

РЕШЕНИЕ

№ 311

гр. София, 18.01.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 07.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **5696** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Жалбоподателят [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] чрез Н. Д. Г., в качеството на управител, представлявана от адв.Д. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020000379-091-001/11.12.2020 г., издаден от Е. М. С., орган - възложил ревизията и Р. Т. З., ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 688/28.04.2021 г., с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС за м.05.2017- 23868,25лв и лихви 7855,39лв и м. 03.2019-7837,39лв и лихви 35,22лв и по ЗКПО за 2017 в размер на 10918,87лв и съответните лихви от 2990,80лв. В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт. В съдебно заседание редовно призован се представлява от адв.Д., която моли съда да отмени акта и присъди разноски в производството.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован чрез юриск.Б. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството .

От фактическа страна се установява:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221020000379-020-001/23.01.2020 г., връчена на 04.02.2020 г., изменена със ЗИЗВР №Р-22221020000379-020-002/30.04.2020

г. и ЗИЗВР №Р-22221020000379-020-003/03.06.2020 г., издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.02.2017 г. до 30.06.2019 г. и по ЗКПО за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020000379-092-001/26.08.2020 г., връчен на 16.09.2020 г. Срещу РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение срещу констатациите в РД, като същото е прието за неоснователно по мотиви подробно, изложени в РА.

Ревизията приключва с РА №Р-22221020000379-091-001/11.12.2020 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. РА е връчен на 14.01.2021 г. В ревизионното производство е установено, че дружеството се управлява и представлява от едноличния собственик на капитала Н. Д. Г.. Констатирано е, че основната дейност на дружеството през ревизирияния период е промишлено и гражданско строителство, строително-ремонтни работи, В и К услуги, топло и хидроизолации. Установено е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 23.12.2004 г. При ревизията е установено, че от ревизираното лице през ревизирияния период са декларирани 74 бр. трудови договори, в т. ч. работници и инженерно-технически специалисти.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], приключили с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/, като събраните при проверките доказателства са взети предвид при определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС и ЗКПО.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221020000379-040-001/27.01.2020 г., ИПДПОЗЛ №Р-22221020000379-040-002/30.04.2020 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221020000379-040-003/04.06.2020 г., като от ревизираното лице са представени изисканите документи.

С Протокол №Р-22221020000379-П.-001/29.05.2019 г. са присъединени представени писмени доказателства от ревизираното лице във връзка с извършена проверка по установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол №П-22221019064940-073-001/03.01.2020 г.

В ревизионното производство е установено, че ревизираното лице прилага двустранна форма на счетоводно записване, като изготвя годишните финансови отчети /ГФО/ на базата на Националните счетоводни стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия.

I. По Закона за данък върху добавената стойност

В ревизионното производство е установено, че за декларираните облагаеми доставки е начислен ДДС, като фактурите за продажби са отразени в счетоводството на ревизираното лице в сч. сметка 7031 „Приходи от извършени услуги“. Констатирано е, че за ревизирияния период, задълженото лице е извършвало строително-монтажни

работи на обекти на клиентите по сключени договори с тях, като необходимите материали за извършване на видовете дейности са осигурявани от ревизираното дружество, с изключение на доставките, по които е ползвал подизпълнители. По отношение на транспортирането на материалите до обектите на клиентите е посочено, че дружеството е ползвало собствен товарен автомобил, марка, модел „Ф. транспортер“ с рег. [рег.номер на МПС] .

С РА е констатирано, че дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставки на СМР услуги и строителни материали, издадени от [фирма], [фирма].

При насрещната проверка на [фирма], от проверяваното дружество след законоустановения срок са представени копия на посочените 6 /шест/ фактури на стр. 41 от РД, издадени през м. 05.2017 г. с ДДС в общ размер на 21 983,28 лв. и предмет на доставката „арматурно желязо, кофражни платна, дървен материал и тротоарни плочки“, ведно с ППП и банкови извлечения, удостоверяващи разплащането. Посочено е, че материалите са предназначени за обект „Авариен ремонт на мост“ намиращ се в [населено място], [община].

По отношение на доставките от [фирма] е направен извод, че липсват писмени договори, поръчки и кореспонденция между участниците по сделките, както и доказателства за извършения превоз на строителните материали до обекта на ревизираното лице. Отделно от горното е формирано заключение, че не са представени доказателства и за произхода на строителните материали.

В резултат на извършена проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че от прекия доставчик не са декларирани данни за наети лица по трудови правоотношения, както и данни за наети или собствени транспортни средства. Посочено е, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.04.2017 г. до 31.05.2017 г., приключила с РА №Р-22221017004971-091-001 от 05.02.2018 г., в хода на която е установено, че дружеството не разполага с кадрова обезпеченост за изпълнение на декларираните доставки, като по отношение на извършените доставки е приложена разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС.

Отделно от горното е установено, че ППП за материалите, между ревизираното лице и прекия му доставчик са от 09.05.2017 г. до 25.05.2017 г., като издадената фактура на възложителя [община] е от 01.05.2017 г., въз основа на приети дейности с Акт за актуване на натурални видове СМР от 27.04.2017 г. С оглед на гореизложеното е прието, че процесните материали не са вложени в посочения обект, тъй като същите съгласно фактурите и ППП са предадени на обекта, след като същия е приключен и предаден на възложителя. В тази връзка е направен извод, че липсва предметът на доставката.

При насрещната проверка на [фирма], от проверяваното лице след законоустановения срок са представени копия на договор за доставка от 28.11.2018 г. на строителни материали, фактура №[ЕГН]/27.12.2018 г. с данъчна основа в размер на 126 437,00 лв. и ДДС в размер на 25 287,40 лв. Представени са опис на материали, ЧМР от 04.01.2019 г., експедиционна бележка от 05.01.2019 г., фактура №[ЕГН]/28.01.2019 г., експедиционна бележка от 01.02.2019 г., писмено уведомление от 03.06.2019 г. за извършване на плащанията за всички неплатени и следващи се фактури към [фирма].

По отношение на фактура №[ЕГН]/08.03.2019 г. с данъчна основа в размер на 493,56 лв. и ДДС от 98,71 лв., с предмет на доставката „наем“, с оглед на това, че от

ревизираното лице и прекия доставчик не са представени първични счетоводни документи, договор за наем, протокол, търговска и друга кореспонденция и др., удостоверяващи декларирания предмет на доставката е формирано заключение, че не е изпълнено условието на чл. 71 от ЗДДС.

При извършените насрещни проверки на процесните доставчици на ревизираното лице е установено, че същите са дружества регистрирани по ЗДДС през периода на издаването на фактурите. Констативно е, че процесните фактури са отразени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди. От преките доставчици са представени доказателства, но при анализа им е формиран извод, че фактурираните от тях услуги не са реално осъществени, поради липсва на кадрова обезпеченост за извършването на фактурирания обем строително-монтажни работи, като за доставката на строителните материали за съответните обекти на клиентите е формирано заключение, че не е доказан транспортът на същите.

От ревизираното лице е представена справка за обвързаността на облагаемите доставки на покупките на материали и услуги от преките му доставчици за периодите от 01.01.2017 г. до 30.06.2019 г., както и договори с неговите контрагенти, във връзка с последващото изпълнение на получените доставки на материали и услуги от процесните доставчици.

II. По Закона за корпоративното подоходно облагане

От дружеството е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ за 2017 г. с която са декларирани приходи от 380 500,42 лв., в т. ч., разходи от 379 290,06 лв., счетоводен финансов резултат /С./ - (печалба) от 1 210,36 лв. и данъчен финансов резултат /ДФР/ - (данъчна печалба) от 0,00 лв., след извършеното преобразуване на С.. От страна на дружеството е извършено приспадане на загубата от 2016 г. със сумата от 1 002,53 лв. по реда на чл.70, ал. 1 от ЗКПО.

В ревизионното производство е установено, че дружеството е осчетоводило по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“ в размер на 109 916,40 лв. по посочените 6 /шест/ фактури на стр. 8 от РД, издадени от [фирма] с предмет на доставките: арматурно желязо, тротоарни плочки, дървен материал и кофражни платна. В резултат на извършения анализ на горесцитираните доставки, подробно извършен в частта по ЗДДС е направен извод, че фактурите, издадени от горесцитирания доставчик не документират реално извършени доставки, в резултат на което е прието, че същите са издадени без основание.

След анализ на представените документи от ревизираното дружество, преките и преходни доставчици и на данните в информационния масив на НАП е направен извод, че липсва основание за издаването на процесните фактури, както и че същите са документирани несъществуващи стопански операция, което е в нарушение на Закона за счетоводството /ЗСч./ С оглед на гореизложеното на основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО и във връзка с чл. 16 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2017 г. със сумата от 109 916,40 лв. На основание чл. 70, ал. 1 от ЗКПО е извършено преобразуване на С. с размера на декларираната данъчна загуба за 2016 г. в размер на 1 730,21 лв., като е посочено, че не е налице остатък за приспадане на данъчна загуба по ГДД за 2016 г. В резултат на извършените преобразувания е определен КД за довносяне за 2017 г. в размер на 10 918,87 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-06-592 от 25.01.2021 г. по описа на ТД на НАП-С.. ,т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 688/28.04.2021 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта

на установени данъчни задължения по ЗДДС за м.05.2017 и м.03.2019, ведно със съответните лихви и на установените задължения по ЗКПО за 2017 и съответните лихви, като е отменил РА в останалата му част. Датата на връчване на решението е 29.04.2021г. Жалбата срещу ревизионния акт, в часта, потвърден с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на 12.05.2021год/стр.5 / , поради което е и допустима.

Разгледана по същество е основателна.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя бе поискано събирането на допълнителни доказателства- допусната съдебно счетоводна експертиза.

От приетото заключение на ССЕ с вещо лице Е. Т. в с.з. на 07.12.2021г се установява, че Фактурите, издадени от доставчик [фирма] са осчетоводени по дебита на сметка 6012 „Разходи за материали – обекти“, дебита на сметка 4531 „ДДС покупки“ и кредита на сметка 4011 „Доставчици“, аналитична партида на доставчик [фирма]. В счетоводната разпечатка е посочен и обектът, за който са отнесени по аналитичен признак „обекти“ материалите – [населено място], [община].

Издадената от доставчик [фирма] фактура е осчетоводена по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“, дебита на сметка 453/1 „ДДС покупки“ и кредита на сметка 503 „Разплащателна сметка“.

1.2. Осчетоводяване на процесните фактури при доставчиците:

а) доставчик [фирма] с ЕИК[ЕИК]:

След проучване и анализ на представените счетоводни справки експертизата установи, че процесните фактури са осчетоводени по дебита на сметка 411 „Клиенти“ и като приход по кредита на сметка 702 „Приходи от продажба на стока“ и кредита на сметка 4532 „ДДС продажби“;

б) доставчик [фирма] с ЕИК[ЕИК]:

Фактура № [ЕГН]/08.03.2019г., издадена от [фирма] е осчетоводена по следния начин:

Д-т сметка 411 „Клиенти“, аналитична партида [фирма]

К-т сметка 702 „Приходи от продажба на услуги“

К-т сметка 4532 „ДДС продажби“

Фактурата е осчетоводена като приход от услуга и задължение за ДДС.

2. Как и кога са заплатени доставките, обективирани във посочените във въпрос № 1 фактури.

2.1. От жалбоподателя:

Издадените процесни фактури от доставчик [фирма] са осчетоводени като плащания в брой, по дебита на сметка 4011 „Доставчици“ и кредита на сметка 5011 „Каса“. В колони с №№ 7 и 8 на Таблица № 3 е вписан номер и дата на РКО и дата на вноската бележка за внасяне на сумите по фактурите в полза на доставчика по банковата му сметка [банкова сметка] в У. Б. АД.

Експертизата констатира, че фактура № [ЕГН], издадена от [фирма] с предмет на доставка „депозит за наем“ за сума в размер на 592,27лв. е заплатена по банков път от жалбоподателя на 11.03.2019г., видно от приложените банкови извлечения.

2.2. От доставчиците:

а) от доставчик [фирма]:

От счетоводните записи е видно, плащане по банков път, осчетоводено по дебита на сметка 503 „Разплащателна сметка“ и кредита на сметка 411 „Клиенти“. Към всяка от

фактурите е приложена и вносна бележка от У. Б. АД на клиента [фирма] за внасяне на сумата по всяка една фактура по банковата сметка на доставчик [фирма]. Като вносител във вносните бележки е вписано името на М. Д. Т..

б) от [фирма]:

Експертизата констатира, че фактура № [ЕГН] „депозит за наем“ със сума в размер на 592,27лв. е заплатена по банков път от жалбоподателя на 11.03.2019г. видно от счетоводните записи в счетоводна разпечатка, наименувана „Отчет по журнал на операциите за период 01.03.2019г. – 31.03.2019г. по дебита на сметка 503 „Разплащателна сметка“.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично, съответстващо на останалите писмени доказателства и неоспорено от страните.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса/писмени доказателства на стр.115-129/. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

При така изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите правни изводи- На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде

установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело№2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29,03,2012год и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/,то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК,доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване , Е. Д. Т. успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство.Приходната администрация с наличните по административната преписка писмени доказателства,поведението на доставчика на жалбоподателя не успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите,свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. /решение от 06,12,2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС ,свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС.В него е посочено,че от постоянната съдебна практика на СЕС се установява,че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David,

C-80/11 и C-142/11).

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело K. и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело Centralan Property, посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, C-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Всъщност по делото Б. и по дело Mahagaben и David фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03,07,2013год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната,

не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. За да откаже предоставянето на данъчен кредит по доставките на Пи Ер К. Е. органът по приходите е приел, че не е доказана извършената доставка на материали за аварийен ремонт на мост в [населено място], общ. Драгоман, като е прието, че в съпътстващите доставката документи са налице разминавания относно датата на извършване на ремонта - 27.04.2017 и датите на доставките и материали за ремонта - м. Май 2017г, но спорният в настоящето производство въпрос е дали тежестта на доказване на този факт лежи върху жалбоподателя, за да изключи добросъвестното му поведение при упражняване на правото на данъчен кредит или лежи върху органите по приходите, които следва да установят знанието на жалбоподателя за тези факти. Представените и приети писмени доказателства, както и заключението на ССЕ доказват извършването на доставките от Пи Ер К. Е.. Независимо, че едва с жалбата до ДДОДОП са представени проформа фактури - 2 броя от месец април 2017г и 2 товарителници за обществен превоз от април 2017 с изпращач Пи Ер К. Е., то игнорирането им поради късно представяне е в нарушение на процесуалните правила по ДОПК. Същите не са оспорени, съдържат необходимите реквизити и удостоверяват доставката на процесните строителни материали в период преди издаването на акт за актуване на натурални видове СМР от 27.04.2017г на [община]. Заключението на експерта е, че фактурите са правилно осчетоводени при доставчика и същите са участвали във формирането на облагаемата му печалба, като вземанията по тях са действително заплатени в брой и по банков път. Отделно от това представените писмени доказателства от [община] сочат, че процесните строителни материали са били надлежно вложени в аварийните СМР на мост на [населено място]. Уговорката между дружествата за доставка на материали преди фактурирането им / доставката е през април, фактурирането е през май. 2017г / е част от търговската практика, доколкото не се твърди от приходната администрация, че е било налице и друго фактуриране или доставяне на същите материали от същия или друг доставчик по рано през същата година, което да е послужило за осъществяването на СМР на аварийни работи на мост на [населено място].

Според съда за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката / или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. В тази насока наличието или не на сключен договор между жалбоподателя и доставчикът му за извършване на СМР или за доставка на стоки се презюмира с издаването на данъчна фактура и наличието на доказателства за плащането ѝ. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Косвено доказателство за различно от изпълнителя лице извършило услугите по спорните фактури е отсъствието на достатъчно в качествено и количествено отношение заети лица.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства.

Следва да се посочи, че нито в РД, нито в РА, нито в Решението на горестоящия административен орган се съдържат констатации, че въз основа на обективни данни задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката с която обосновава правото си на данъчен кредит е част от данъчна измама.

Същото се отнася и за доставката на Стройрент Д Е. за наем за данъчен период м.03.2019г. За да откаже данъчен кредит за тази доставка органът по приходите е приел, че липсват договор за наем, приемо- предавателен протокол, търговска и друга кореспонденция съгл. Чл.71 от ЗДДС. От заключението на вещото лице по ССЕ се установи по безспорен начин, че фактура № [ЕГН] „депозит за наем“ със сума в размер на 592,27лв. е заплатена по банков път от жалбоподателя на 11.03.2019г. видно от счетоводните записи в счетоводна разпечатка, наименувана „Отчет по журнал на операциите за период 01.03.2019г. – 31.03.2019г. по дебита на сметка 503 „Разплащателна сметка“. Видно от съдържанието на фактурата, приложена по делото същата отговаря на изискванията на чл.71 т.1 от ЗДДС, поради което и изискването за наличие на договор за наем, който по принцип представлява консенсуален и неформален договор не се покрива от реквизитите, изисквани от чл.71 от ЗДДС.

При тези обстоятелства следва, че за получателя по фактурите за налице материалноправните предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 2 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС, което законосъобразно му е отказано с оспорения акт.

Следва все в тази връзка да се посочи и че дори да не е доказано, че предметът на доставката е реализиран именно от издателя на фактурата, при доказаното получаване на този предмет от получателя на фактурата, следва да е установено, че получателят е знаел това и че процесната фактура е издадена единствено с цел ревизираното дружество – получател по нея да упражни право на приспадане.

Това следва от задължителното тълкуване на разпоредби на Директивата за ДДС в съдебната практика на Съда на ЕС.

Съгласно Решение от 22 октомври 2015 година по дело C-277/2014г. на Съда на ЕС е прието, че разпоредби на Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази по главното производство, която не признава на данъчнозадълженото лице право да приспадне данъка върху добавената стойност, дължим или платен по

получени от него доставки на стоки, когато фактурата е издадена от лице, което с оглед на предвидените от тази правна уредба критерии следва да се счита за несъществуващо, и не може да се установи кой е действителният доставчик на стоките, освен ако въз основа на обективни данни и без да се изисква от данъчнозадълженото лице да е извършило проверки, които не са негова задача, е било установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената доставка е част от измама с данъка върху добавената стойност, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

Независимо от предмета на доставките – стоки, тълкуването по това дело е приложимо и за настоящия случай, тъй като от акта за преюдициално запитване следва, че както и в настоящия случай, лицето, което желае да упражни право на приспадане, има качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на Директивата за ДДС, действително е получило и платило предмета на доставките, посочени в издадените от доставчика фактури, и впоследствие е използвало този предмет за нуждите на сключените от него облагаеми сделки. /т.30/. /в този смисъл Решение № 2359/19.02.2019г., постановено по адм.дело № 11775/2018 по описа на ВАС,и Решение № 22/03.01.2020г., постановено по адм.дело № 5099/2019 по описа на ВАС /.

С оглед на изложеното жалбата против ревизионния акт се явява основателна,следва да се признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя по доставките на Пи Ер К. Е. и Стройрент Д Е. и същият следва да се отмени.

В частта, касаеща ЗКПО- На база на констатациите в частта по ЗДДС за наличие на реална доставка на стоки и услуги по процесните фактури и във връзка с признатото право на приспадане на данъчен кредит, както от фактическа така и от правна страна, незаконосъобразно органите по приходите са приели, че е налице несъответствие между документалната обосновааност на разходите по фактурите и действителните стопански операции. Не са налице основанията на разпоредбата на чл. 16,ал.2 т. 4 от ЗКПО, съгласно която не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. По силата чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на **Закона за счетоводството** /ЗСч./ отразяващ вярно стопанската операция, което в случая е доказано.

Поради изложеното съдът възприема доводите на жалбоподателя за незаконосъобразност на РА в тази му част за основателни.

Ето защо и според настоящия състав ревизионният акт е незаконосъобразен и в тази му част.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски съгласно представения списък в размер на 900 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] чрез Н. Д. Г., в качеството на управител, представлявана от адв.Д. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020000379-091-001/11.12.2020 г., издаден от Е. М. С., орган - възложил ревизията и Р. Т. З., ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 688/28.04.2021 г., с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС за м.05.2017- 23868,25лв и лихви 7855,39лв и м. 03.2019-7837,39лв и лихви 35,22 и по ЗКПО за 2017 в размер на 10918,87лв и съответните лихви от 2990,80лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] чрез Н. Д. Г., в качеството на управител, представлявана от адв.Д., разноски в размер на 900 лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: