е. Е. – изпълнител,

възложителят възлага, а изпълнителят се задължава срещу възнаграждение да отсече, извози, рампира и измери маркирана дървесина, както и при необходимост да изгражда и/или поддържа извозните пътища в имотите собственост на С. - Т. Е., в които извършва дърводобив. Цената се заплаща за реално добита дървесина след приемане на работата с приемателно-предавателен протокол. Разходите за транспортиране на дървесината са за сметка на изпълнителя. Разходите по товаренето, включително меренето и тегленето са за сметка на изпълнителя. Фактурите за услуги са издадени от К. Е. Е. на С. - Т. Е.. В случая обаче, както правилно е констатирал административния орган, не е доказано извършването на доставка на услуги по дърводобив и извозване на дървесина на цялото претендирано количество от 6 630 куб. м. от К. Е. Е.. Представените Протоколи за освидетелстване на сечища и Позволителни за сеч на С. – Т. Е. са неотносими към претендираните доставки, тъй като за тях не е доказано реалното им извършване от издателя на фактурите К. Е. Е., по които се претендира право на данъчен кредит. От ССЧЕ се установява, че фактурите, издадени от К. Е. Е. на С. – Т. Е. са включени в дневниците за продажбите, респективно в СД за ДДС на К. Е. Е. за съответните данъчни периоди. В периода от м.02.2013г. до м.07.2014г., в който са издадени фактури на С.-Т. Е., К. Е. Е. е разполагало с до 24 лица по трудови правоотношения, с различна продължителност на сключените с лицата трудови договори, в т.ч. на длъжност общ работник 22 лица, шофьор тежкотоварен автомобил 2 лица, не са налични данни за подадени справки от К. Е. Е. по чл. 73 от ЗДДФЛ, които да касаят изплащане на суми на лица по извънтрудови правоотношения 2013, 2014г. От заключението е видно, че за процесния период С. – Т. Е. разполага с каналокопатели 2 бр. и лебедка, товарен автомобил М. и товарен автомобил З.. По данни от делото, е видимо фактуриране на 5 бр. резачки за дърва по фактура, издадена от К. Е. Е. на С. – Т. Е., за които обаче има издадено кредитно известие за пълната стойност по фактурата, което означава че сделката не е осъществена. От К. Е. Е. не са представени изисканите документи, удостоверяващи извършено плащане по фактурите, лица осъществили услугите, място и дата на извършването им, начин на калкулиране на цената, ведомости за заплати. Предмет на част от фактурите е „Осигуряване на общи работници по дърводобив - по договор“ и „Общи работници по дърводобив“, а останалите „по договор“. При наличието на гореизброената техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на договорените дейности, логически и технологично не биха могли да изпълнят цялото претендирано количество от 6 630 куб. м. Освен това, представените по делото позволителни за сеч и протоколи за освидетелстване на сечище по никакъв начин не обвързват доставките по издадените спорни фактури от К. Е. Е. на С. – Т. Е.. В този смисъл по делото остана недоказана връзката на представените от жалбоподателя документи с фактурираните от К. Е. Е. услуги за цялото претендирано количество от 6 630 куб. м., поради което съдът приема жалбата по отношение на тези доставки за неоснователна. По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от А. Е. през данъчните периоди от м. 10.2014 г. до м. 01.2015 г. в хода на ревизията е констатирано следното: 5 от процесните

фактури са с предмет на доставките „по договор“, а един от тях – с предмет „по договор за услуги в горското“. Издадените на С.-Т. Е. фактури през м. 10.2014 г. и м. 11.2014 г. са включени в дневника за продажби на А. Е. през м. 11.2014 г., а издадените през м. 12.2014 г. и м. 01.2015 г. фактури – в дневника за продажби на А. Е. през м. 03.2015 г. А. Е. е deregистрирано при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, считано от 16.10.2015 г. В хода на ревизията от доставчика са представени 18 граждански договора, сключени с физически лица за извършване на дърводобив с приложени разходни касови ордери към тях. При предходна ревизия, приобщена към настоящата ревизия с Протокол №1074725/22.06.2016 г., от ревизиращите са изпратени искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица до физическите лица, за които е посочено, че са работили в изпълнение на представените граждански договори. От С.-Т. Е. са представени книга за проведен инструктаж по безопасност на труда, правилник за организиране на видовете инструктаж и 16 служебни бележки, удостоверяващи, че на наетите по граждански договори от А. Е. лица, е проведен начален инструктаж по безопасност и здраве при работа на обект: имот на С.-Т. Е., [населено място]. Не са представени документи, удостоверяващи извършено плащане по процесните фактури. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че А. Е. не е подавало справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи на лица по извънтрудови правоотношения през 2014г. и 2015г., независимо от представените граждански договори. С. по възнагражденията, съгласно представените разходни касови ордери, е констатирано, че лицата не са работили повече от месец, а съгласно представените приемо-предавателни протоколи към спорните фактури, С.-Т. Е. е приело от А. Е. трупи и целуоза общо през 2014 г. – 3 810 куб. м., а през 2015 г. – 1 900 куб. м.

До ревизираното дружество са изготвени и изпратени две ИПДПОЗЛ с изрично изброени документи, които следва да се представят в изпълнение на дадените указания в Решение №11/07.01.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С.. ИПДПОЗЛ са връчени по електронен път, но в отговор не са представени изисканите документи, предвид което на основание чл. 37, ал. 4 от ДОПК, органите по приходите са приели, че те не съществуват.

При така установените факти, с РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 105 800,00 лв. по 6 фактури за доставка на услуги по дърводобив, издадени от А. Е. за данъчните периоди от м. 10.2014 г. до м. 01.2015 г.

При оспорването по административен ред с жалбата се навежда аргумента, че процесните фактури обективират извършени услуги по дърводобив в землището на [община]-с. З., [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място] извор, [населено място], както и в землището на [община], в подкрепа на което представя позволителни за сеч и протоколи за освидетелстване на сечище за всички посочени обекти. Съгласно представените протоколи към процесните фактури, А. Е. е добило и извозило следните количества дървесина: към 08.10.2014 г. – 1 800 куб. м.; към 13.11.2014 г. – 610 куб. м.; към 17.12.2014 г. – 1 400 куб. м.; към 07.01.2015 г. – 900 куб. м.; към 12.01.2015 г. – 380 куб. м. и към 20.01.2015 г. – 620 куб. м.

или общо 5 710 куб. м., което е и претендираното от С.-Т. Е.. Съгласно чл. 1.1. от сключения между страните договор, С.-Т. Е., в качеството на възложител, възлага на А. Е., в качеството на изпълнител да отсече, извози, рампира и измери маркираната дървесина, както и при необходимост да изгражда и/или поддържа извозните пътища в имотите, собственост на С.-Т. Е.. От представената книга за инструктаж обаче е видно че въпросните 16 лица, наети на граждански договори, са инструктирани за работа на обект в отдел 33, [населено място], [община]. Същото се потвърждава и от дадените от тях в предходното ревизионно производство обяснения. Обектът в отдел 33 в землището на [населено място] са общински гори, видно от сключен договор за продажба на стоящата дървесина на корен между С.-Т. Е. и Държавно горско стопанство – Б.. От представените с жалбата и от Д. - Б. позволителни за сеч и протоколи за освидетелстване на сечище (след 01.10.2014 г. – датата на сключване на договора с А. Е., която дата в случая е релевантна) действително добитото количество дървесина е само 1 837 куб. м. Според решаващия орган, доколкото протоколите за освидетелстване на сечище за обект 33 са издадени към 08.01.2015 г. (и един от тях към 26.02.2015 г. със срок за провеждане на сечта от 12.01.2015 г. до 30.06.2015 г.) с отразеното действително добито количество дървесина общо 1 837 куб. м., следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит само по фактури №637/07.01.2015 г., №650/12.01.2015 г. и №678/20.01.2015 г., поради което РА е отменен в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 36 000,00 лв. по фактурите, издадени от А. Е. през данъчен период м. 01.2015 г. и потвърден в оспорената част на непризнато право на данъчен кредит за данъчните периоди от м. 10.2014 г. до м. 12.2014 г.

От експертното заключение се установява, че фактурите, издадени от А. Е. на С. - Т. Е. са включени в дневниците за покупките, респективно в СД за ДДС на С. - Т. Е. за съответните данъчни периоди, респективно и в дневниците за продажби и в СД за ДДС на А. Е. за съответните данъчни периоди. Според Договор за добив на дървесина от 01.10.2014г., сключен между С. - Т. Е. – възложител и А. Е. – изпълнител, възложителят възлага, а изпълнителят се задължава срещу възнаграждение да отсече, извози, рампира и измери маркирана дървесина, както и при необходимост да изгражда и/или поддържа извозните пътища в имотите собственост на С. - Т. Е., в които извършва дърводобив. В. възлага, а изпълнителят се задължава срещу възнаграждение да осигури общи работници за извършване на дърводобив. Видно от заключението обаче, в периода от 01.10.2014г. до 31.12.2014г., в който са издадени фактури на С. - Т. Е., А. Е. не е разполагало с персонал по трудови правоотношения. Няма данни за действащи трудови договори за този период, видно от Справка актуално състояние на трудови договори и Справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от КТ, представени от ТД на НАП по делото. Приложените копия на 18 бр. граждански договори за възложена работа (дейност) от А. Е., за които „Няма данни за подадени справки от А. Е. по чл. 73 от ЗДДФЛ” за 2014г., за изплащане на суми на лица по извънтрудови правоотношения. Съгласно ССЧЕ гражданските договори са от м.09.2014г., а РКО за платени суми от м.02.2015г.

По делото се съдържа Договор за доставка на материали и превоз от

25.05.2014г., сключен между А. Е. – възложител и ВДФ Б. Е. – изпълнител. С него се уреждат взаимоотношенията между възложителя и изпълнителя при осигуряването на материали и извършването на превози по шосе на територията на Б. с товарен автомобил И. 440 ЕТ – седлови влекач с рег. [рег.номер на МПС] , собственост на ВДФ Б. Е. и шофьор Ю. Д. С.. Приложено е по делото копие на Свидетелство за регистрация на седлови влекач С. на ВДФ Б. Е.. Издадените две фактури за услуги са с неясен предмет на услугата-„Извършена услуга съгласно договор“, което не позволява преценка за относимостта им към процесните доставки. С оглед горепосочените данни и след анализ на събраните по делото доказателства съдът намира изводите на решаващия орган по отношение на процесните фактури, издадени от А. Е. за правилни и законосъобразни, съответстващи на доказателствата по делото.

Според НА № 142 от 22.04.2013г., том I, рег. № 1556, дело № 133, С. - Т. Е. закупува недвижим имот в землището на [населено място], общ. Б., обл. П., местност Т., широколистна гора – поземлен имот № 102003, с площ 28800 кв.м., за сума 3500 лв. С НА № 79 от 14.03.2013г., том I, рег. № 1059, дело № 76, С. – Т. Е. закупува недвижим имот в землището на [населено място], общ. Б., обл. П., местност Т., широколистна гора – имот с № 102005, площ 23600 кв.м., № 102069, площ 4200 кв.м., № 102028 площ 34600 кв.м. общо за сума 9000 лв. С НА № 87 от 16.09.2015г., том III, рег. № 3298, дело № 219, С.–Т. Е. продава посочените по-горе поземлени имоти–широколистни гори в землището на [населено място], общ. Б., обл. П., м-ст Т., за сума 36700 лв. Видно от Оборотната ведомост и инвентарна книга на С. - Т. Е., в състава на дълготрайните материални активи (Д.) е и актив земи (терени). Заведени са в с/ка 201 „Земи (терени)“ в оборотната ведомост за 2013г. и статия „Земи“ в раздела за Д. на Актива на Счетоводния баланс, в състава на ГФО към Г. по чл. 92 от ЗКПО за 2013г. В Оборотната ведомост и СБ за 2014г. те са отписани - обстоятелство относимо към издадените от А. Е. фактури, компрометиращи извършените договорни дейности.

Следва да се отбележи, че с договори за продажба на стояща дървесина на корен от 2013г. и 2014г., продавачът се задължава да прехвърли на купувача собствеността върху дървесина от посочени във всеки от договорите обект, подобект, землище на населено място, а купувачът се задължава да заплати предложената от него цена и да транспортира дървесината. Договорено е във всеки от договорите общо количество дървесина за целия срок на договора. Насажденията включени в обекта се предават на спечелилия процедурата с издаване на разрешително за сеч и изготвяне на предавателно – приемате-лен протокол. В Договор за товарене, транспортиране и разтоварване на дървесина № 19/19.03.2014г., според който възложителят Териториално поделение „Държавно горско стопанство – Б.“, териториално поделение на Югозападно държавно предприятие възлага, а изпълнителят С. - Т. Е., последният се задължава срещу възнаграждение да извършва товарене на превозни количества добита дървесина от временни складове, транспортиране и разтоварване на дървесината върху превозно средство на асфалтов път. Посочени са в договора обект, подобект, землище на населено място, общо количество дървесина за целия срок на договора. Описаното в договорите касае взаимоотношения между страните по договора, като

изпълнението на договорните задължения от С. - Т. Е. не обвързва неговите доставчици, което не се и доказва по делото.

Както в ревизионното производство, така и пред настоящата инстанция не са представени доказателства какви ресурси са разходвани от доставчика, за да обезпечи изпълнението на услугата. В случая, за да установят реалността на документираната доставка, с оглед разпоредбата на чл. 37, ал. 1 от ДОПК, вменяваща задължение на органите по приходите да събират служебно доказателства, от ревизиращия екип е инициирана насрещна проверка на доставчика. Ревизиращите органи са анализирали наличната информация и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което се е формирало становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като липсват безспорни доказателства за реалното осъществяване на документираната с тях доставка именно от посочения доставчик. Настоящата инстанция споделя така формирания извод, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизионното производство доказателства не позволява да бъде прието, че издадените от А. Е. фактури документират реално извършена доставка на услуга.

Реалното извършване на една доставка на стока и услуга е положителен факт от действителността, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените сделки. Липсата на такива, съответно може да обоснове извода на липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи не доказват по безспорен начин извършването на реални доставки и услуги, като предпоставка за възникването на правото на данъчен кредит. Съобразно константната практика на ВАС, доказателствата за реално осъществяване на доставката на услуга могат да бъдат разделени условно на две групи: в първата група са доказателствата, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката – материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, а във втората група - доказателствата, сочещи на прякото ѝ реализиране – протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки и др. Следва да се посочи, че по аргумент от чл.154 от ГПК в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо за себе си изгодни правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки.

С оглед приетата по делото ССЧЕ, съдът е длъжен да отбележи, че правилното счетоводно отразяване на процесните фактури при жалбоподателя не е достатъчно, за да се направи извод за действително осъществена стопанска операция - доставка на стока по чл.6 от ЗДДС и възникнало данъчно събитие. Наличието на осчетоводяване на процесните фактури е ирелевантно за извършване на преценка, касаеща реалността на доставките. Както притежаването, така и редовното осчетоводяване на

фактурите, вкл. и отразяването в дневниците за продажби, не е достатъчно да обоснове фактическо извършване на отразените в тях стопански операции. Във връзка с това, следва да се отбележи, че в т.13 от Решение по дело С-342/87, С. е приел, че упражняването правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими.

След преценка на доказателствата в тяхната съвкупност съдът приема, че не е доказана реалност на доставките/услугите по спорните фактури по отношение на извършените от К. Е. Е. и А. Е. услуги. Основната икономическа дейност на жалбоподателя е търговията с дървесина, видно и от Удостоверение №4664/14.01.2013г., издадено от Изпълнителна агенция по горите (И.) към Министерство на земеделието и храните, съгласно което С.-Т. Е. е регистрирано в публичния регистър на юридически лица за упражняване на лесовъдска практика за стопанисване на горски територии и добив на дървесина, т.е. той е запознат с условията и изискванията за добив на дървесина.

При липса на доказателства за реалност на доставката, неправилно би било съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Н. факт е неосъществен факт. Когато не е установено по ясен и безспорен начин, както че доставчикът е бил в състояние да изпълни посочената във фактурата доставка, така и че получателят по фактурата реално е получил резултат от услуга, който е използван в икономическата му дейност, то не може да и да се признае, че между двете страни по фактурата е осъществена доставка, по смисъла на ЗДДС, представляваща основание за възникване на право на данъчен кредит. Липсват доказателства за това, че издателят на фактурата е бил във възможност да изпълни посочената услуга, съответно, че резултат от такава услуга е бил престиран на жалбоподателя, като получател по фактурата.

Позоваването на практика на С. от жалбоподателя не променя извода, че процесните доставки са нереални. В своите решения и С. приема, че за да се упражни правото на данъчен кредит от получателя по доставките, следва да се установи безспорно реалното им осъществяване. Практиката на С. като източник на правото дава принципно тълкуване на нормите на Директивата, но директното ѝ прилагане по конкретен казус може да се извърши само ако фактите по главното производство по конкретното дело пред С. и това пред националния съд са идентични или сходни. В тази връзка, цитирането само на отделни пасажи от решения на С., без да се държи сметка за различието на фактите по производствата, е неправилно. Следва да се посочи, че и в решенията на С. по дела С-78/12, С-285/11, С-273/11, С-643/11 и др. се приема, че е необходимо установяване от лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката на стока или услуга, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик.

По изложените съображения, съдът намира че РА в оспорената част е

издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода от делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 098, 22 лева, съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1, във връзка с чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 16-ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на С.-Т. Е., ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22002216000500-091-001 от 10.10.2016 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и В. Б. Л. – ръководител на ревизията, в частта му, потвърдена с решение № 2230 от 19.12.2016г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място].

ОСЪЖДА С.-Т. Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 10, представлявано от управителя Л. Л. Т. да плати на Национална агенция за приходите сумата от 5 098, 22 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

Съдия: