

РЕШЕНИЕ

№ 2061

гр. София, 15.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 05.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **7359** по описа за **2019** 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/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221318002699-091-001 от 01.02.2019 г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Х. Н. А. на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП [населено място] – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 723 от 25.04.2019 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ на НАП/.

С жалбата се оспорва ревизионния акт, в частта, в която е потвърден с Решение № 723 от 25.04.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, за установени задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 19 293,33 лв., със съответните лихви за забава в размер на 5 198.68 лв., за данъчни периоди: от м. септември 2014 г. до м.ноември 2014 г., м. април 2015 г., м. май 2015 г., м. юли 2015 г., м. август 2015 г., от м. май 2016 г. до м. юли 2016 г. и от м. ноември 2017 г. до м. януари 2018 г. по издадени фактури от [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; „К. С. С.“, ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК], поради

непризнато право на данъчен кредит за доставки на услуги и стоки на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 вр. чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС.

Релевирани са доводи, че РА, в оспорената част, в която е отказано право на данъчен кредит, е неправилен, незаконосъобразен, немотивиран и издаден в нарушение на материалноправните и процесуалноправни норми. Твърди се, че процесните доставки са реално осъществени, както и че органите по приходите са извършили непълен анализ на представените от дружеството-жалбоподател доказателства. Излагат се съображения, че спорните доставки са изпълнени съгласно всички изисквания на разпоредбите на чл. 69 – чл. 72 от ЗДДС за възникване и упражняване право на данъчен кредит. Позовава се на практиката на СЕС.

Жалбоподателят, редовно уведомен, не изпраща представител. С писмена молба моли съда да отмени РА в потвърдената част с решението на Директор на Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ на НАП. Претендира сторените по делото разноски по представен списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП -С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт Г., излага становище за неоснователност на жалбата, моли съда да я остави без уважение и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП - С. следващото му юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директора на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя по електронен път на 02.05.2019 г. /л. 62/. Жалбата е подадена чрез административния орган до съда с вх. № 53-04-531/13.05.2019 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221318002699-020-001 от 10.05.2018 г. /л.70/, издадена от Е. М. С., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП, е възложена ревизия на жалбоподателя за задължения за Данък върху добавената стойност за данъчен период от 10.09.2014 г. до 31.01.2018 г.

Заповедта за възлагане на ревизия е връчена по електронен път на ревизираното дружество на 21.05.2019 г., видно от приложеното известие за доставяне /л.71/, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта.

За ревизиращи органи са определени Х. Н. А., на длъжност главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и К. Г. П., на длъжност старши инспектор по приходите. Органът по възлагането е упълномощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП [населено място] /л.63-65/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221318002699-020-002/16.08.2018 г. и ЗИЗВР № Р-22221318002699-020-003/19.09.2018 г., връчени по електронен път на ревизираното дружество по електронен път на 16.08.2018 г. и 04.10.2018 г. /л.66-67, 68-69/, като е определен срок за извършване на ревизията до 21.10.2018 г.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221318002699-092-001 е изготвен на 13.12.2018 г. и е връчен лично на ревизираното лице по електронен път на 06.01.2019 г. /л.94/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното дружество не е подадено възражение срещу съставения РД.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221318002699-091-001/01.02.2019 г. е издаден на 01.02.2019 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 13.02.2019 г. /л.100/. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството са установени задължения по ЗДДС, които произтичат от непризнато право на данъчен кредит в размери и за следният период: за данъчен период от 10.09.2014 г. до 31.01.2018 г. ДДС в общ размер за внасяне 31 271.43 лв. /главница и законната лихва върху главницата/.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до директора на Дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-1933/21.02.2019 г. по регистъра на ТД на НАП [населено място], като със същата РА е оспорен по отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по отношение на доставките, извършени от [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; „К. С. С.“, ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК] – главница в размер на 19 293.33 лв., ведно с лихви за забава в размер на 5 198.68 лв.

С Решение № 723/25.04.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], оспорената част от ревизионния акт е потвърден.

При ревизията е установено, че основната дейност на [фирма] през ревизирания период е била свързана с полагане на пътна маркировка на пътища, паркинги, бензиностанции и други обекти. Установено е още, че същото е вписано в Търговски регистър към Агенция по вписванията на 07.03.2014 г, а е регистрирано по ЗДДС, считано от 10.09.2014 г., като от 21.12.2016 г. е въвело в експлоатация електронен касов апарат с фискална памет. В хода на ревизията е установено още, че ревизираното дружество разполага с пет наети лица на трудови правоотношения на длъжности: „шофьор на товарен автомобил“, „оператор на пътно-маркировъчни машини“, „оператор на пътно-строителни машини“, „работник поддръжка пътища“ и

„куриер“, както и че притежава товарен автомобил марка „И. 35Ц17“ с рег. [рег.номер на МПС] и маркировъчна машина „Line L. 250SPS“.

Ревизираното лице е било получател по доставки на доставка на материали и консумативи от други регистрирани лица, сред които са доставчиците [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; „К. С. С.“, ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК].

Ревизията е отказала право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 3 104.67 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди м. септември 2014 г., м. октомври 2014 г. и м. ноември 2014 г. по следните фактури, издадени от С.“ Е., ЕИК:[ЕИК]:

1.1. Фактура № [ЕГН] от 30.09.2014 г., с предмет: „Материали за пътна маркировка – по опис“ /П..2/;

1.2. Фактура № [ЕГН] от 29.10.2014 г., с предмет: „Рекламни материали“ /П..2/;

1.3. Фактура № [ЕГН] от 03.11.2014 г., с предмет: „Материали за пътна маркировка – по опис“ /П..2/.

При извършената на доставчика [фирма], насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с услугите, което му е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания 14-дневен срок от връчването, не са представените изискваните документи и писмени обяснения от дружеството-доставчик.

Във връзка с възложената проверка на дружеството-доставчик, от страна на органите по приходите е направена справка в информационната система ВАТ НАП – офис М., при която е установено, че спорните фактури са отразени в дневниците за продажби за м. септември 2014 г. до м. ноември 2014 г. и СД по ЗДДС с посочен получател – ревизираното дружество.

От страна на ревизираното дружество [фирма] в хода на ревизията и във връзка с връчено ИПДПОЗЛ № Р-22221318002699-040-001 от 17.05.2018 г. и ИПДПОЗЛ № Р-22221318002699-040-002 от 11.07.2018 г. /П.. 1 и 2/, са предоставени следните писмени доказателства:

- копие на Фактура № [ЕГН] от 30.09.2014 г., с предмет: „Материали за пътна маркировка – по опис“, с приложен към нея касов бон от ЕКАФП № ДУ377663 и № ФП 36509755, издаден на 05.11.2014 г. за сумата в размер на 13 980.00 лв. Към спорната фактура е представен съставен и подписан между представители на дружеството-доставчик и ревизираното лице Протокол образец 19 № 1/30.09.2014 г. за продажба на материали: бяла акрилна боя – 40 000 кг.; стъклени перли – 6 970 кг. и разредител – 100 кг, с посочена обща стойност на материалите - предмет на доставката;

- копие на Фактура № [ЕГН] от 29.10.2014 г., с предмет: „Рекламни материали“, с приложен към нея касов бон от ЕКАФП № ДУ377663 и № ФП 36509755, издаден на 12.11.2014 г. за сумата в размер на 3 600.00 лв. Към спорната фактура е представен съставен и подписан между представители на дружеството-доставчик и ревизираното лице Протокол образец 19 № 1/29.10.2014 г. за продажба на реклами материали:

- календари – 200 бр. и стикери – 1 800 бр., с посочена обща стойност на материалите;
- копие на Фактура № [ЕГН] от 03.11.2014 г., с предмет: „Материали за пътна маркировка – по опис“, с приложен към нея касов бон от ЕКАФП № DY377663 и № ФП 36509755, издаден на 10.12.2014 г. за сумата в размер на 1 824.00 лв. Към спорната фактура е представен съставен и подписан между представители на дружеството-доставчик и ревизираното лице Протокол образец 19 № 1/03.11.2014 г. за продажба на материали: бяла акрилна боя-760 кг. , с посочена обща стойност на материалите предмет на доставката;
 - справка в табличен вид за закупени и вложени материали при извършени дейности по полагане на пътна маркировка. В същата се съдържат данни за доставчик, вид материал, количество, възложител, квадратура на положена маркировка, № на издадена фактура и дата на плащане на фактурата;
 - фактури, издадени от [фирма] на получателите по доставки, посочени в представената от ревизираното дружество справка, протоколи за вложени материали към тях, както и извлечения от сметка: [банкова сметка] в ТБ „А. България“ за получени по фактурите плащания;
 - описания и разходни норми за материалите, влагани при извършване на маркировката.

От страна на органите по приходите в хода на ревизията е прието, че така представените писмени доказателства не удостоверяват реалност на спорните доставки. Посочено, че това следва пряко от обстоятелството, че дружеството-доставчик не представя никакви доказателства за документирането на спорните доставки, не е установено дали същите са отразени в неговото счетоводство, предвид неосигурения до него достъп. При проверката е констатирано, че в Дневниците за покупки на дружеството-доставчик за периодите м. 09, 10 и 11/2014 г. е посочен един доставчик – [фирма], ЕИК:[ЕИК], с посочен предмет на доставките: „стоки“ и „материали“. Ревизиращите са установили, че издадените от предходния доставчик на [фирма] -В.“ Е., фактури не са декларирани в дневниците за продажби на [фирма]. В тази връзка от страна на органите по приходите е прието, че [фирма] не е разполагало със стоки и материали, които да са обект на продажба на [фирма], и следователно [фирма] не е разполагало със стоките, предмет на процесните доставки. Посочено е още, че не са представени доказателства за стопанисван от дружеството-доставчик търговски обект, липсват представени транспортни документи, удостоверяващи как е извършено превозването на процесните стоки. В хода на ревизията е констатирано, че приложените копия на издадени фискални касови бонове от ЕКАФП № DY377663 и № ФП 36509755, са с дати по-късни от датите на издаване на фактурите, както и че в ИС на НАП се съдържат данни за дистанционно отчетени обороти от посоченото фискално устройство. От страна на органите по приходите е установено още, че към датите на издаване на спорните фактури, дружеството-доставчик не е разполагало с кадрова и техническа обезпеченост, за да осъществи документираните доставки, поради липсата на представени в тази насока доказателства – назначени по трудово правоотношение лица, респективно наличие на активи /търговски обекти, в които са съхранявани стоките, предмет на спорните доставки, както и транспортни средства за тяхното превозване, както и че в периода на издаване на фактурите, доставчикът не декларирал получени доставки на транспортни услуги/.

С оглед на изложеното, органите по приходите са приели, че липсват категорични и безспорни доказателства, удостоверяващи реалността на спорните доставки.

2. В размер на 6 901.96 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди м. декември 2014 г., м. март 2015 г., м. май 2015 г., м. юли 2015 г. и м. август 2015 г. по следните фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК]:

2.1. Фактура № [ЕГН] от 30.12.2014 г., с предмет: „Материали по опис“ /П.. 2/, с приложено към нея Кредитно известие № [ЕГН] от 04.03.2015 г., с предмет: „Материали по опис“ /П.. 2/;

2.2. Фактура № [ЕГН] от 03.04.2015 г., с предмет: „Материали по опис“ /П.. 2/;

2.3. Фактура № [ЕГН] от 04.05.2015 г., с предмет: „Материали по опис“ /П.. 2/;

2.4. Фактура № [ЕГН] от 18.05.2015 г., с предмет: „Резервни части за бус“ /П.. 2/;

2.5. Фактура № [ЕГН] от 01.07.2015 г., с предмет: „Материали по опис“ /П.. 2/;

2.6. Фактура № [ЕГН] от 23.07.2015 г., с предмет: „Материали по опис“ /П.. 2/;

2.7. Фактура № [ЕГН] от 20.08.2015 г., с предмет: „Материали по опис“ /П.. 2/.

На доставчика [фирма], при извършената насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с услугите, което му е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като не е открит него. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите му с ИПДПОЗЛ документи, писмени обяснения и справки. От страна на органите по приходите в хода на ревизията е извършена проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че през периода от 30.12.2014 г. – 20.08.2015 г. в Дневника за продажби на [фирма] не е отразена единствено Фактура № [ЕГН] от 03.04.2015 г.

От страна на ревизираното дружество [фирма] в хода на ревизията и във връзка с връчено ИПДПОЗЛ № Р-22221318002699-040-001 от 17.05.2018 г. и ИПДПОЗЛ № Р-22221318002699-040-002 от 11.07.2018 г. /П.. 1 и 2/, са предоставени следните писмени доказателства:

- спорните фактури, с посочен предмет на доставките: „материали по опис“, респективно „резервни части за бус“ със записан начин на плащане по всички фактури „в брой“. Към фактурите са представени, издадени фискални касови бонове от ЕКАФП № ДУ377663 и № ФП 36489067.

- приемо-предавателни протоколи, към всяка една фактура, с изключение към Кредитно известие № [ЕГН] от 04.03.2015 г. и Фактура № [ЕГН] от 30.12.2014 г. В представените в хода на ревизията и административното обжалване на РА приемо-предавателни протоколи са описани различни цветове акрилна боя, стъклени перли, разредител, шприц пластик и авточасти с посочени количествени и стойностни показатели. Към Фактура № [ЕГН] от 30.12.2014 г. е представено кредитно известие № [ЕГН] от 04.03.2015 г., без посочено основание за издаването му, като е записано единствено „материали по опис“ и без приложен опис;

- справка в табличен вид за закупени и вложени материали при извършени дейности по полагане на пътна маркировка, с посочени: доставчик, вид материал, количество, възложител, квадратура на положена пътна маркировка, номер на издадена фактура и дата на плащане по фактурата;

- фактури, издадени от ревизираното дружество на получателите по доставки,

посочени в справката, протоколи за вложени материали към тях, както и извлечения по сметка [банкова сметка] в ТБ „А. България“ за получени плащания по фактурите;
- описания и разходни норми за материалите, влагани при извършени на маркировка.

По идентични аргументи, на изложените по-горе, от страна на органите по приходите в хода на ревизията е прието, че така представените писмени доказателства не удостоверяват реалност на спорните доставки. Изложени са съображения, че дневниците за покупки на дружеството-доставчик за периода от м. декември 2014 г. до м.август 2015 г. като предмет на получените доставки е вписано само: „по договор“, „услуги“, „СМР“ и „стоки“. Издадени фискални касови бонове от ЕКАФП № DY377663 и № ФП 36489067, отново са с дати по-късни от датите на издаване на фактурите, както и че за тези, приложени към Фактури № [ЕГН] от 04.05.2015 г. и № [ЕГН] от 18.05.2015 г. не се съдържат данни за дистанционно отчетени обороти от посоченото фискално устройство.

С оглед на така установеното, органите по приходите са приели, че така извършените сделки са недействителни, поради липсата на категорични и безспорни доказателства, удостоверяващи реалността на спорните доставки.

3. В размер на 1 944.92 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди м. ноември 2017 г. и м. декември 2017 г. по следните фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК]:

3.1. Фактура № [ЕГН] от 30.11.2017 г., с предмет: „Бяла акрилна боя“, /П.. 2/;

3.2. Фактура № [ЕГН] от 22.12.2017 г., с предмет: „Студен шприц пластик и стъклени перли 850Н“, /П.. 2/.

На доставчика [фирма], при извършената насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с услугите, което му е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания 14-дневен срок от връчването не са представените изискваните документи и писмени обяснения от дружеството-доставчик.

От страна на ревизираното дружество [фирма] в хода на ревизията и във връзка с връчено ИПДПОЗЛ № P-22221318002699-040-001 от 17.05.2018 г. и ИПДПОЗЛ № P-22221318002699-040-002 от 11.07.2018 г. /П.. 1 и 2/, са предоставени следните писмени доказателства:

- копия на спорните фактури, с посочени количествени измерители и единични цени, както и стойност, със записан начин на плащане „в брой“;
- издадени касови бонове от ЕКАФП № DY375987 и № ФП 36549649;
- съставени и подписани двустранни приемо-предавателни протоколи, с опис на стоките, предмет на стоките, с посочени количествени и стойностни показатели;
- справка в табличен вид за закупени и вложени материали при извършени дейности по полагане на пътна маркировка, съдържаща данни за доставчик,

вид материал, количество, възложител, квадратура на положена маркировка, номер на издадена фактура и дата на плащане по фактурата;

- фактури, издадени от ревизираното лице на получателите по доставки, посочени в справката, протоколи за вложени материали към тях, както и извлечения от сметка [банкова сметка] в ТБ „А. България“ за получени плащания по фактурите;

- описания и разходни норми за материалите, влагани при извършване на маркировка.

От страна на органите по приходите в хода на ревизията е прието, че така представените писмени доказателства не удостоверяват реалност на спорните доставки, тъй като от страна на дружеството-доставчик не са представени договори, анекси, заявки, оферти, ценови предложения, транспортни документи за осъществен превоз на стоките и материалите. В хода на ревизията от извършена проверка в информационната система на НАП, от страна на ревизиращите е констатирано, че за периода от 01.11.2017 г.-31.12.2017 г., дружеството – доставчик няма деклариран трудови договори. Прието е, че поради непредставяне на изискваните документи не се доказва дружеството-доставчик да е разполагало със стоките описани в спорните фактури. Установено е, за разлика от предходните доставчици, че издадените касови бонове носят датите на фактурите. Установено е при извършена проверка в ИС на НАП е установено, че фискалното устройство с посочените номера е регистрирано на името на дружеството-доставчик, както и че за датите на издадените фискални бонове в ИС на НАП се съдържат данни за дистанционно отчетени обороти от посоченото фискално устройство.

От страна на органите по приходите в хода на ревизията е посочено, че от страна на ревизираното дружество не са представени изискваните писмени обяснения, подкрепени с доказателства, удостоверяващи: място на съставяне на спорните фактури, кое лице, представител на дружеството-доставчик е взело участие при приемането/ предаването, изготвянето и подписването на фактурите и платежните документи, място на приемо-предаване на процесните стоки; кои лица-представители на дружествата са участвали в разплащанията, извършвани в брой, нито пък са представени първични счетоводни документи /РКО, други/, извлечения от счетоводни сметки.

С оглед на така установеното, органите по приходите са приели, че така извършените сделки са недействителни, поради липсата на категорични и безспорни доказателства, удостоверяващи реалността на спорните доставки.

4. В размер на 4 932.48 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди м. декември 2017 г. и м. януари 2018 г. по следните фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК]:

4.1. Фактура № [ЕГН] от 18.12.2017 г., с предмет: „Студен шприц пластик“, /П.. 2/;

4.2. Фактура № [ЕГН] от 22.12.2017 г., с предмет: „Акрилна бяла боя, Втвърдител VP50 и Стъклени перли 850Н“, /П.. 2/;

4.3. Фактура № [ЕГН] от 29.01.2018 г., с предмет: „Комплект за помпа N246767“, /П.. 2/.

На доставчика [фирма], при извършената насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с услугите, което му е връчено по електронен път, с определен 7-дневен срок за представяне на изисканите документи от получаване на искането. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите от него документи и писмени обяснения. От страна на органите по приходите е извършена проверка в информационния масив на НАП-офис „О.“, от която е установено, че спорните фактури, са отразени в Дневниците за продажби на дружеството-доставчик с получател – ревизираното лице.

От страна на ревизираното дружество [фирма] в хода на ревизията и във връзка с връчено ИПДПОЗЛ № P-22221318002699-040-001 от 17.05.2018 г. и ИПДПОЗЛ № P-22221318002699-040-002 от 11.07.2018 г. /П.. 1 и 2/, са предоставени следните писмени доказателства, но не и изисканите от него писмени обяснения:

- копия на спорните фактури, с описан предмет, с посочени количествени измерители и единични цени, и стойност, със записан начин на плащане: „в брой“;
- копия на издадени фискални, касови бонове от ЕКАФП № DY377192 и № ФП 36507453;
- копия на съставени двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, с описани стоките, предмет на фактурите, с посочени количествени и стойностни показатели;
- справка в табличен вид за закупени и вложени материали при извършени дейности по полагане на пътна маркировка. Справката съдържа данни за доставчик, вид материал, количество, възложител, квадратура на положена маркировка, номер на издадена фактура и дата на плащане по фактурата;
- фактури, издадени от ревизираното лице на получателите по доставки, посочени в справката, протоколи за вложени материали към тях, както и извлечения от сметка [банкова сметка] в ТБ „А. България“ за получени плащания по фактурите;
- описания и разходни норми за материалите, влагани при извършване на маркировка.

От страна на органите по приходите в хода на ревизията е прието, че така представените писмени доказателства не удостоверяват реалност на спорните доставки. Ревизиращите органи са приели, че от страна на дружеството-доставчик не са представени копия на спорните фактури, издадени към тях известия, както договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, заявки, оферти, ценови предложения, транспортни документи за осъществен превоз на стоките и материалите за прехвърляне правото на собственост или друго вещно право върху стоките, предмет на издадените фактури. От страна на органите по приходите е установено още, че към датите на издаване на спорните фактури, дружеството-доставчик не

разполага с кадрова и техническа обезпеченост, за да осъществи документираните доставки, поради липсата на представени в тази насока доказателства – назначени по трудово правоотношение лица, респективно наличие на активи /търговски обекти, в които са съхранявани стоките, предмет на спорните доставки, както и транспортни средства за тяхното превозване, както и че в периода на издаване на фактурите, доставчикът не декларирал получени доставки на транспортни услуги/. Констатирано е, че дружеството-доставчик не е подало ГДД по чл. 92 от ЗДДС за 2017 г., в която да е декларирало приходи от извършените доставки.

От страна на органите по приходите в хода на ревизията е посочено, че от страна на ревизираното дружество не са представени изисканите писмени обяснения, подкрепени с доказателства, удостоверяващи: място на съставяне на спорните фактури, кое лице, представител на дружеството-доставчик е взело участие при приемането/ предаването, изготвянето и подписването на фактурите и платежните документи, място на приемо-предаване на процесните стоки; кои лица-представители на дружествата са участвали в разплащанията, извършвани в брой, нито пък са представени първични счетоводни документи /РКО, други/, извлечения от счетоводни сметки.

В обобщение, ревизията е приела, че доставчиците не са били в състояние да извършат фактурираните доставки на услуги и стоки. Позовала се е, че от представените доказателства и от извършените насрещни проверки не се доказва наличието на материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, която е необходима за изпълнение на фактурираните доставки на стоки и услуги. Ревизиращите органи са приели, че представените документи не доказват извършвани действителни доставки на стоки и услуги по спорните фактури. Отбелязали са, че анализът на събраните доказателства указва за документално оформяне на търговски взаимоотношения, но не и за фактически развили се такива, и това обстоятелство е известно на жалбоподателя. Поради това на основание чл.68, ал.1, т.1 чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.9, и чл.25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

И на последно място, ревизиращите органи са приели, че от страна на ревизираното лице и дружеството-доставчик на доказателства не са представени доказателства, удостоверяващи търговски взаимоотношения – оферти, запитвания, договори, ценови предложения, договори с подизпълнители, в случай, че такива услуги са ползвани.

С оглед на така установеното, органите по приходите са приели, че не са налице категорични и безспорни доказателства, удостоверяващи реалността на спорните доставки, поради което са отказали право на приспадане на данъчен кредит.

5. В размер на 2 409.20 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди м. май 2016 г., м. юни 2016 г. и м.юли 2016 г. по следните

фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК]:

- 5.1. Фактура № [ЕГН] от 09.05.2016 г., с предмет: „Материали по опис“, /П.. 2/;
- 5.2. Фактура № [ЕГН] от 30.06.2016 г., с предмет: „Строителни материали“, /П.. 2/;
- 5.3. Фактура № [ЕГН] от 21.07.2016 г., с предмет: „Стока по опис“, /П.. 2/.

На доставчика [фирма], при извършената насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с услугите, което му е връчено по електронен път на декларираните от дружеството електронни адреси, с определен 7-дневен срок за представяне на изисканите документи от получаване на искането – 20.07.2018 г. На 18.07.2018 г. от страна на органите по приходите е извършено посещение на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството-доставчик. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите от него документи и писмени обяснения. От страна на ревизиращите органи е установено, че дружеството-доставчик е регистрирано по ЗДДС на 15.08.2008 г. и е дерегистрирано по ЗДДС на 11.08.2016 г. Установено е, че спорните фактури са включени в Дневниците за продажби на [фирма] за периода 01.05.2016 г.-31.07.2016 г. След проверка в системата на НАП в хода на ревизията е установено, че във [фирма] е имало четири лица, назначени на трудови договори на длъжности: „Технически ръководител водоснабдяване и канализация“, „Шофьор товарен автомобил“ и „Електротехник поддръжка на сгради“.

От страна на ревизираното дружество [фирма] в хода на ревизията и във връзка с връчено ИПДПОЗЛ № Р-22221318002699-040-001 от 17.05.2018 г. и ИПДПОЗЛ № Р-22221318002699-040-002 от 11.07.2018 г. /П.. 1 и 2/, са предоставени следните писмени доказателства:

- копия на спорните фактури, с описан предмет, с посочени количествени измерители и единични цени, и стойност, със записан начин на плащане: „в брой“;
- копия на издадени фискални касови бонове от ЕКАФП № DY335235 и № ФП 36401095;
- копия на съставени двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, с описани стоките, предмет на фактурите, с посочени количествени и стойностни показатели;
- справка в табличен вид за закупени и вложени материали при извършени дейности по полагане на пътна маркировка. Справката съдържа данни за доставчик, вид материал, количество, възложител, квадратура на положена маркировка, номер на издадена фактура и дата на плащане по фактурата;
- фактури, издадени от ревизираното лице на получателите по доставки, посочени в справката, протоколи за вложени материали към тях, както и извлечения от сметка [банкова сметка] в ТБ „А. България“ за получени плащания по фактурите;
- описания и разходни норми за материалите, влагани при извършване на маркировка.

От страна на органите по приходите в хода на ревизията е прието, че в дневниците за покупки на дружеството-доставчик за процесните данъчни периоди е установено, че като единствен доставчик на [фирма] е посочен [фирма]. Извършена е проверка и за предходен доставчик на [фирма], от която е установено, че такъв е [фирма], който пък е декларирал продажби от [фирма].

Друг аргумент за липсата на реалност на спорните доставки от страна на ревизиращите органи, е, че липсват безспорни доказателства за прехвърляне правото на собственост или друго вещно право върху стоките, предмет на издадените фактури. Прието е, че от представените от ревизираното дружество приемо-предавателни протоколи в хода на ревизията не следва извод за реалност на всяка една от доставките, тъй като липсва посочено място на извършване на доставките, не са представени доказателства за стопанисван от дружеството-доставчик търговски обект, липсват представени транспортни документи, удостоверяващи как е извършено превозването на процесните стоки. От страна на органите по приходите е установено още, че касовите бонове са издадени на дати по-късни от съставяне на фактурите, както и че за датите, които носят фискалните бонове в ИС на НАП не се съдържат данни за дистанционно отчетени обороти от горепосоченото фискално устройство.

Във връзка с всички описани по-горе констатации, е отказано право на приспадане на данъчен кредит по посочените по-горе доставки, като са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

В хода на съдебното производство бе допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице О. Х. Т., която даде заключение по отношение на редовното водене на счетоводството на жалбоподателя и доставчиците, наличие на документи, обосноваващи осчетоводените фактури – оферти, договори, приемо-предавателни протоколи, на доказателства за извършени плащания от жалбоподателя към доставчиците, както и на такива за ползване от дружеството-жалбоподател на доставките по процесните фактури в основната си дейност за последващи облагаеми доставки и как са отразени същите в счетоводството му.

Съдът ще коментира приетото и неоспорено експертно заключение в хода на съдебното производство при излагане на правните си изводи.

При така установената фактическа обстановка, съдът достигна до следните правни изводи:

Съдът установи, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

Оспореният Ревизионен акт е издаден е издаден от компетентен орган по

приходите – чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. чл. 11, ал. 1, т. 1 и ал. 3 от ДОПК вр. Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г., издадена от директора на ТД на НАП [населено място]. Обжалваният ревизионен акт е издаден и в предвидената в закона форма – чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения – такива, които съществено да са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице, актът е съобразен със закона. Съгласно трайната съдебна практика, процесуалните нарушения са от категорията на съществените такива, в случаите, които тези нарушения засягат правото на защита на участващите в производството лица, а също така и нарушения, които, ако не бяха допуснати, крайният резултат, т.е крайният акт би бил различен от постановения такъв. В настоящия случай това не е налице.

Ревизираното лице [фирма] е надлежно уведомено за ревизията, възложена със ЗВР № Р-22221318002699-020-001 от 10.05.2018 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22221318002699-020-002/16.08.2018 г. и № Р-22221318002699-020-003/19.09.2018 г., връчени по електронен път на 16.08.2018 г. и 04.10.2018 г. /л.66-69/, като на същото е предоставена възможност да представи писмени обяснения и документи, отнасящи се до обстоятелствата, подлежащи на установяване в ревизионното производство.

Съгласно разпоредбата на чл. 114, ал. 1 от ДОПК, срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. В ал. 2 на чл. 114 от ДОПК е предвидено, че ако срокът по ал. 1 се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен до два месеца със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията.

Анализът на цитираните правни норми налага извод, че от значение за ревизионното производство е датата на връчване на първоначалната заповед за възлагане на ревизия, тъй като, съгласно ал. 1 именно от тази дата започва да тече срока на ревизията.

Правните норми на чл. 117, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК изискват от административния орган да състави ревизионния доклад не по-късно от 14 дни след изтичане на срока за извършване на ревизията и той да бъде връчен тридневен срок от съставянето му. Тези разпоредби са предвидени с цел да не се продължава изкуствено и безконтролно срокът за извършване на ревизията и съставянето на актовете след нея и да се дисциплинира администрацията към бързо, точно и срочно изпълнение на задълженията си, така както тя особено стриктно изисква от данъчно задължените лица. В настоящия случай РД е следвало по закон да бъде съставен най-късно до 04.11.2018 г., като същият е съставен на 13.12.2018 г. Връчването му е станало едва на 06.01.2019 г. по електронен път, т.е много след изтичане на предвидения в закона тридневен срок за връчване, като по делото липсват доказателства дружеството да е било потърсено на по-ранна дата и да не е било открито на адреса. Това налага извод, че ревизията явно е продължила повече от установения максимален четиримесечен срок /с удължаването по

чл. 114, ал. 2 от ДОПК, извършено правомерно със ЗИЗВР по чл. 113, ал. 3 от ДОПК/, тъй като, ако датата, която е поставена като дата на съставяне на ревизионния доклад е вярна, то необяснимо е защо той е бил връчен в установения за това в закона срок.

Това нарушение на административнопроизводствените правила обаче, съдът намира за несъществено, тъй като сроковете по чл. 117, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК са инструктивни и тяхното неспазване не може да доведе до резултати, различни от констатираните в акта, а само би могло да повлече дисциплинарна отговорност на съответния служител за неспазването им. В контекста на изложеното, в случая следва да се има предвид и разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, съгласно която, съдът при обжалване на ревизионните актове е задължен да разреши материално-правния въпрос по същество. Поради това, дори и да констатира процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, съдът няма правомощието да отмени РА само на това основание, а следва да приложи материалния закон по отношение на установените по делото факти и да определи конкретния размер на данъчните задължения. Действително нормите на чл. 114, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК са императивни, но установените в тях срокове се отразяват единствено на годността на събраните след изтичането на сроковете доказателства, стига извън тях да не е променен органът – издател на акта в нарушение на посочените изисквания, което не се установява да е налице в настоящия случай.

При провеждане на ревизията са събрани допустимите и относими писмени доказателства, като от анализа на същите са направени обосновани изводи относно размера на дължимия от ревизираното лице ДДС. Анализирани са всички обстоятелства, установени от събраните доказателства, в т.ч. представените от жалбоподателя, поради което доводите на последния за допуснати съществени процесуални нарушения са неоснователни.

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 Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила. РА е издаден от лица, разполагащи с компетентност за това, спазена е нормативноизискуемата форма на РА.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕП, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство Р-22221318002699-091-001/01.02.2019 г. спрямо [фирма].

По делото е представена справка за издадени удостоверения за КЕП от доставчика на удостоверителни услуги. От същата, както и от приложените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Е. М. С. – Началник на сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП, [населено място], както че Х. Н. А. – ръководител ревизията и К. Г. П., служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕП е въведена фикция за саморъчен подпис, към датите на издаване на РД и РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид изложеното, съдът приема, че при издаването на РА не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила. Оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган, с надлежно делегирани правомощия. Властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК.

Правният спор се свежда до това налици ли са действително извършени доставки по процесните фактури. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

В закона няма легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е „неправомерно“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от

които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

1. По отношение на фактурите с предмет „материали по опис“, издадени от доставчика [фирма]:

Настоящата съдебна инстанция намира, че изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставката по **фактура № ...59/29.10.2014 г.** с предмет: „Рекламни материали“ са правилни и законосъобразни. Безспорно нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство от страна на ревизираното дружество се представиха категорични доказателства, удостоверяващи реалност на доставката. Не се представиха договори, удостоверяващи търговските взаимоотношения между двете дружества, оферти, задания относно какви точно рекламни материали са поръчани за изработка, мостри на същите, респективно използвало ли дружеството-доставчик подизпълнител за изпълнение на договорената доставка, доказателства относно транспортиране на рекламните материали, както и за чия сметка е било извършено. Наличието само на съставена фактура, респективно двустранно подписан приемо-предавателен протокол не са достатъчни, за да удостоверят реалност на спорната в случая доставка.

В тази връзка следва да се има предвид, че нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на услуги, задължение на получателя е, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит, да притежава доказателства за изпълнение на

доставките.

Относно другите две фактури -№ [ЕГН] от 30.09.2014 г., с предмет: „Материали за пътна маркировка – по опис“ и Фактура № [ЕГН] от 03.11.2014 г., с предмет: „Материали за пътна маркировка – по опис“ /П..2/., съдът намира, че от събраните в хода на ревизията доказателства, респективно от приетото по делото ССЧЕ се установява реалност на извършените доставки.

Вярно е, че в хода на ревизията от страна на дружеството-доставчик не са представени всички изискани от органите по приходите доказателства във връзка с процесните доставки. От страна на ревизираното лице са представени обаче приемо-предавателни протоколи, които са надлежно оформени, подписани от представители на двете дружества противно на доводите, изложени от ревизиращите органи, че същите са подписани от лице без представителна власт. Изложените от органите по приходите доводи за липса на реалност не са правилни, същите са формирани при необсъждане на съответните доказателства, респективно на установеното, че доставчикът е отчел макар и дистанционно обороти от фискалното устройство, от което са издадени, приложените към фактурите касови бонове. Вярно е, че касовите бонове са с дата, различна от датата на издадените фактури, но такъв е случаят и по отношение на дружествата-доставчици/ [фирма] и [фирма]/, за които е признато право на приспадане на данъчен кредит. Нещо повече, видно от доказателствата и приетото делото ССЧЕ е, че е налице и последваща реализация със стоките предмет на издадените фактури. За закупените материали от [фирма] е представена Справка за тяхното влагането при извършени последващи сделки от [фирма] за съответните клиенти, като са описани техните имена, издадени фактури, разходни норми, вложени материали, извършени разплащания, подробно посочени в експертното заключение / стр.11 и 12/. Изготвените първични счетоводни документи съдържат: наименование и № на документа с арабски цифри, дата на издаване, наименование на издателя и получателя, с ЕИК по БУЛСТАТ, посочен е предмета на стопанската операция, данъчна основа, начислен данък, обща стойност, дата на данъчно събитие, име на издателя. В повечето от Фактурите на доставчиците предметът на стопанската операция е вписан общо като „Материали по опис“ или „ Стоки по опис“, но към всяка фактура има ППП, двустранна подписан с определени стоки и материали по вид, количество и стойност. Горното обосновава извод за документална обосновааност на извършените доставки.

Следователно при така установеното, жалбата в тази част следва да бъде уважена, а РА отменен като неправилен и незаконосъобразен.

2. По отношение на фактурите с доставчик [фирма]:

Настоящият съдебен състав намира, че изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставките по отношение на следните фактури: № [ЕГН]

от 18.05.2015 г., № [ЕГН]/04.05.2015 г. и № [ЕГН]/20.08.2015 г. са правилни и законосъобразни.

По отношение на Фактура с № [ЕГН] от 18.05.2015 г., с предмет: „резервни части за бус“, съдът споделя становището на ревизиращия орган, че не се налични безспорни доказателства, удостоверяващи реалността на извършената доставка. Само въз основа на приложения към същата приемо-предавателен протокол не може да се направи категоричен извод за реалност. Липсват представени документи, удостоверяващи производител и вносител на резервните части за МПС, за какъв модел, марка МПС са били предназначени същите, гаранционен срок, как и кога са вложени и дали в автомобил, притежаван от ревизираното дружество. Липсват оферти, заявки, договор за доставка на съответните авточасти, каталожни номера и прочие. От съществено значение също е и обстоятелството, че за приложения към спорната фактура издаден касов бон в ИС на НАП не се съдържат данни за дистанционно отчетени обороти от фискалното устройство, регистрирано на името на дружеството-доставчик. В тази връзка, съдът не кредитира ССЧЕ по отношение на изложените изводи за наличие на документална обосновааност на спорната доставка. Това, че според ССЧЕ, резервните части са били използвани за закупен от дружеството бус, марка „I. 35C17 D.“, Шаси: ZCF35C1005603344, по фактура, издадена от [фирма] във връзка със сключен договор за покупко-продажба на МПС. Но това не доказва по безспорен начин, че именно резервните части, предмет на спорната доставка са били действително използвани за горепосоченото МПС.

При липсата на такива доказателства не може да се приеме, че е налице реалност на спорната доставка. В тази връзка и предвид установеното, жалбата в тази част следва да бъде отхвърлена като неоснователна, а РА потвърден като правилен и законосъобразен.

По отношение на Фактури № [ЕГН]/04.05.2015 г. и № [ЕГН]/20.08.2015 г., съдът намира, че от доказателствата, представени в хода на ревизията, респ. и от ССЧЕ не се установява по безспорен начин реалност на спорните доставки. Вярно е, че и по отношение и на двете фактури са приложени съставени двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи предаване на материали, свързани с извършваната от ревизираното дружество дейност, но от същите не е достатъчно да се направи извод за реалност на доставка. Безспорно установено е в хода на ревизията, че по отношение на фактура № [ЕГН]/04.05.2015 г. от страна на дружеството-доставчик не са отчетени дистанционно обороти в ИС на НАП от фискалното устройство на дружеството – доставчик. Това е обстоятелство от съществено значение във връзка с доказване на отчитане на приходи от страна на доставчика във връзка с извършената продажба на стоки. По отношение на другата фактура от дата 20.08.2015 г., също с предмет „материали по опис“, следва да се има предвид, че съгласно ССЧЕ, към същата липсва издаден касов бон от фискалното устройство на дружеството-доставчик, както и че същата дори не е платена. На практика

това води до извод първо за липса на отчетени приходи от страна на дружеството-доставчик, респективно на липса на отчетени разходи от страна на ревизираното дружество.

По-конкретно, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукцията. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка (по стария ЗДДС), е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен.

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно нормата на чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството (ЗСч). По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

При така изложеното и установеното, настоящият съдебен състав, намира, че жалбата и в тази и част следва да бъде отхвърлена като неоснователна, а обжалван РА потвърден като правилен и законосъобразен.

Относно останалите фактури, с предмет: „материали по опис“, съдът намира, че с оглед на събраните в хода на ревизията доказателства, респективно и с оглед приетото по делото ССЧЕ, се установява реалност на спорните доставки.

По отношение на фактура № 1.08/30.12.2014 г., сторнирана с КИ № 1.45/04.03.2015 г., съдът намира, изводите на органите по приходите за незаконосъобразни. По своята същност кредитното известие е първичен счетоводен документ, с който се намалява данъчната основа на доставка или се нулира данъчната основа при развалянето на доставка, за която е вече е издадена фактура, какъвто е и настоящия случай. Основанието за издаване на кредитно известие възниква в определени случаи: при разваляне на сделка за доставка, за която търговецът вече е издал търговска фактура на клиента; за да се поправи грешка във вече издадена фактура, с която клиентът погрешно е бил задължен да плати по-висока стойност за договорената доставка; за да се направи търговска отстъпка от страна на търговеца, като се намали стойността на данъчната основа, която клиентът трябва да плати за вече фактурирани стоки или услуги или за да бъде обезщетен клиентът за получени некачествени стоки или услуги, за които той е получил фактура, но които той е отказал или върнал.

Независимо от причината за издаване на кредитното известие, абсолютно необходимо условие за неговото издаване е наличието на предходно издадена фактура, чиято данъчна основа се намалява чрез съответното кредитно известие. Оттук следва, че стойността на кредитното известие трябва да е по-малка или равна на стойността на фактурата, към която се издава, но в никакъв случай не може да я превишава. Ако кредитното известие се издава към повече от една фактура, което също е практика, то неговата стойност не може да надвишава сбора от стойностите на тези фактури. Кредитното известие по своята същност е документ, който притежава всички реквизити на фактурата, като номер, дата на издаване, издател и получател, стойност, данъчна информация (най-често касаеща размера на данъка, който трябва да бъде възстановен на купувача, ако той е платил такъв за доставената стока или услуга) и т.н. Това, което отличава кредитното известие от обикновената търговска фактура, е че кредитното известие задължително посочва номера и датата на търговската фактура, чиято данъчна основа то намалява, и основанието за неговото издаване. Търговецът, който издава кредитно известие, трябва да осчетоводи кредитното известие като приспадне от месечния си резултат стойността на кредитното известие, което е издал, т.е. издателят на кредитното известие го осчетоводява с отрицателен знак минус (-). Получателят на кредитното известие, от своя страна, трябва да осчетоводи кредитното известие, което увеличава месечния резултат с неговата стойност, но получателят също осчетоводява кредитното известие с отрицателен знак минус (-). И в двата случая кредитните известия се осчетоводяват в данъчния период, в който са издадени.

Видно от издаденото КИ № 1.45/04.03.2015 г., в същото изрично е посочен номерът на фактурата, датата на нейното издаване, получател и стойност. Това са задължителните реквизити на кредитното известие. От друга страна, не е задължително да се посочва причината за разваляне на сделката между страните, след като дружеството-доставчик е издало въпросното кредитно

известие, това води до единствения извод за разваляне на търговска сделка.

Относно останалите фактури, съдът намира, че същите отразяват реално извършени доставки, към същите са представени двустранно съставен приемо-предавателни протоколи, подписани от представители на двете дружества. Представени са и издадени фискални касови бонове, за които не е установено в ИС на НАП да не се съдържат данни за дистанционно отчетени обороти от фискалното устройство, регистрирано на името на дружеството-доставчик. Аналогични са изводите на съда за наличие на реалност на спорните доставки, като тези изложени в т. 1 от настоящия съдебен акт, поради което същите не следва да бъдат преповтаряни. При така установеното и във връзка и с експертното заключение от което се установява последваща реализация, свързана с независимата икономическа дейност на дружеството ,на закупените материали, РА по отношение на Фактура № 1..08/30.12.2014 г. и КИ № 1...45/04.03.2015 г.; № 1...63/03.04.2015 г.; № 1...152/23.07.2015 г. и № 1...140/01.07.2015 г. следва да бъде отменен, като незаконосъобразен, а жалбата в тази част да бъде уважена.

3. По отношение на фактурите, издадени от доставчиците: [фирма], [фирма] и [фирма]:

Настоящата съдебна инстанция, намира, че по отношение на спорните доставки по издадените от [фирма], [фирма] и [фирма] е налице реално изпълнение. Аналогично както при останалите две дружества-доставчици, както от събраните в хода на ревизията, така и от заключението на ССЧЕ, прието в хода на съдебното производство, се установява безспорно, че са налице предпоставките за приспадане на данъчен кредит. На първо място и тук, при обстоен преглед на изводите на органите по приходите, изложени в РД по отношение на дружествата-доставчици: [фирма] и [фирма], е видно, че при идентични наличие/ или липса/ на доказателства, е приета реалност на извършените доставки и е признато право на приспадане на данъчен кредит по отношение на ревизираното дружество. Безспорно установено е в хода на ревизията, че към издадените фактури са приложени приемно-предавателни протоколи, надлежно оформени, с описание на съответните стоки, количествени и стойностни измерители. Издадени фискални касови бонове. От страна на ревизиращите е установено, че в ИС на НАП се съдържат данни за дистанционно отчетени обороти. Фискалните устройства на дружествата-доставчици са регистрирани към НАП. Установеното обстоятелство, че доставчикът е издал фискални касови бележки от регистрирано фискално устройство, позволява да се приеме за доказано разплащането между съконтрагентите в аспекта на разглежданата реалност на доставката. Такова устройство, за които има данни да е въведено в експлоатация, е редовно, тъй като се намира под контрола на приходната администрация. Вярно е, че касовите бонове са с дата, различна от датата на издадените фактури, но такъв е случаят и по отношение на дружествата-доставчици, за които е признато право на приспадане на

данъчен кредит. Видно от заключението на ССЧЕ, както ревизираното дружество, така и доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма] са водили счетоводството си съобразно изискванията на Закон за счетоводството. Първичните счетоводни документи съдържат: наименование и № на документа с арабски цифри, дата на издаване, наименование на издателя и получателя, с ЕИК по БУЛСТАТ, посочен е предмета на стопанската операция, данъчна основа, начислен данък, обща стойност, дата на данъчно събитие, име на издателя. В повечето от фактурите на доставчиците предметът на стопанската операция е вписан общо като „Материали по опис“ или „ Стоки по опис“, но към всяка от тях има ППП, двустранна подписан, с определени стоки и материали по вид, количество и стойност. Ето защо , следва да се приеме, че е налице документална обоснованост /индивидуализация на стоките и материалите по вид и количество, цена и обща стойност/, тъй като липсващата част от изискуемата информация в първичните документи е налична в документи, които я удостоверяват. Установена е връзка, респективно - последваща реализация на закупените материали, както и че и същите са свързани с независимата икономическа дейност на ревизираното дружество/ вж стр.15-19 от експ.заключение/.

Предвид изложеното, жалбата в тези части следва да бъде уважена, а РА –в същите части, отменен, като неправилен и незаконосъобразен.

При този изход на спора претенциите и на двете страни за присъждане на разноски са основателни и следва да бъдат уважени съобразно уважената, респективно отхвърлената част от жалбата. Жалбоподателят претендира разноски в общ размер на 1 950.00 лв., от които 50.00 лв. за държавна такса, 400.00 лв. – депозит за вещо лице и 1 500.00 лв. – претендирано адвокатско възнаграждение. Съобразно уважената част от жалбата, и с оглед отмяната на РА (главница и лихви в общ размер на 18 788.38 лв), ответникът следва да заплати на жалбоподателя на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК разноски в размер на 1 496 лв.

Съобразно отхвърлената част от жалбата в общ размер на 5 703.63 лв., на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер на 295 лв. По компенсация ответникът следва да заплати на жалбоподателя сумата от 1201 лева.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 18-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК:

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221318002699-091-001 от 01.02.2019 г.,

издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 723/25.04.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място], в частта, с която на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 3, в частта, с която му е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 2634 лв. – главница по фактури № [ЕГН] от 30.09.2014 г. и № [ЕГН] от 03.11.2014 г., издадени от [фирма]., ведно със съответните лихви за забава в общ размер на 1145.07 лв. за данъчни периоди от 01.09.2014 г. до 30.09.2014 г. и 01.11.2014 г. до 30.11.2014 г.,

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221318002699-091-001 от 01.02.2019 г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 723/25.04.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място], в частта, с която на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 3, в частта, с която му е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 4216,96 лв. – главница, по фактури № [ЕГН] от 30.12.2014 г., № [ЕГН] от 03.04.2015 г., № [ЕГН] от 01.07.2015 г., № [ЕГН] от 23.07.2015 г., издадени от [фирма], ведно със съответните лихви за забава в общ размер на 164,48 лв. за данъчни периоди от 01.12.2014 г. до 31.12.2014 г., от 01.04.2015 г. до 30.04.2015 г. и от 01.07.2015 г. до 31.07.2015 г.

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221318002699-091-001 от 01.02.2019 г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 723/25.04.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място], в частта, с която на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 3, в частта, с която му е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9286.60 лв. – главница, по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], ведно със съответните лихви за забава в общ размер на 1 341.27 лв. за данъчни периоди от 01.05.2016 г. до 01.07.2016 г., от 01.11.2017 г. до 30.11.2017 г., от 01.12.2017 г. до 31.12.2017 г. и от 01.01.2018 г. до 31.01.2018 г.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 3, против Ревизионен акт № Р-22221318002699-091-001 от 01.02.2019 г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 723/25.04.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място], в останалата обжалвана част, за главница в общ размер на 4285 лв. по Фактура № [ЕГН] от 29.10.2014 г., издадена от [фирма] и Фактури № № [ЕГН] от 04.05.2015 г., [ЕГН] от 18.05.2015 г. и [ЕГН] от 20.08.2015 г., издадени от [фирма], ведно със съответните лихви за забава в общ размер на 1416.81 лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр. С. при ЦУ на НАП, да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 3 разноски по делото в размер на 1 201 лв. /хиляда двеста и един лева/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен

административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: