

РЕШЕНИЕ

№ 4239

гр. София, 28.07.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 14.07.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **2990** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], с адрес за кореспонденция: [населено място], главен път Е-79, обект „Бензиностанция Д.“, представлявано от С. Ю. К., СРЕЩУ Ревизионен акт № Р-22221718007021-091-001/01.07.2019 издаден от М. Й. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложил ревизията и Е. М. Н. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, първоначално за мълчаливо потвърден, но с решение № 141 от 27.01.20 г., преди приключване на настоящото дело, Директора на дирекция “ОДОП” С. при ЦУ на НАП е потвърдил процесния РА, с който е доначислен данък върху добавената стойност в размер на 18 371.94 лв., не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 81 888.69 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 7 394,20 лв.

Изложени са съображения за, това че РА е неправилен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила и се твърди, че органите по приходите са тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи на правилата на формалната и правна логика и който е довел до едно незаконосъобразно определяне на публични задължения за данъчнозадълженото лице. Претендират се направените

по делото разноси.

Ответникът, редовно призован, не изпраща представител и не е взето становище.

Административен съд София-град след като обсъди събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност, приема за установено следното:

Ревизионното производство било образувано на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221718007021-020-001/16.11.18 г., връчена на по електронен път на 19.11.2018 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221718007021-020-002/13.02.2019 г. издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-С., упълномощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Със ЗВР е възложена ревизия за определяне задълженията на дружеството по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди 01.06.2018 г. - 30.09.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221718007021-092-001/30.05.2019 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не било подадено възражение срещу предложението за установяване на задължения, направено с РД. Ревизията приключила с РА № Р-22221718007021-091-001/01.07.2019 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С РА били определени резултати за ревизираните периоди - ДДС за внасяне в размер на 94 952,14 лв. и съответните лихви в размер на 7 394.20 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 5 308.49 лв.

С оглед събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните данъчни периоди, на дружеството били връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/. В отговор били представени изисканите документи и обяснения. С Протокол №АА 1232138/18.01.19 г. е документирано посещение на адреса за кореспонденция, за извършена проверка на оригиналните първични документи. Допълнително били изискани документи, описани в протокола. С Протокол №1606865/18.04.2019 г. е приобщен отговор от гръцката данъчна администрация от 17.09.2018 г. по изготвен С. за гръцкия клиент G. E. MON I., VIN EL800869186.

Установено било, че през периода, попадащ в обхвата на ревизионното производство, [фирма] е извършвало спедиция на стоки и товари в рамките на Европейската общност и застрахователно агентство. За осъществяване на дейността е ползвало лицензирани транспортни дружества срещу заплащане, в т. ч. [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Анализирани били доставките, по които [фирма] е изпълнител:

освободени доставки на застрахователни услуги с получател [фирма], ЕИК[ЕИК];

облагаеми услуги в страната със ставка 20% с получатели [фирма], ЕИК[ЕИК],

[фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и други;

- доставки с място на изпълнение извън територията на страната към SG G. R. S. – Румъния, G. E. MON.I. – Гърция, B. W. TRADER J.D.O.O. и I. CONSULTING J.D.O.O.

- X..

При извършена проверка в информационната система на НАП за валидност на идентификационните номера на клиентите на [фирма], органите по приходите установили, че G. E. MON.I. е deregистрирано на 26.09.2018 г. След съпоставка между декларираните от гръцкия търговец данни за получени доставки от ревизирания субект за периода 01.04 - 30.06.2018 г. и декларираните от [фирма] доставки било установено, че G. E. MON.I. не е декларирано получени услуги. Фактурираните към него спедиторски услуги за м. 06.2018 г., попадащ в обхвата на ревизията, са на стойност 27 381.63 лв.

С ИПДПОЗЛ от [фирма] било изискано да представи всички документи, свързани с доставките към гръцкия клиент, като в отговор били предоставени единствено фактури /инвойси/ и товарителници /ЧМР/, описани подробно на стр. 12-13 от РД. В инвойсите като предмет била вписана международна транспортна услуга, а в ангажираните ЧМР за изпращачи били посочени B. W. TRADER J.D.O.O., VIN HR34584539471, [фирма], ЕИК[ЕИК] и I. CONSULTING J.D.O.O., VIN HR30489761410, за получатели - [фирма], ЕИК[ЕИК] и G. E. MON.I., а за превозвач - [фирма]. В коментара си по така представените доказателства органите по приходите отбелязали, че документите са за извършен транспорт от превозвач, но липсвали такива, доказващи осъществени контакти с получателя на спедиторските услуги - G. E. MON.I. - търговски документи, разменена кореспонденция, заявки и други. Констатирани, че разплащането е в брой, но не е ясно кой е платил и къде - в България или в Гърция.

С протокол №1606865/18.04.2019 г. към доказателствата бил приобщен асоцииран случай по S. от проверка на гръцкия търговец. Съгласно отговора на гръцката администрация от 17.09.2018 г.: „1/ За регистрирането на дружеството било представено пълномощно между г-н I. P., адрес по местоживеене A. V. 38 square. T. и E. P. с адрес по местоживеене: T. 9 T.. С това пълномощно г-н I. P. определил г-жа E. P. като негов представител и пълномощник, за да учреди дружество. С пълномощното г-жа E. P. извършила учредяването на дружеството и е подала декларация в данъчния офис, че адресът на управление на дружеството е M. 53. 221 00 - T.. 2/ Данъчните ревизори извършили проверка на място в помещенията на гръцкото дружество, но не открили дружеството на декларирания адрес M. 53. 221 00 - T.. 3/ Ревизията посетила и адреса по местоживеене на г-н I. P. /Ag.V. 38. T./ и било установено, че той не живеел там и не е наемал къща там. Счетоводителят на гръцкото дружество, чийто адрес също бил там, декларира устно, че г-н I. P. никога не е живял на този адрес. Счетоводителят декларира, че г-н I. P. дошъл в офиса му и е поискал той да се заеме със счетоводството. По-късно е установил, че той не му е представил документите и поради тази причина е подавал нулеви ДДС декларации. Той декларира още, че не му е било платено. Счетоводителят предоставил в данъчния офис счетоводните книги и документи. 4) Това дружество не било отразило в счетоводството си никакви покупки. Дружеството било подало нулеви ДДС декларации и не е подало обобщени V. декларации за вътреобщностни придобивания. Ревизията установила, че гръцкото дружество няма професионални обекти за съхранение на стоките. Ревизиращите отбелязали, че този отговор потвърждава констатацията им, че гръцкото дружество не е декларирано получените услуги от [фирма], не е осъществявало реална дейност, поради което е deregистрирано.

Извършена била проверка в информационната система на НАП за [фирма] -

дружеството, вписано в ЧМР като получател на превозените стоки, при която било установено, че в дневника за покупки за м. 06. 2018 г. са декларирани фактури единствено от G. E. MON.I. - получени доставки по чл. 82, ал. 2 - ал. 5 от ЗДДС. Извършена му била ревизия по ЗДДС с обхват периода 01.01.18 г.-30.04.18 г. - 30.04.2018 г., приключила с РА №Р-22221418003366-091-001/25.01.13 г., в хода на която е констатирано, че лицето, опериращо със сметките на дружеството е Г. Д. Г. - съдружник в [фирма] до 31.01.2013 г.

При така установените обстоятелства органите по приходите заключили, че е налице свързаност между [фирма] и [фирма] чрез Г. Д. Г. - бивш собственик на ревизираното дружество, което реално е извършило спедиторски услуги на българското дружество, но с цел избягване на ДДС е фактурирало същите на гръцкия клиент G. E. MON.I., който доказано бил „липсващ търговец“. На основание чл. 86. ал. 1 и 2 от ЗДДС начислили ДДС в размер на 4 563.61 лв. по процесите фактури с данъчна основа в размер на 22 818.03 лв. за периода 01.06.2018 г. - 30.06.2018 г.

Съгласно констативната част на РД, [фирма] подало Уведомление на основание чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, вх. №17-94-18-177/26.10.2018 г., че поради техническа неизправност подадената информация за продажбите за данъчен период 01.07.18 г. - 31.07.2018 г. е непълна - в дневника за продажби не били включени издадените фактури за периода 27 - 31.07.2018 г. С РА било променено задължението за данъчния период, като е увеличено със сумата от 13 808,33 лв. - начислен ДДС по издадените фактурите, описани в РД, като вместо декларирания резултат - ДДС за възстановяване в размер на 11 968.43 лв., с РА бил определен ДДС за внасяне в размер на 1 839.90 лв. С РА било отказано право на приспадане на данъчен кредит, общо в размер на 81 888.69 лв., по 17 фактури, издадени от [фирма], на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради следната установеност от ревизиращия екип:

С Договор за възлагане от 01.08.2018 г., сключен между [фирма] /Възложител/ и [фирма] /Изпълнител/, на Изпълнителя било възложено да почиства биоразградими отпадъци от слама, царевича, слънчогледови стъбла, шлюпки. овощни градини и лозя. тютюневи стъбла, пшеница, ечемик, сено, като събраното количество биомаса оставало за изпълнителя. Терените за почистване се посочвали от Възложителя, като подробно се описвало точното им местоположение. Изпълнителят имал право да получи уговореното в договора възнаграждение, като цената за събирането и почистването на 1 декар се определяла „от терена и броя на кадровия потенциал, използван от Изпълнителя за почистване на биомасата.

Съгласно оборотните ведомости за месеци 08. и 09.2019 г., ревизираният субект заприходил и изписал по сметка 304 „Стоки“ биомаса, закупена от доставчика по 17 фактури на обща стойност 409 443.50 лв. Въз основа на представена аналитична справка на сметка „Стоки-биомаса“ за периода 01.06. - 30.09.2018 г., ревизиращите констатирани, че в натурално изражение тази сума отговаряла на 36 354,320 тона, заприходени с единична цена 11.00 лв. за месец 08. и 11.45 лв. за месец 09. Стоката била изписана по единична цена 11.50 лв., като изписаната стойност е 418 074,68 лв. Продажбите били към [фирма] и [фирма], въз основа на сключени договори. [фирма] предоставило, в отговор на връчено му ИПДПОЗЛ, и договори с [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] /възложители/ сключени също на -1.08.18 г., с които, като изпълнител, приел да почиства и да извозва биоразградими отпадъци - слама, царевича, слънчогледови стъбла, шлюпки, овощни

градини и лози, тютюневи стъбла, пшеница, ечемик, сено от ливади и пасища, като събраното количество биомаса остава за изпълнителя. Възнаграждението за изпълнителя, съгласно договорите, било 1,00 лв. на декар без ДДС. Трите договора били окомплектовани с документи за притежанието и собствеността на земи и тяхното местоположение - таблици за заявените площи по схеми и мерки за 2018 г., заявления за подпомагане, декларирани пред Държавен фонд „Земеделие“, таблици за използваните парцели през 2018 г.

Анализирайки договорите със собствениците на земи, органите по приходите отбелязали, че с тях е регламентирано преминаването на събраната биомаса в собственост на изпълнителя - [фирма]. Същото, обаче заприходило биомасата по дебита сметка 304 „Стоки“ по издадените му от [фирма] фактури, на цени съответно 11,00 лв. и 11,45 лв. Т. е., въпреки че е собственик на добитата биомаса въз основа на сключените със земеделските производители договори, ревизираният субект /възложил на [фирма] дейността по добиването и транспортирането/ купува отново от последното същата биомаса на десетократно по-висока цена, която изписвало при продажбите по сключените с [фирма] и [фирма] договори.

При извършена насрещна проверка на [фирма], за резултатите от която бил съставен Протокол № П-22001418206415-141-001/22.03.2019 г., били изискани документите, свързани с издадените към жалбоподателя фактури. Представени били копия на фактури и придружаващите ги документи за извършен международен транспорт, както и такива във връзка с цитирания договор - фактури, приемо-предавателни протоколи, товарителници, пътни листове. Не били представени документи за това как е формирана себестойността на добитата продукция, за заприхождаването и изписването ѝ. Дружеството издало фактури на [фирма] с предмет биомаса, добив и транспорт на биомаса, но не е ангажирало доказателства кои негови работници са добили биомасата /командировъчни заповеди, списъци по дни и места на събиране/, с каква техника - повдигачни машини и др. са извършени товаро-разтоварните работи кои са площите, от които е събирана биомасата и къде се намират.

Въз основа на така установените факти и обстоятелства, органите по приходите приели, че [фирма] е придобило собствеността върху биомасата по силата на сключените със земеделските производители договори, за което е издало и фактури към тях, съответно, че "издадените от [фирма] фактури с предмет биомаса не отразяват реални данъчни събития съгласно чл. 6 от ЗДДС. а ДДС по тях бил начислен неправомерно.

Жалбоподателят оспорил начисляването на ДДС в размер на 4 563.61 лв. по доставките на услуги към G. E. MON.I. за данъчен период м .06.2018 г., като изтъкнал, че е спедитор и само префактурира извършения транспорт, за което издава фактура и касов бон за полученото плащане. Счита, че плащането на цената е пряко и сигурно доказателство за реалност на доставките. Намира, че дружеството не може да бъде отговорно за действията на контрагентите си, още повече, че притежава доказателства за извършения транспорт, които не са оспорени от органите по приходите. Отбелязва, също, че получените доставки и тези, по които е изпълнител, са надлежно осчетоводени при спазване правилата и принципите на водене на счетоводната отчетност.

Възразил срещу определения резултат за периода м .07.2018 г., като обяснява, че при подаване на справка-декларация се е „счупил“ файлът за продажбите и данни за фактурите, издадени от 26 до 31.07.2018 г. не са постъпили в НАП. След

установяването на това обстоятелство е подал молба за отстраняване на техническата грешка. Твърдял, че подадената справка-декларация е коректна и отразява вярно резултата за периода, в т.ч. и данните от липсващите в дневника за продажби фактури, като с РА е начислен ДДС върху тези продажби, без да е извършен необходимият анализ.

Оспорил и отказа за данъчен кредит по издадените на дружеството фактури от [фирма], като разяснил, че е сключил договори със земеделските производители за почистване на нивите, за което получил възнаграждение от 1,00 лв. на декар, защото не разполага с нужната техника, сключил договор с това дружество за почистване и извозване на събраната биомаса до съответната Т., отчитани със седмични протоколи за извършените курсове. Твърдял още, че доставчикът му има транспортен лиценз, множество наети камиони и земеделска техника, както и достатъчен кадрови потенциал за извършване на услугата. Отбелязал, че последващата продажба на биомасата е на по-висока цена, тъй като за събирането ѝ били извършени разходи за заплати, гориво, наеми и т.н.

По изложените съображения искал от АО отмяна на РА.

Като съобрази изложените мотиви в ревизионния доклад, ревизионния акт, приложените доказателства и аргументите на жалбоподателя решаващият орган намерил за законосъобразно следното:

За да бъде признат вътреобщностния характер на процесите доставки следвало да бъде установено извършено ли е изпращане, респ. транспортиране на стоките до друга държава-членка, като крайният правен извод да бъде обусловен от съвкупната оценка на представените от жалбоподателя документи, включително международни товарителници. По своята същност международната товарителница била вид тристранен договор между изпращача, получателя и превозвача. Тя удостоверявала договора за международен автомобилен превоз на стоки и доказвала доставянето на стоките до крайния пункт. Основни данни, включени в товарителницата били: място на изготвяне и дата; име и адрес на изпращача; име и адрес на превозвача; име и адрес на получателя; място за доставяне на стоките; брой на пратките, номерата им и маркировката; бруто тегло на стоката или други данни за количеството ѝ; разносните за превоза, включително допълнителни разходи, митнически такси и др.; указание, че транспортирането е в съответствие с *Конвенция за договора за международен автомобилен превоз на стоки*, ратифицирана с Указ №1143 на Държавния съвет от 29.07.1977 г., ДВ. бр. 61 от 05.08.1977 г., в сила за България от 18.01.1978 г.

Товарителниците, като частни свидетелстващи документи, подлежали на преценка съвкупно с останалите събрани в хода на ревизията доказателства. Това било необходимо, за да може да се направят непротиворечиви изводи дали жалбоподателят при сключване на процесите сделки действа с грижата на добър търговец, дали е проучил чуждестранното дружество, за което твърди, че му е клиент, неговата репутация и платежоспособност, дали е взел всички разумни и необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Не трябвало да се забравя и че доказването на предпоставките за наличие на ВОД по чл. 7 от ЗДДС, в условията на главно пълно доказване, следвало да бъде извършено от жалбоподателя.

При ревизията били събрани и взети предвид доказателства за липса на реална икономическа дейност на G. E. MON.I.. Дружеството не отразявало никакви покупки, не разполагало със складови и други помещения, подавало нулеви ДДС декларации и не било подавало V. декларации.

Предвид изложеното, следвало да бъде потвърден, изводът на органите по приходите за липса на реално извършена доставка на спедиторски услуги към гръцкото дружество. Още повече, че в случая било установено и не се оспорвало, че вписаният в ЧМР получател е българското дружество [фирма], а гръцкото дружество G. E. MON.I. е доставчик. Следователно спедиторските услуги, извършени от жалбоподателя били с получател [фирма] и ДДС в размер на 4 563.61 лв. бил начислен правилно и законосъобразно.

Неоснователно било възражението и срещу определения с РА резултат за данъчен период м .07.2018 г. Както отбелязали органите по приходите, от ревизирания субект било подадено Уведомление, вх. №17-94-18-177/26.10.2018 г. на основание чл. 126 ал. 3 т. 2 от ЗДДС, че във файла „дневник за продажбите“, поради техническа неизправност в счетоводния програмен продукт, не са отразени издадените фактури за времето от 26.07. до 31.07.2018 г. Посочената законова норма гласяла, че допуснати грешки в подадени документи в отчетните регистри по чл. 124 след изтичане на срока за подаване на справка-декларация се поправяли, като лицето писмено уведоми компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението за съответния данъчен период. Жалбоподателят твърдял, че данъчните основи и начисленият данък по невключените в дневника за продажби фактури са намерили отражение в подадената от него справка-декларация и са участвали при определянето на резултата за периода - ДДС за възстановяване в размер на 11 968.43 лв.

Решаващата инстанция извършила проверка в информационната система на НАП и установила, че това твърдение не отговаря на истината. В справка-декларация бил деклариран начислен ДДС за продажбите в размер на 29 533.63 лв., който съответствал на данъка, посочен в дневника за продажби. В дневника обаче, не фигурирали издадените от дружеството фактури за периода 26.07. - 31.07.2018 г., описани в табличен вид. С начисления данък по тези фактури, общо в размер на 13 808.33 лв., съгласно нормата на чл. 126 ал. 3 т. 2 от ЗДДС. с РА правилно бил увеличен резултатът за периода, като е определен данък за внасяне в размер на 1 839.90 лв.

По отношение отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадени фактури от [фирма]:

По своята правна същност правото на приспадане на данъчен кредит било сложен фактически състав, а правните последици можело да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи, като първият и основен елемент на този състав било наличието на доставка.

Наличието на реална доставка било основната предпоставка за ползването на данъчен кредит. Разпоредбата на чл. 68. ал. 1, т. 1 от ЗДДС предвиждала стоките, в случая биомаса да са получени в резултат на облагаема доставка, а разпоредбата на чл. 69, ал. 1. т. 1 от ЗДДС сочела, че данъчният кредит възниква именно за платения данък, който доставчикът - регистрирано по ЗДДС лице му е доставило или предстои да достави. В този смисъл била и

практиката на СЕС. В т. 53 от мотивите на решение от 19 септември 2000 г., постановено по дело C-454/98, Съдът подчертавал, че правото на данъчен кредит се упражнява само във връзка с дължимия ДДС, т.е. този който съответства на осъществена облагаема доставка. Пак там било подчертано, че правото на данъчен кредит не се разпростира върху данък, който е станал дължим само защото е посочен във фактурата.

Реалното наличие на такава доставка не се доказвало само с издаване на първичен счетоводен документ и включването му в отчетните и счетоводни регистри за съответния период. В хода на ревизията били предприети действия за изследване на всички обстоятелства относно фактическото изпълнение на доставките на стоки от [фирма] и по надлежния ред бил събран голям доказателствен материал, въз основа на който бил формиран обоснованият извод, че за жалбоподателя не би могло да възникне право на данъчен кредит по процесните фактури.

При извършената насрещна проверка на дружеството били представени фактури, приемо-предавателни протоколи, товарителници, пътни листове, но не били представени доказателства, които да обосновават извод за реално извършване на спорните доставки. Такива не били представени и от ревизираното лице. Съпътстващите доставки документи /приемо-предавателни протоколи, товарителници, пътни листове/ били обсъдени от органите по приходите и било установено, че в тях е възпроизведена същата информация, която е отразена и във фактурите, а доколкото е налице конкретизация на предмета и параметрите на доставката, същата не можело да се приеме за пълна, точна и ясна. Отделно от това, нито в тези придружаващи фактурите документи, нито в други съставени във връзка с изпълнението на доставките документи, които би следвало да се намират при получателя, се съдържа информация за мястото им на изпълнение, включително мястото на събиране и съхранение на биомасата.

В тази връзка органите по приходите основателно били изследвали наличието на данни и доказателства за възможността на сочения за доставчик, да изпълни фактурираните доставки. В хода на ревизионното производство по отношение на издателите на спорните фактури било установено, включително чрез данните в информационната система на НАП, че не е възможно да се установи реално извършваната търговска дейност, място на изпълнение, използван персонал и техника /Д./. Оттам нямало и обективни доказателства за възможността на това дружество да осигури действителното и реално изпълнение на отразените във фактурите доставки на биомаса.

Ревизиращите правилно били посочили, че добиването на такъв вид стока предполага наличие на съответните ресурси за извършване на услугите - конкретно посочени масиви, където да е добивана биомасата, повдигачни машини, с които да са извършени товаро-разтоварните работи, лица, които да са извършвали дейността /включително заповеди за командировки, списъци по дни и места на събиране/.

Следвало да се посочи, че извършването на всяка независима икономическа дейност е обичайно съпътствана именно от притежаването на активи, свързани с дейността, които да обезпечат и обосновават добросъвестното участие на търговеца в стопанския живот. В случая, не били представени

доказателства, че доставчикът разполага с масиви, в които да извършва дейността си.

Доколкото ревизираното дружество претендирало ползване на данъчен кредит по 17-те фактури, издадени от [фирма] в периода 01.08.2018 г. -30.09.18 г., то следвало да докаже, че биомасата е доставена именно от този доставчик. Това обстоятелство в конкретното ревизионно производство не било удостоверено. Установено било, че от представените при ревизията договори със земеделски производители, както и от воденото от жалбоподателя счетоводство, той веднъж е заприходил събраната от биомаса по сметка 304-Стоки и е извършил същата счетоводна операция втори път, за същата стока, само че с доставчик [фирма].

Към изложените мотиви следвало да се посочи, че в случая не са събрани, нито допълнително представени доказателства, доказващи, че упражненото право на приспадане на данъка по всяка от процесните фактури съответства на дължим данък. т.е. на действително осъществена облагаема доставка, в който случай бил приложим принципът за данъчен неутралитет и данъкът подлежал на приспадане. По аргумент от т. 1 от диспозитива на решението по дело С-18/13 М. П. на СЕС, добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато същият не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката, или по-конкретно реалността на доставката. Това било така. тъй като получателят е страна по двустранен договор за доставка и трябвало да знае всички обективни факти, свързани с осъществяването ѝ. Когато не се установят такива факти, в данъчната и съдебна практика се приемало, че получателят не е участвал при осъществяването на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, следвал извода и за знанието му за формалното (документално) издаване на фактурата. Такива факти били налице в настоящия случай, тъй като жалбоподателят не е представил относими доказателства за обстоятелства, водещи до извод за реално изпълнение на облагаеми доставки. Следвал извода, че жалбоподателят не е положил дължимата грижа - грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си, съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане.

В заключение се формирал извод, че по отношение претендираното право на приспадане на данъчен кредит не се доказали материално-правните предпоставки за възникването и упражняването му, в т.ч. обективни данни, че жалбоподателят е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка, както и че е добросъвестен, т.е., че е положил грижата на добрия търговец. С оглед изложеното, РА се явявал обоснован и законосъобразен и следвало да бъде потвърден.

С оглед така установената фактическа обстановка по делото съдът намира жалбата за допустима, като подадена срещу акт, подлежащ на оспорване по съдебен ред, в срок, от процесуално легитимен субект и пред компетентен да я разгледа съд. След служебна проверка законосъобразността на оспорения административен акт по

чл.160, ал.2 от ДОПК и оплакванията в жалбата, съдът счита следното:

РА и решението, с което е потвърден, са издадени от компетентни органи с оглед представените заповеди и доказателства за подписване чрез електронен подпис, в сроковете по закон, мотивирани са и са постановени при спазване на административнопроцесуалните правила по ДОПК.

Страните не спорят, а и от писмените доказателствени средства се установява, че дружеството-жалбоподател е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 17 бр. фактури, издадени от [фирма]. За да възникне субективното публично право на приспадане на данъчен кредит за данъчно задълженото лице е необходимо кумулативното наличие на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав – данъчен документ по чл. 71, т.1 от ЗДДС и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. А съгласно нормата на чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави.

Анализът на доказателствата по делото обосновават извод за установимост на фактическия състав. Представените 17 бр. фактури покриват изискването на чл. 71, т.1 във вр.с чл.114 от ЗДДС, доколкото в тази връзка са и констатациите на органа – при извършената насрещна проверка на [фирма] са представени копия на фактури и придружаващите ги документи за извършен международен транспорт, както и такива във връзка с цитирания договор-фактури, приемо-предавателни протоколи, товарителници и пътни листове, тоест воденото счетоводство от дружеството е в съответствие с изискванията на ЗСч и счетоводните стандарти. Не са представени само документи за това, как е формирана себестойността на добитата продукция.

Реалността на доставките, като условие за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит - чл. 9, ал.1, вр. чл. 25, чл. 68, ал.1 и чл. 69, ал.1 от ЗДДС, съдът счита, че също е доказана. Приетите писмени доказателства – 17 бр. фактури, приемо-предавателните протоколи към всяка от тях и сключените договори. В РД подробно са описани всички договори с фирмите обслужващи Т.-овете, на които е доставяна биомасата, т.е. има последващи облагаеми доставки. Тези последващи доставки са осчетоводени от [фирма] и дружеството се е задължило към бюджета, като в хода на ревизията са представени издадените фактури към клиенти / [фирма] и „Г. Е. Д.“ Е./, СД и дневниците за продажби за съответните периоди, като цитираните доставки са платени изцяло по банков път от клиенти и е реализирана печалба. Следователно, няма как да се приеме за верен извода на органа по приходите за липса на реална доставка, защото ако „Г.“ Е. не е получило предмета на спорните доставки, то няма как в последствие да е осъществило последващи доставки с него. Наличието на доставка с предмета на спорните

фактури се доказва и от обстоятелствено, че в процесния РД и РА не е извършена корекция на начисления от [фирма], ДДС на тези последващи доставки. В този смисъл е и константната практика на ВАС. Тоест, с официален документ, органите по приходите са признали за реална доставката от [фирма], което означава, че е невъзможно да не е реална доставката към жалбоподателя.

Самия РЕ е установил, че биомасата е налична и е доказан нейния произход и единственото твърдение, на което се базира тяхното решение да откажат данъчен кредит е, че биомасата е собственост на [фирма] и че няма логика да я изкупуват обратно от [фирма] на по-висока цена, но в случая добиването е извършено от [фирма] с техен технически и кадрови потенциал. Съгласно договор за възлагане от 01.08.2018 г., сключен между [фирма] /Възложител/ и /Изпълнител/ [фирма], Възложителя възлага Изпълнителя да почиства биоразградими отпадъци от /слама, царевица, слънчогледови стъбла, шлюпки, овощни градини и лозя. тютюневи стъбла, пшеница, ечемик, сено/, като събраното количество биомаса остава за изпълнителя. Терените за почистване се дават от Възложителя като подробно се описва точното местоположение на нивите. Изпълнителя има право да получи уговореното в настоящия договор възнаграждение, като цената за събирането и почистването на 1 декар се определя от терена и броя на кадровия потенциал, използван от Изпълнителя за почистване на биомасата, а в случая, видно от събраните по делото доказателства, „Д. К. С. 2016” има най-големи разходи.

Съдът се съобрази и с Решение на СЕС по дело С-324/11, съобразно което Директива 2006/112 не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото на приспадане от дължимия или платен данък върху добавената стойност за предоставени му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Относно кадровата обезпеченост на доставчика съдът прилага и Решение от 13.02.2014 г. на СЕС по дело С-18/13, съгласно което само по себе си, за да се откаже признаване на правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, нито разходите за услугата в счетоводната им документация да са неоправдавани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица. Необходимо е още тези обстоятелства да сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите да 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 случая не се доказва недобросъвестност на получателя. Ирелевантен е и произходът на стоките, а важна за спора е наличността на тези стоки и услуги у самото дружество в качеството му на доставчик на същите. Определящо за преценката на реалността на доставките е прехвърлянето на правото на разпореждане със стоките като

собственик от доставчика на получателя или извършването на услугите. Това се доказва от писмените доказателствени средства. В този смисъл съдът не възприема изводите на органа, че поради недоказаност на складова обезпеченост на предходните доставчици, нает персонал по трудов договор, не може да се приеме реална извършено доставка или услуга. При наличието на договори за продажба между страните, отразяване на фактурите в дневниците за продажби на предходните доставчиците по веригата, кореспондиращи счетоводни записвания, договор за наем на складово помещение от прекия доставчик и доказателства за транспортирането на стоките до обекта на дружеството-жалбоподател, както и последващото използване на стоките за целите на извършването от РЛ облагаеми доставки обосновават извода на съда за доказаност и на втората предпоставка по чл.68 от ЗДДС.

[фирма] е спедиторска фирма и префактурира извършения транспорт, а след приключване на курса издава I. с касов бон за платения курс. Съдът счита, че плащането на цената по доставките е пряко и сигурно доказателство за тяхната реалност. Никой не би платил нещо, което не е получил и няма да получи. В случая е налице плащане на цената по фактурите.

С РА се начислява ДДС в размер на 4 563,61 лв. върху основата на извършения ВОД към гръцкото дружество G. E. MON I., формиран от издадени фактури за транспорт от [фирма] за периода от 01.06.2019 г. до 30.06.2019 г. Аргумента на РЕ е, че гръцкото дружество не е отразило В. като получател на услугите по издадени фактури от фирма [фирма]. Поради това и на основание чл.86, ал.1 и 2 от ЗДДС се начислява ДДС в общ размер на 4 563.61 лв. Извършена е насрещна проверка на [фирма], дружество което е наето да извърши спорния транспорт, на която насрещна проверка [фирма] са доказали реалността на транспортните услуги.

Едно от основанията да се доначисли ДДС е, че гръцкото дружество е deregистрирано по ДДС на 26.09.2018 г. Всички издадени обаче фактури са м.06 на 2018 г. и към момента на издаването на процесите Фактури е било регистрирано по ЗДДС по националния закон.

Не е проучено в детайли дали „G. E. MON.ПСЕ“ не е самоначислило дължимия от него в качеството му на получател по В. данък в някой от следващите периоди например от 07м. до 09м. 2018., не става ясно как чуждестранната данъчна администрация третира тази доставка и дали признава извършения от търговеца В., констатирано е само, че процесите фактури не са декларирани за периода (01.04.2018-20.06.2018). Това е от съществено значение, тъй като в рамките на Европейския съюз не може една и съща доставка да бъде обявена за нереална в една държава, а в същото време друга страна членка да я облага като извършена в рамките на закона. Налице е извършено цялостно плащане в брой; фактурите са осчетоводени, има транспортни документи / Ч.М.Р.-та с ясно обозначени курсове и заявка - договор за транспорт /, неоспорени от данъчната администрация; съставени са всички документи съгласно закона, удостоверяващи характера на доставката като вътреобщностна. В допълнение, дължимостта на данъка на базата на чл. 86 не може да се обоснове, тъй като не е доказано, от страна на ревизиращия екип, извършването на облагаема доставка с място на

изпълнение на територията на страната. Липсва изискуемост на данъка, което е задължителна предпоставка за прилагането на тази разпоредба. Облагането се основава на предположения, а във всички случаи данъчното облагане трябва да почива на правилата за доказване. Съществуват доказателства, че при подаване на справка декларация по ДДС е претърпял счупване файла за продажбите и фактурите от 26.07 до 31.07, 2019 г. не са подадени в НАП, а това не се оспорва от РЕ. След установяване на този проблем, дружеството е подало Молба за отстраняване на тази техническа грешка. Справката декларация за 07.2019 г. е коректна и отразява реалния резултат за периода. В случая РЕ директно е начислил ДДС върху тези продажби без да анализира покупките и продажбите за този период. За ревизирия период РЕ е достигнал до извода, че събраната и продадена биомаса е собственост на фирма [фирма] и на основание чл.68 ал.1, т.1 във връзка с чл. 69 ал.1, т.1 от ЗДДС не е налице право на данъчен кредит, както следва:

- за м.08.2019г – 33 310.55лв за м.09.2019г – 48 578,14 : **лв.**

Жалбоподателят е дружество, което се занимава със спедиция, то сключва договорите със земеделските производители за почистване на нивите, за което получава по 1 лв. на декар и няма нужната техника и кадрови потенциал и поради тази причина е наела фирма [фирма] да извърши това почистване и извозване на събраната биомаса до съответния Т., съгласно издаден протокол за извършени курсове за всяка седмица. Фирма [фирма] има транспортен лиценз, множество договори за наем на камиони и земеделска техника, както и достатъчно кадрови потенциал, доказани по безспорен начин в текущото производство - самите ревизиращи са констатирали този факт - дружеството има назначени 57 лица на трудови правоотношения на длъжност „шофьор па цистерна“, „автомеханик“ и др. както са описани и дружествата, от които е наета техниката [фирма], [фирма], [фирма]. [фирма], [фирма], [фирма] /. На [фирма] е извършена насрещна проверка, при която от дружеството пълно и изчерпателно са представили всички необходими документи, доказващи по безспорен начин реалността на доставката: Ведомост за заплати за 06,07,08 и 09.2018 г; Хронологична ведомост на сметки 411 "Клиенти", 401 "Доставчици", гр. 70 "Приходи за проверявания период: копия на издадените фактури с предмет "Биогориво" и транспортни услуги, фактурите са придружени от пътни листа за превоз на товари, Протоколи в които са описани съответните товарителници към фактурите, копия на касови квитанции, копия на регистрираните в КАТ наети МПС, Договор за превоз на товари със специален транспорт, сключен между [фирма] и проверяваното лице от 15.05.2017 г.; Договор за наем на недвижим имот от 19.11.2018 г. между проверяваното лице и [фирма] с ЕИК[ЕИК], за отдаване под наем на паркинг и офис с адрес- с. Д. Главен път Е 79, срещу наем от 1000 лв. без ДДС за 12 календарни месеца; лиценз за международен превоз №17501 издаден от 23.05 2017 г. за срок до 22.05.2027 г; Договори за наети МПС.

В тази връзка съдът счита, че изтъкнатите доводи и мотиви на органите по приходите, за да не се признае правото на данъчен кредит по цитираните

по-горе доставки, са в противоречие на матернатноправните разпоредби на закона. Най-значимата незаконосъобразност на акта се състои в практическата липса на правно основание за постановяване на отказа - основание „достатъчно доказателства за реалност на доставката” липсва в закона. Тази квалификация би могла да укаже, че се настоява за приложение на чл. 177 от ЗДДС- търси се отговорност за злоупотреба с ДДС. Такава отговорност обаче може да се проведе, ако са налице кумулативност на елементите на фактическия състав – [фирма] е следвало да знае, че евентуално данъкът по процесиите фактури не е внесен от съответния доставчик и има доказателства, че доставката е привидна, да заобикаля закона или да е на пазарна цена. Чл. 177, ал. 2 от ЗДДС изисква тези обстоятелства да са доказани от ревизиращите органи – нещо, което съвсем не е така в настоящото производство.

Това поведение противоречи на *практиката на Съда на ЕС и конкретно принципите, посочени в решението на съда по съединени дела C-80/11 и C-142/11 M. и D., както и на Становище Из. X. № 20-00-134/21.06.2013 г. на НАП-ЦУ относно ограничаване на правото на приспадане на данъчен кредит в хипотезите на липса на доставка.* Тъй като в издадения ревизионен доклад се оспорва правото на данъчен кредит, като органите по приходите сочат, че не са налице доказателства за реалното осъществяване на доставките, но най-новата практика на Съда на ЕС изрично установява, че отказът на правото на данъчен кредит по изложените мотиви за липса на доказателства е в грубо противоречие с европейското законодателство. В решение от 22 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 M. и D..

Ето защо, според диспозитива на решението и изложените мотиви на съда - т. 47 и т. 52. става изрично ясно, че правото на данъчен кредит следва да се признае от органите по приходите, дори само ако получателят не притежава други документи, освен фактурата за доставката и лицето не може да бъде санкционирано, като не му бъде признато правото на данъчен кредит, ако не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама, дори такава да е налице.

В конкретните случаи, нито се сочи, нито отказът на правото на данъчен кредит се обосновава с извършването на каквато и да е данъчна измама и нарушение. Това изобщо изключва възможността ревизираното лице, което е получател по доставките, да е знаело или да е трябвало да знае за евентуална измама или нарушение. Поради липсата на доказана измама или нарушение и след като не е доказано, че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае за евентуална измама или нарушение, то съобразно практиката на Съда на ЕС следва да се признае правото на данъчен кредит, дори ако ревизираното лице разполага само с фактура за доказване на наличието на доставка.

Съобразно практиката на съда, за наличието на право на данъчен кредит е достатъчно получателя да разполага само с фактура. В т. 61 и т. 65 от цитираното решение Съдът на ЕС изрично изяснява, че органите по приходите не могат да изискват от получателите по доставките доказателства, касаещи възможността на техните доставчици да осъществят услугите и при

липса на такива да отказват правото му на данъчен кредит.

Ето защо, дори да се приеме, че в настоящото производство не е доказано, дали съответните доставчици са разполагали с необходимите ресурси (в т.ч. чрез подизпълнители) за осъществяване на доставките и че са били в състояние да осъществят доставките, то предвид практиката на Съда на ЕС, правото на данъчен кредит по спорните доставки следва да бъде отново признато.

Решенията на Съда на ЕС по силата на чл. 633 ГПК, са задължителни за всички съдилища и учреждения в Република България, поради което са задължителни и за органите по приходите.

Отделно от гореизложеното Върховният административен съд в последните свои решения по аналогични дела се придържа и съблюдава принципите на Решението на Съда на Европейския съюз от 22 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 M. и D., предвид решения на ВАС, които се основава на посоченото решение на Съда на ЕС, а именно Решение № 10880 от 30.07.2012 г. по адм. д. № 9589/2011 г., I отд. на ВАС:

Решение № 9680 от 04.07.2012 г. ио адм. д. 15428/2011 г.. VIII отд. на ВАС:

Решение № 9369 от 28.06.2012 г. по алм. д. № 13480/2011 г., VIII отд. на ВАС:

Решение № 9375 от 28.06.2012 г. по адм. д. № 15425/2011 г.. VIII отд. на ВАС:

Решение № 9603 от 03.07.2012 г. по адм. л. № 10749/2011 г.. VIII отд. на ВАС;

Решение № 10419 от 16.07.2012 г. по адм. д. № 10408/2011 г.. I отд. на ВАС.

Предвид това, при установените факти, постановленията отказ на право на данъчен кредит на жалбоподателя е незаконосъобразен.

По изложените съображения, съдът счита, че са изпълнени кумулативно предвидените елементи на фактическия състав по чл.68 от ЗДДС за упражняване на право за приспадане на данъчен кредит. В този смисъл се явява неправилен и извода на органа за установяване на допълнително задължение за корпоративен данък. След като са доказани реално извършени доставки на стоки и услуги е неприложима нормата на чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО, според която за отклонение от данъчно облагане се смята начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

По горните съображения съдът намира жалбата за основателна, поради което ще отмени оспорения РА.

С оглед изхода от делото на жалбоподателя се дължат разноски, в размер на 50 лв. държавна такса за образуване на делото, платими от Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С..

Воден от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], с адрес за кореспонденция: [населено място], главен път Е-79, обект „Бензиностанция Д.“, представлявано

от С. Ю. К., **Ревизионен акт № Р-22221718007021-091-001/01.07.2019** издаден от М. Й. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложил ревизията и Е. М. Н. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, първоначално за мълчаливо потвърден, но с решение № 141 от 27.01.20 г., на Директора на дирекция “ОДОП” С. при ЦУ на НАП, потвърден изцяло, с който на дружеството жалбоподател е доначислен данък върху добавената стойност в размер на 18 371.94 лв., не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 81 888.69 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 7 394,20 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, да заплати на **[фирма]**, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], с адрес за кореспонденция: [населено място], главен път Е-79, обект „Бензиностанция Д.“, представлявано от С. Ю. К., сумата в размер на 50 лв, представляваща направени по делото деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд в 14 дневен срок от съобщаването му на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: