

РЕШЕНИЕ

№ 176

гр. София, 12.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 34 състав,
в публично заседание на 15.12.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Тафров

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **4075** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

15

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

Образувано е по жалба с вх.№ 53-04-247/25.02.2019г. по описа на дирекция “Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ /ДОДОП/ С. към ЦУ на НАП, подадена от [фирма] с ЕИК 20142969, представлявано от Й. Д. Я. срещу Ревизионен акт №Р-22220318001804-091-001/15.11.2018г., издаден от Е. М. С.- орган по приходите, възложил ревизията и Роза Т. З.- ръководител на ревизията /РА/.

Предмет на настоящото съдебно производство е РА, частично потвърден с Решение №216/05.02.2019г. на директора на Дирекция Обжалване и данъчно- осигурителна практика /ДОДОП/ С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени допълнителни задължения за ДДС в размер общо на 12 247.15 лева, произтичащи от непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] и са начислени съответните лихви за забава в размер на 1 283.92 лева; както и в частта, в която е определена лихва за забава в размер на 10 576.56 лева в резултат на по- късно отразено кредитно известие в дневниците за покупки, получено от [фирма], ЕИК[ЕИК].

В жалбата се твърди, че оспореният ревизионен акт е издаден при

съществени нарушения на административно-производствените правила, както и при неправилно прилагане и тълкуване на правните норми, релевантни за извършената ревизия. Оспорва се изводът на приходните органи за липса на реално извършени доставки по фактурите, издадени от изброените лица. Твърди се, че РА е издаден в противоречие със събраните в хода на ревизията доказателства и с духа на закона, както и при игнориране на обстоятелството, че процесните доставки са свързани с икономическата дейност на ревизираното лице и са използвани от него за осъществяване на последващи облагаеми доставки. Твърди се също, че е положена грижата на добрия търговец по отношение на доставките, които са свързани с дейността на дружеството. Позовава се на практика на С./С., свързана с нарушения извършвани от издателите на фактурите и подчертава, че не са събрани данни за данъчна измама. Относно по-късно отразеното кредитно известие в дневниците за покупки не се излагат конкретни възражения. Иска отмяна на РА, тъй като твърди че същият е незаконосъобразен, необоснован и в противоречие на материалноправни норми на ЗДДС, както и на ДОПК. Жалбоподателят се представлява от адв. Т., която представя доказателства във връзка с допуснатата, изслушана и приета Съдебно-счетоводна експертиза и моли съда да отмени РА. Претендира разноси по списък.

Ответникът- директорът на ДОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт С., оспорва жалбата, намира, че в съдебното производство не са събрани доказателства, които да оспорват изводите на ревизиращите органи. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен Съд С. - град, III отделение, 34 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на 20.11.2018г. на жалбоподателя. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 03.12.2018г. /вх. №53-06-8650/. Решение №216/05.02.2019г. на директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е връчено по електронен път на 12.02.2019г. Същото е подписано от Е. П.- заместник- директор на ДОДОП С. при ЦУ на НАП, оправомощена със Заповед №ЗДУ-ОПР-42/19.12.2017г.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна-участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220318001804-020-001 от 27.03.2018г., издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периодите от 01.12.2012г. до 28.02.2018г.; за данък върху добавената стойност за

периодите от 01.09.2015г. до 28.02.2018г., ДОО - за осигурители, за периодите от 01.12.2012г. до 28.02.2018г., Вноски за здравно осигуряване - за осигурители, за периодите от 01.12.2012г. до 28.02.2018г., Универсален пенсионен фонд - за осигурители, за периодите от 01.12.2012г. до 28.02.2018г. Заповедта е издадена под формата на електронен документ и подписана с валиден квалифициран електронен подпис /КЕП/ и е връчена на упълномощено лице на 10.04.2018г. Цитираната ЗВР е изменена със ЗВР №Р-22220318001804-020-002 от 09.07.2018г., издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-1261/11.10.2016г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- Р-22220318001804-092-001/10.09.2018г., подписан с валидни КЕП от Роза Т. З.- старши инспектор по приходите, ръководител на ревизията и Д. П. В.- старши инспектор по приходите и връчен по електронен път на 19.09.2018г. Подадено е възражение по чл.117, ал.5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт №Р-22220318001804-091-001/15.11.2018г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Роза Т. З., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията. РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му и е връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 20.11.2018г.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице, актът е съобразен със закона.

В хода на съдебното производство са представени от ответника писмени доказателства за наличие на валиден електронен подпис по смисъла на чл.24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионния доклад и ревизионния акт, органите по приходите- Е. М. С., Роза Т. З. и Д. П. В., са притежавали валиден електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи- ЗВР, РД и РА.

По делото няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника административна преписка по издадения РА, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка, да му бъде приспаднат данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Това се установява, от констатациите в ревизионния акт.

Търговското дружество [фирма] е с основен предмет на дейност през ревизираните периоди- специализирани строителни дейности.

В хода на ревизията органите по приходите са извършили множество процесуални действия по предвидения в ДОПК ред. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, с което са изискани всички документи, относими към получените доставки от спорните доставчици, копия от фактури, договори, приемо - предавателни протоколи, счетоводни регистри и други

документи, доказващи получените доставки. Жалбоподателят е отговорил на искането.

На основание чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Резултатите са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, приложени по делото, както следва: за Р. Сервиз“ Е. - №П-22221018089277-141-001/15.06.2018г. /Приложение №14 към РД/, за [фирма] - №П-22221418090923-141-001/29.06.2018г. /Приложение №12 към РД/, за [фирма] - №П-22221418091252-141-001/28.06.2018г. /Приложение №13 към РД/, за [фирма] - №П-22221018090836-141-001/14.06.2018г. /Приложение №15 към РД/, [фирма] - №П-22221918090017-141-001/08.06.2018г. /Приложение №15 към РД/ и [фирма] - №П-22221918090036-141-001/08.06.2018г. /Приложение №16 към РД/

След извършени проверки в информационните системи на НАП е установено, че спорните доставчици са включили в дневниците си за продажби издадените фактури на ревизираното дружество. Същите са deregистрирани по реда на чл. 176 от ЗДДС за установени данъчни нарушения.

Поради непредставяне на документи в хода на извършените насрещни проверки органите по приходите са направили анализ на дневниците за покупки на доставчиците и са установили, че доставчиците на [фирма], посочени в дневниците за покупки, са лица deregистрирани по ЗДДС, въпреки, че са отразени фактури, издадени от тях с ползван данъчен кредит или дружества, които никога не са издавали фактури на този доставчик. По отношение на [фирма] е установено, че в дневниците за покупки, същият е декларирал покупки от доставчик, който е с рисков профил, deregистриран по реда на ЗДДС и съответно, не е отразил в дневниците си за продажби, извършени доставки към него. Единствен доставчик на [фирма] е другият доставчик на ревизираното лице [фирма].

Поради непредставяне на документи от доставчиците в хода на извършените насрещни проверки, органите по приходите са изградили констатациите си на база на представените документи от ревизираното лице по връченото му искане.

По отношение на [фирма] е установено, че ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 556.00 лв. по една фактура, за данъчен период м.08.2017г. Установено е, че предмет на доставката по фактурата е услуга - наем на кофраж - комплект 1 390 кв. м. Към фактурата е представен договор от 01.08.2017г. за отдаване под наем на кофраж пълна окомплектовка за обект Професионална гимназия „К. Ф.“ [населено място]. Цената, определена в договора е 2,00 лв. на кв. м. за около 1 400 кв. м. кофраж. Като доказателство за извършеното плащане е представена вносна бележка за внесена на 12.09.2017г. сумата 3 336.00 лв. по сметка на доставчика, с посочен вносител М. Х. М.. Към датата на съставяне на РД, към фактурата не е приложен приемо -предавателен протокол, както и доказателства за собствеността на отдадения под наем кофраж. Установено е, че доставчикът няма декларирани данни за собственост на отдавания актив. Към датата на съставяне на РД, не са представени документи за подизпълнители. С възражението срещу ревизионния доклад са представени писмени обяснения, в които като подизпълнител е посочено дружеството [фирма], ЕИК[ЕИК], като в тази връзка е представено копие от фактура №[ЕГН]/31.08.2017г. с данъчна основа 24 950.00 лв. и ДДС в размер на 4 990.00 лв. и предмет на доставка „плащане по договор №35/20.07.2017г. за отдаване под наем на

строителна механизация и кофраж“. Представен е също и приемо - предавателен протокол към фактурата, издадена от [фирма], към ревизираното дружество и вносна бележка, съгласно която в полза на [фирма] е внесена сума в размер на 9 900.00 лв. Вносител е отново М. М. – управител на [фирма] и упълномощено лице на [фирма]. Установено е, че фактура №[ЕГН]/31.08.2017г. е с предмет, строителна механизация и кофраж, но не са представени доказателства за вида на механизацията и количествата кофраж, както и договора, сключен с [фирма], за който е установено че по дата предхожда датата на сключване на договора за доставка между ревизираното дружество и доставчика му [фирма]. Отделно от това органите по приходите са установили, че не са представени доказателства за транспортиране на кофража до обекта в [населено място], посочен в приемо - предавателния протокол. При проверка в информационната база данни на НАП е установено, че [фирма] е deregистрирано по инициатива на орган по приходите на 03.11.2015г., но дружеството е издало приложената фактура, в която е начислявало ДДС в нарушение на разпоредбите на чл. 113, ал. 9 от ЗДДС. Въпреки това, неговият клиент [фирма] чрез отразяване в дневникът си за покупки за данъчен период м.08.2017г. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по издадената от [фирма] фактура. Отделно от това е установено, че е представена и фактура №[ЕГН]/31.08.2017г., издадена от [фирма] ЕИК[ЕИК], с получател [фирма] с данъчна основа 25 500.00 лв., ДДС в размер на 5 100.00 лв. и предмет на доставка „плащане по договор №23/01.08.2017г. за извозване на земни маси и доставка на инертни материали“. Същата е приета за неотнoсима към анализираната доставка - наем на кофраж.

Органите по приходите са установили, че ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/28.04.2016г. с данъчна основа 3 100.00 лв. и ДДС 620.00 лв., издадена от [фирма]. Предмет на доставката е услуга – транспорт на 15 т. пясък от [населено място] до [населено място] и после до [населено място], транспорт на машина от [населено място] до [населено място] с бус, транспорт на оборудване от [населено място] до [населено място]. Плащането е извършено на 28.04.2016г. в брой. Представен е фискален бон от ФУ №ZI002668 и инд.№ на ФП 64002668. Установено е, че доставчикът има регистрирано фискално устройство с посочените номера на фискална памет и фискално устройство, но за целия период от регистрацията му до прекратяване на контракта има издаден само едни отчет с дата 30.05.2016г. От страна на ревизираното лице е представен договор за доставка и монтаж от 21.04.2016г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] като купувач. Съгласно договора, ревизираното дружество се задължава да достави и монтира материали и съоръжения, необходими за изграждане на игрище за спорт с размери 28 м./18 м., подробно описани в количествено-стойностна сметка. Купувачът осигурява техниката за разтоварване и 10 бр. нощувки на работниците – монтажисти.

Предвид така представените документи по отношение на получените доставки от [фирма], органите по приходите са преценили, че за извършването на транспорта на 15 тона пясък и транспорт на оборудване, са необходими товарен автомобил с голяма товароносимост /а не бус/ и шофьор, работещ в условията на втора категория труд. При извършена проверка в информационните масиви на НАП е установено, че доставчикът не притежава нужните МПС, както и че няма назначен на длъжност шофьор.

Установено е, че ревизираното дружество е ползвало данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/31.08.2017г., издадена от [фирма], с която е фактурирана доставка на

услуга – извозване на земни маси – 2 024 куб. м. на стойност 22 264.00 лв. и начислено ДДС в размер на 4 452.80 лв. Плащането е извършено на 12.09.2017г. чрез вноски в брой по банкова сметка на [фирма] от Х. М. П.. От страна на ревизираното лице е представен договор за услуга №001116 от 04.08.2017г., съгласно който изпълнителят се задължава да извозва земни маси от обект Професионална гимназия в [населено място]. Други документи не са представени към датата на издаване на РД. С възражението са приложени фактура №[ЕГН]/31.08.2017г. с данъчна основа 15 000.00 лв. и ДДС в размер на 3 000.00 лв. и предмет на доставка „извозване на земни маси“, издадена от [фирма] с получател [фирма]. Приложена е вносна бележка за частично плащане по фактурата в размер на 9 900.00 лв. Сумата е внесена от М. Х.. В представено писмено обяснение от упълномощеното лице М. Х. М. е посочено, че услугите по фактурите, издадени на ревизираното дружество, са свързани с извозване на земни маси на обект Професионална гимназия [населено място] и са направени на база договорка между [фирма] и друго дружество [фирма]. Посочено е също така, че [фирма] и [фирма], имат сключен предходен договор.

След анализ на представените документи органите по приходите са посочили, че липсват транспортни документи и товарителници, от които да е видно с какво превозно средство е извършена услугата, липсват данни за водачите, извършили транспорта, както и за лицата, извършили товаро -разтоварните дейности.

Органите по приходите са установили, че ревизираното дружество е ползвано данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/23.02.2018г. с данъчна основа 9 856,00 лв. и ДДС 1 971,20 лв., издадена от [фирма] за данъчен период м. 02.2018 г. Предмет на доставката е услуга „полагане на битумен грунд – 1 280 кв. м. и полагане на огъваема битумна мушама – 1 280 кв. м. Като доказателство за извършеното плащане е представена вносна бележка от 14.03.2018г. за вноска по банкова сметка на [фирма].

С фактура №[ЕГН]/27.02.2018г. е фактурирана доставка на услуга – монтаж на рамково скеле – 1 474 кв. м. на обща стойност 7 370.00 лв. и начислен ДДС в размер на 1 474.00 лв. Като доказателство за извършеното плащане е представена вносна бележка от 14.03.2018г. за направена вноска по банкова сметка на [фирма].

От страна на ревизираното лице е представено обяснение, съгласно което извършените от [фирма] услуги се отнасят за обект Професионална гимназия [населено място]. Други документи не са представени към дата на издаване на РД. С възражението е представено писмено обяснение от упълномощеното лице М. М. на [фирма], съгласно което в дружеството към момента няма заети лица, а такива се наемат за съответна услуга, ако дружеството се включи в изпълнението. Посочено е, че услугите са за обект гимназия в [населено място] и същите са извършени от бригада изпълнители на база договорка. Плащането към тях е извършено на ръка срещу разписка. Приложени са разписки за изплатени суми на четири лица, всяка за сумата от 1 000.00 лв. на 04.03.2018г. Като основание за извършеното плащане в разписките е посочено „положен труд по полагане на битумен грунд, полагане на битумна мушама и

сглобяване на рамково скеле на обект Професионална гимназия „К. Ф.“ [населено място] от 01 до 28.02.2018г.

Относно получените доставки от [фирма], органите по приходите са посочили че нито хода на ревизията, нито с възражението са представени доказателства за предаване на извършените СМР. Не са представени и приемо-предавателни протоколи, от които да се установили количеството извършени дейности, както и положените човеко часове. Не е представен и договор между двете дружества, предвид което е посочено, че не може да бъде установено как е определена цената на услугата и вложените материали по изпълнението ѝ за чия сметка са. Посочено е, че съгласно представеното обяснение не може да се обоснове извода, че от доставчика е фактуриран само труд. В тази връзка органите по приходите, посочват, че предвид представените разписки са изплатени възнаграждения за труд на 4 лица по 1 000.00 лв., т.е. 4 000.00 лв., а цената за извършената услуга, която е фактурирана общо по двете фактури е 17 226.00 лв. без ДДС, поради, което не може безспорно да бъде прието твърдението, че предмет на фактурите е само положен труд, без цена на вложените материали.

Предвид така посоченото органите по приходите са приели че представените в възражението разписки за изплатени възнаграждения не могат да докажат по категоричен начин извършено плащане. Посочено е, че съгласно счетоводното законодателство дружеството би следвало да издаде разходен касов ордер въз основа на сключени между него и наетите лица граждански договори лица, а не разписки. Отделно от това от доставчика не е представена оборотна ведомост и хронологии на счетоводни сметки от които да е видно, че задължението към наетите лица е надлежно осчетоводено и съответно изплатено. Отделно от това е установено, че и четирите физически лица, за които се твърди че са извършили услугите от 29.06.2018г., са назначени на трудов договор в [фирма] с ЕИК[ЕИК], на което едноличен собственик и управител е М. Х. М..

При преглед на представените документи е установено, че дадените писмените обяснения от [фирма], [фирма] и [фирма], приложени към възражението, са подписани от М. Х. М., в качеството му на управител на [фирма] и упълномощено лице на [фирма] и [фирма]. В тази връзка са представени издадените пълномощни. Предвид така представените вноски бележки, като доказателство за извършените плащания по фактури, издадени от цитирани доставчици, органите по приходите са направили извода, че същите не представляват доказателство за извършване на плащане по доставките от страна на ревизираното лице, което реално да е получено от доставчиците.

Предвид гореизложено от ревизиращия екип на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, чл. 6 и 9 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 12 247.45 лв.

По отношение на [фирма] е установено, че ревизираното дружество е ползвало данъчен кредит по 4 фактури в размер на 231 582.26 лв. Предмет на

доставките са строително монтажни работи за изграждане на посетителски център „Р. съкровище“ – [населено място], рехабилитация на водопроводна мрежа с М., общ. Х. – II етап. На база на представените документи от доставчика и ревизираното лице, а именно - договори, фактури, приемо-предавателни протоколи, разпечатки от счетоводни сметки и доказателства за наличен персонал за извършване на услуги е прието, че по фактури №[ЕГН]/09.10.2015г., №000000068/27.11.2015г. и №[ЕГН]/30.11.2015г. са налице реални доставки между контрагентите и не е отказано правото на данъчен кредит.

По фактурата №[ЕГН]/30.05.2016г. е установено, че е фактурирана доставка на услуга – СМР на обща стойност 297 515.58 лв. и начислен ДДС – 59 503.12 лв. В тази връзка е представен договор от 07.03.2016г., сключен между двете дружества за извършване на СМР на обект „Предпазна подпорна стена за укрепване на левия бряг на р. О. в границите на [населено място]“. Към фактурата не са представени актове бр. 19 за извършени СМР, не са представени и доказателства за извършени плащания. Представено е писмено разяснение от управителя на ревизираното дружество, съгласно което във връзка с изпълнен договор в предходен период с [община] и възникнали стихийни бедствия е възникнала нужда от укрепване на подпорната стена на р. О.. Договорът от 07.03.2016 г. е сключен, но не е осигурено финансиране, поради което договорът не е изпълнен. Няма извършено плащане, в т.ч. и авансово по посочената фактура. От страна на доставчика е представено кредитно известие към фактура №[ЕГН]/30.05.2016г. с №[ЕГН]/15.11.2016г. на стойност 29 7515.58 лв. Представено е обяснение от изпълнителя по договора, видно от което не са извършвани дейности по договора. Не са представени данни и за извършено плащане, в т.ч. и авансово по посочената фактура във връзка с изпълнение на договора от 07.03.2016г. Дружеството - доставчик е осчетоводило получените фактури и кредитно известие по сметка 411 „Клиенти“.

Предвид така описаните обстоятелства, органите по приходите са посочили, че при условие, че е издадена фактура и е начислен данък без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит с оглед разпоредбата на чл. 68, ал.1 т.1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС. Наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС е предвидено като изискване за възникване право на данъчен кредит. Субективно право за получателя по доставки да приспадне заплатения от него на доставчика ДДС като данъчен кредит, не може да възникне, ако не е доказано по безспорен начин, че въпросните доставки са реално осъществени. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит възниква по чл. 69 и чл. 71 от ЗДДС само когато доставката, по която това право се претендира е реално извършена. Видно от представените писмени обяснения от управителя на ревизираното дружество и представляващия доставчика не е осъществена доставка на услуга по СМР. В тази връзка е прието, че неправилно е издадено

кредитно известие през месец 11.2016г. към фактурата от данъчен период 05.2016г. Кредитното известие е отразено от страна на доставчика в дневника за продажби през данъчен период м.11.2016 г., но не е отразено в дневника си за покупки от страна на ревизираното лице.

В Решение №216/05.02.2019г. на директора на ДОДОП е прието, че кредитното известие е издадено на основание неосъществена доставка. Съобразно чл. 115, ал. 3 от ЗДДС, кредитното известие се издава при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставка, както е в процесния случай. Включвайки кредитното известие в дневника си за продажбите, доставчикът извършва намаление размера на данъка за периода по доставките, по които е изпълнител. Получателят от своя страна, включва кредитното известие в дневника за покупки и така намалява данъчния кредит за съответния период. Целта на посочените действия е постигането на фискален баланс за съответния отчетен период. Предвид факта, че жалбоподателят не е отразил издаденото кредитно известие в отчетните регистри за съответния данъчен период, дължимият данък за този период следва да бъде определен в по-малък размер. В тази връзка при по-късно отразяване на кредитното известие в дневниците за покупки от жалбоподателя е нарушен фискалният баланс, поради, което за неправомерно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактурата, за която е издадено кредитно известие се дължи лихва, от периода от който е следвало да бъде отразено кредитно известие в дневниците за покупки до периода, в който е действително е отразено.

В тази връзка в директорът на ДОДОП С. приема, че лихва, следва да бъде изчислена за периода от 15.12.2016 г. до 15 число на месеца следващ месеца, когато е включено кредитното известие в дневниците за покупки от жалбоподателя и същата е в размер на 10 576.56 лева.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта, в която му е отказано правото на данъчен кредит и в частта на определените лихви във връзка с издаденото и по-късно отразено от него в дневниците за покупки кредитно известие от [фирма] като счита, че същият за незаконосъобразен, немотивиран и неправилен. Заявява, че тежестта на доказване на твърдените от органите по приходи обстоятелства остават за тях, доколкото процесът не е състезателен, а се води от органа по приходите. Счита, че органите по приходите въз основа на проверки в информационната система на НАП, са приели, че доставчиците нямат техническа и кадрова обезпеченост, за извършване на услугите, като в същото време са игнорирали представените доказателства. Счита, че неправилно органите по приходите са приели, че след като няма данни за кадрови и технически ресурс, приложените приемо-предавателни протоколи се явяват съставени без основание, тъй като няма резултат от изпълнението на сделката, който да се предава със съответния протокол. Намира, че неправилно не са приети и като доказателство приложените товарителници за транспорт на скеле, с мотивите, че няма доказателства доставчика да разполага с въпросното

ске. Излага аргументи, че представените в ревизията от него и доставчиците доказателства са интерпретирани неправилно и посочва, че реалността на доставката е документирана с редовно, издадена фактура и това е основен въпрос при преценка правото на данъчен кредит според приложимите норми на европейското право. Заявява, че в хода на ревизията от него са представени безспорни доказателства, а именно договори, банкови извлечения и разписки за извършени плащания, които доказателства са пренебрегнати изцяло от органите по приходите. Посочва, че направените изводи от органите по приходите са неправилни, по отношение на представените вноски бележки, които са приети, че не са доказателство за извършено плащане по доставките получени от спорните доставчици. Посочва и че неоснователно са определени лихви по кредитно известие, издадено от [фирма] и включено по-късно в неговите дневници за покупки. Счита, че когато е налице разваляне на доставката данъкът не е изискуем, тъй като е нулирана данъчна основа и лихви не следва да се дължи, тъй като задълженията за лихви са акцесорни. В заключение моли РА да бъде отменен в оспорената от него част, поради това че неправилно са интерпретирани и пренебрегнати представените в хода на ревизията доказателства.

По делото са приобщени събраните в хода на ревизията материали, събрани са писмени доказателства и е назначена съдебно- счетоводна експертиза, която установява следното: всички доставчици на [фирма] са били регистрирани по ЗДДС към датата на издаване на фактурите; процесните фактури за доставки съдържат изискуемите реквизити, съгласно Закона за счетоводството и ЗДДС; данъкът по тях е начислен в съответствие с изискванията по чл. 86 ЗДДС, фактурите, издадени от доставчиците на [фирма] са включени в дневниците за продажби за съответния данъчен период и същите са дали отражение при определяне на данъчния резултат за периода; процесните фактури са осчетоводени по сметка 401 „Доставчици”, а дължимият данък по сметка 4531 „Начислен данък по покупките”, а разходите за получените услуги по фактурите са осчетоводени по сметка 602 „Разходи за външни услуги”; счетоводните записвания са извършени въз основа на договори за извършване на услуги със съответните дружества, приемо-предавателни протоколи, фактури, копия от документи, удостоверяващи извършените плащания. Вещото лице не установява несъответствие от данните посочени във фактурите и платежните документи и взетите счетоводни операции на база на тези документи; процесните фактури са платени в брой и по банков път, като са взети съответните счетоводни операции по сметка 501 „Каса в лева” /за плащанията в брой/ и сметка 503 „Разплащателна сметка в лева” /за плащанията по банков път/; счетоводството на жалбоподателя се осъществява в съответствие със Закона за счетоводството, действащата нормативна уредба и международните счетоводни стандарти при спазване на основните принципи: текущо начисляване – приходите и разходите се начисляват към момента на

възникване, независимо от момента на заплащане; действащо предприятие; предпазливост – при счетоводното третиране на стопанските операции се отчитат евентуалните рискове и загуби за бъдещи периоди; съпоставимост на приходите и разходите; предимство на съдържанието пред формата; формата на счетоводството осигурява синхронизирано хронологично и систематично, аналитично и синтетично счетоводно отчитане, като се прилага двустранно счетоводство, при което всяка една стопанска операция се описва с двустранни и равни по стойност изменения.

Относно отказания данъчен кредит по фактурите, издадени [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], правният спор се свежда до това дали са налице действително извършени доставки и дали е налице добросъвестност при страните по доставките.

Реалното осъществяване на доставката е едно от основните обстоятелства, което следва да бъде преценявано с оглед формирането на извод дали ли е данъчен кредит за тази доставка по аргумент от разпоредбата на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС. С разпоредбата на чл. 6 от ЗДДС, законът определя като доставка на стока прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право върху стока. Преди всичко, правно релевантни за доказването на изпълнението на доставки с предмет стоки, са доказателствата за наличност на стоката при доставчика, прехвърлянето на собствеността на получателя, както и доказателства за съпътстващи изпълнението факти, като фактическото предаване, транспортирането и съхранението на стоките.

В случая, процесните фактури, касаят доставки на услуги- наем на скеле, транспорт, извозване, монтаж и полагане на битум. По своята същност услугите представляват фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/ или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност. Хронологичното проследяване на отделните елементи на доставката на услуга включва установяването на договаряне между страните на естеството на услугата, осигуряване на изпълнение на услугата от страна на доставчика и предаване на резултата от свършената работа. Реалността на доставката предполага оставяне на определени следи в обективната действителност, които обстоятелства следва да бъдат установени чрез допустими доказателствени средства.

Предмет на фактурата, издадена от [фирма] е наем на кофраж. В тази връзка са представени копие от фактурата, приемо - предавателен протокол, договор и вносна бележка и доказателства за счетоводно отразяване на същата в счетоводството на жалбоподателя. Като предходен доставчик на [фирма] е посочено [фирма] и е приложено копие от фактура.

По отношение на фактурирания наем на строително оборудване – скеле по фактура №[ЕГН]/04.10.2017г., издадена от [фирма] са представени договор за

наем на строително оборудване, приемо - предавателен протокол, шест товарителници, които са свързани с неговото транспортиране, както е представен и договор за заем на строително оборудване от 31.10.2016г. сключен между [фирма] и [фирма].

Предмет на доставката от [фирма] е извозване на земни маси. В тази връзка е представено копие от фактурата, фактури от предходни доставчици [фирма] и [фирма].

Предмет на доставките, по издадените от [фирма] фактури са услуги по полагане на битумен грунд и битумна мушама и монтаж на скеле. От жалбоподателя са дадени обяснения, че услугите са извършени на обект Професионална гимназия [населено място], представени са копие от фактурите и доказателства за счетоводно отразяване на същите.

Предмет на доставките, извършени от [фирма] са за извършен транспорт на 15 т. пясък и транспорт на оборудване, като са представени са копие от фактурите и доказателства за счетоводно отразяване на същите.

По всички фактури е установено извършено плащане в брой или по банков път, като вещото лице е констатирало, че са взети съответните счетоводни операции.

От съвкупната преценка на данните по делото, кореспонденцията между предмета на фактурите и представените договори и протоколи, фактът на използването на предмета на доставките, редовно воденото счетоводство на ревизираното лице обосновава реалност на доставките. Непредставянето от страна на доставчиците на изисканите им документи в цялост и липсата на данни за счетоводната им отчетност, за придобиване на стоките и за кадрови ресурс, не може да бъде вменено в тежест на получателя по доставките и да обуслови отказ от правото на данъчен кредит на ревизираното лице. Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича от С., но последният в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това негово разбиране е застъпено и в решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11, съобразно което правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране, допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка. В конкретния случай следва да се отчете и тълкуването, дадено в решението на С. от 13.02.2014 г. по дело С-18/13, съгласно което националният съд следва да провери служебно дали установените обстоятелства сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите, дали се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. В практиката си Върховният административен съд приема, че за да възникне и да

се упражни законосъобразно правото на данъчен кредит, е необходимо по безспорен начин да се установи, че стоката фактически е предадена от доставчика на получателя и е престиран резултата от изпълнение на услугата - чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1, във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, вр. с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС. Същевременно следва да се отбележи, че обезпечеността на доставчиците не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е съдебната практика на С. - решение по дело С-324/11 (G. Toth), решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 (M. kft и P. D.) и решение С-18/13 ("M. П."), която е възприета и в решенията на ВАС. Съгласно тази практика липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките. Констатации, че задълженото лице е участвало в данъчна измама или е имало знанието за такава, не се съдържат в ревизионния акт. В тази връзка съвкупният анализ на представените доказателства обосновава извод за реалност на доставките и за наличие на предпоставките за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. От констатациите в ревизионния доклад, събраните писмени доказателства и заключението на вещото лице се установява, че към датата на издаване на процесните фактури и момента на възникване на данъчното събитие доставчикът и получателят са регистрирани по ЗДДС лица, фактурите отговарят на изискванията на ЗДДС, действащ към момента на тяхното издаване, същите са включени в дневниците за продажби/покупки и резултатът е отразен в справките-декларации за съответните данъчни периоди. Всички доставки, по които е отказан данъчен кредит, са вложени в осъществяваната от ревизираното лице икономическа дейност през ревизираните периоди. Фактурите са осчетоводени и тяхната стойност е заплатена изцяло от жалбоподателя. Констатирано е, че счетоводството на ревизираното лице е водено редовно. В хода на ревизионното производство са представени освен спорните фактури, договори и двустранно подписани и подпечатани протоколи за предаване и приемане на извършените дейности. Налице е обвързаност между предмета на фактурите и предмета на сключените между страните договори и приемо-предавателните протоколи към тях. Така представените доказателства, макар да представляват частни документи, са допустими писмени доказателства по смисъла на чл. 49 от ДОПК, не са оспорени по реда и в срока по на чл. 193 от ГПК, във вр. с § 2 от ДР на ДОПК по отношение на тяхната истинност, поради което се ползват с придадената им от закона формална доказателствена сила и установяват придобиването на конкретната стока и конкретен резултат от осъществена услуга от лицата, посочени като доставчици в издадените на ревизираното лице фактури. Ангажирените в хода на ревизионното и съдебното поризводство доказателства не сочат към извод за участие на получателя в измама или към субективна цел за злоупотреба /Решение № 14576 от 29.11.2017 г. по адм. дело № 2295/2017 г., I отд. на ВАС/.

По изложените аргументи съдът намира РА за незаконосъобразен и необоснован в частта, касаеща отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма].

По отношение на начислената лихва за включеното по - късно в дневниците за покупки от жалбоподателя кредитно известие, издадено от [фирма], настоящата инстанция, счита жалбата за неоснователна.

Съгласно изричната разпоредба на чл. 124, ал. 5 от ЗДДС дерогираща изискванията на чл. 124, ал. 4 от ЗДДС „независимо от ал. 4, регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени“. Дисциплинирането на получателя с посочения срок е обяснимо предвид задължението му да бъде внесен в държавния бюджет данъчния кредит, който същото лице е ползвало във връзка с издадената, а по -- късно коригирана чрез кредитното известие фактура. На законосъобразното издаване на кредитно известие от издателя корелира задължението на получателя да го отрази в дневника за покупките така, както е отразено в дневника за продажбите на доставчика за съответния данъчния период, съгласно разпоредбите на чл. 124, ал. 2, 4 и 5 от ЗДДС.

В конкретния случай кредитното известие е издадено на основание неосъществена доставка. Съобразно чл. 115, ал. 3 от ЗДДС, кредитното известие се издава при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставка, както е в процесния случай. Включвайки кредитното известие в дневника си за продажбите, доставчикът извършва намаление размера на данъка за периода по доставките, по които е изпълнител. Получателят от своя страна, включва кредитното известие в дневника за покупките и така намалява данъчния кредит за съответния период. Целта на посочените действия е постигането на фискален баланс за съответния отчетен период. Предвид факта, че жалбоподателят не е отразил издаденото кредитно известие в отчетните регистри за съответния данъчен период, дължимият данък за този период следва да бъде определен в по - малък размер. В тази връзка при по - късно отразяване на кредитното известие в дневниците за покупки от жалбоподателя е нарушен фискалният баланс, поради, което за неправомерно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактурата, за която е издадено кредитно известие се дължи лихва, от периода от който е следвало да бъде отразено кредитно известие в дневниците за покупки до периода, в който е действително е отразено, поради което РА в тази част е законосъобразен и следва да бъде потвърден в тази част.

И двете страни в процеса са претендирали направените по делото разноси, които с оглед изхода на процеса и при обжалваем материален интерес в размер общо на 24 107.82 лева, уважена част от жалбата в размер общо на 13 531.37 лева, документирани от жалбоподателя разноси в размер на 2 150.00 лв.

(държавна такса и възнаграждения за вещи лица и адвокатско възнаграждение), претендирано юрисконсултско възнаграждение за ответната страна в размер на 1 253.25 лева, съгласно 8, ал. 1, т. 4 от Наредба №1/09/07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, то в полза на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноси в размер на 1 206.76 лева, а в полза на ответната страна- 549.82 лева.

Водим от горното и на основание чл.160 ал.1, пр.1 и пр.4 от ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 34 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Й. Д. Я. Ревизионен акт №Р-22220318001804- 091-001/15.11.2018г., издаден от органи по приходите към ТД на НАП С., частично потвърден от директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП с Решение №216/05.02.2019г., в частта, в която е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 12 247.45 лева и са начислени лихви в размер на 1 283.92 за данъчни периоди м. 04.2016г., м. 08.2017г., м. 10.2017г., м. 11.2017г. и м. 02.2018г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма].

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата обжалвана част.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сумата от 1206,67 лева, разноси за настоящето производство.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Й. Д. Я. да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата от 549,82 лева, разноси за настоящето производство.

Решението подлежи на обжалване в 14- дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ: