

РЕШЕНИЕ

№ 4149

гр. София, 21.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 12.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **12166** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Г. А. Д., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220219007665-091-001/15.05.2020г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 1660/02.11.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място], издадено при условията на заместване.

В жалбата са твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен и необоснован, издаден при съществено нарушение на административнопроизводствените правила и основни принципи на данъчния процес. Жалбоподателят счита, че изводите на ревизиращите органи са немотивирани и необосновани и в противоречие със ЗДДС, Директива 2006/1128ЕО и практиката на ВАС и на СЕС. Конкретно се сочи, че са нарушени принципите на обективност и добросъвестност, залегнали в чл.3 и чл.6 ДОПК, както и принципът на служебното начало. Поддържа се, че липсва анализ и мотиви за отказа на ревизиращите органи да признаят правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], за което жалбоподателят счита, че са налице всички предпоставки по чл.68, ал.1,т.1 и чл.69, ал.1,т.1 ЗДДС. Излагат се подробни доводи в подкрепа на твърденията, в това число се цитира практиката на Съда на ЕС относно признаването на данъчен кредит. Моли се за отмяна на ревизионния акт и за присъждане на сторените по делото разноски. В с.з. жалбоподателят се представлява от адв. М. А. И., който поддържа жалбата.

Ответникът - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-С. при ЦУ на НАП, представляван от юрисконсулт М., оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Административен съд София-град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220219007665-020-001 от 28.11.2019 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 01.02.2019 г. до 30.06.2019 г. Заповедта е връчена на 05.12.2019 г. електронно.

Със Заповед №Р-22220219007665-020-002 от 13.12.2019 г., връчена на 16.12.2019 г., в обхвата на ревизионното производство са включени нови данъчни периоди - периодите от 01.07.2019 г. до 30.11.2019 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220219007665-020-003 от 03.02.2020 г., връчена електронно на 12.02.2020 г., срокът на ревизията е продължен до 06.03.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220219007665-092-001 от 23.03.2020 г. РД е връчен електронно на 25.03.2020 г., ведно с доказателствата. Срещу РД е подадено възражение, преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22220219007665-091-001 от 15.05.2020 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., определена за ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 15.05.2020 г.

С РА са извършени корекции на декларираните от дружеството резултати по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие отказано право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 16 817,26 лв. за данъчни периоди февруари, март, април, май и юни 2019 г. , и са определени задължения за лихви в размер на 1 689,43 лв.

Срещу РА дружеството е подало до директора на Дирекция „ОДОП“ жалба, съответно жалба вх. №53-06-4530 от 27.05.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-840 от 03.06.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение № 1660/02.11.2020г. заместник - директорът на дирекция „ОДОП“, действащ съгласно Заповед № 930/20.11.2017г. като заместник на директора поради отсъствие на титуляра вследствие на временна неработоспособност, е потвърдил ревизионния акт изцяло. Решението е връчено на лицето по електронен път на 04.11.2020г.

Извършените от ревизиращите органи процесуални действия, установените от тях факти и обстоятелства и направените изводи са следните:

Дейността на жалбоподателя през ревизираните периоди е дърводобив и дървопроизводство, за което има сключени договори с Държавно горско стопанство /Д./ – С., както и издадено Удостоверение №8583 от 22.11.2018г. от Изпълнителна агенция по горите /И./.

На задълженото лица са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. В отговор са представени документи с придружителни писма. Извършена

е и проверка на място в офис на дружеството, за която е съставен Протокол №1626007 от 25.02.2020 г. При посещението на ревизиращия екип задълженото лице е представило банкови извлечения, предавателно-приемателни протоколи по образец съгласно чл. 87п, ал. 1 от Правилника за прилагане на Закона за горите /ППЗГ/ и сключени договори с Д.-С..

Във връзка с отразени от жалбоподателя фактури в дневниците му за покупки е инициирана насрещна проверка на доставчика [фирма], ЕИК[ЕИК]. Установено е, че дружеството е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения и предотвратяване на данъчни измами, считано от 16.07.2019 г. В отговор на връченото му искане за представяне на документи са представени издадените на жалбоподателя фактури, договори за краткотрайна услуга, анекс към договор от 22.02.2019 г. /без договора/, свидетелство и договор за регистрация на фискално устройство, хронологичен регистър на счетоводни сметки. Дадени са писмени обяснения, според които извършваната услуга е дърводобив, заплащането е в брой, включително са правени и авансови плащания.

След справка в информационната система на НАП ревизиращият екип е констатирал, че доставчикът не е имал и няма наети на трудов договор работници и служители, няма декларираны търговски обекти, няма собствено недвижимо имущество, нито регистрирани моторни превозни средства.

Във връзка с посочения доставчик от страна на жалбоподателя са представени Договор от 22.02.2019 г. и анекс от същата дата с предмет – товарене, разтоварване, сортиране, извоз и доставка до адреси на добит дървен материал, констативни протоколи и приемо-предавателни протоколи. Предвид представените фактури за авансови плащания органите по приходите са направили проверка на оборотните ведомости на ревизиращия субект. Установено е, че по сметка 501 – Каса в лева, не се осчетоводени плащания по фактури за аванс, издадени от [фирма]. Констатирано е също, че фактурите за авансови плащания са от дати, които са различни от датите, посочени в приложените към тях фискални бонове от фискално устройство.

Както във връзка с фактурите за авансово плащане, така и по отношение на останалите фактури, издадени от спорния доставчик, които са с предмет – „плащане по протокол №... и спада се аванс по фактура ...“, органите по приходите са преценили, че липсват доказателства за реално извършени доставки. Относно фактурите за авансови плащания е посочено, че няма доказателства да са обвързани с действителни осъществили се след плащането сделки. Констатирано е, че във фактурите и констативни протоколи не е описан вид на извършената сеч, не са представени документи, от които да е видно къде е товарена и разтоварвана, нито са представени превозни билети, които следва да придружават транспортирането на дървен материал.

Във връзка с договорите за краткотрайни услуги, сключени между [фирма] като възложител и физически лица като изпълнители, ревизиращите са констатирали, че договорите не са за извършване на конкретна услуга, а лицата са наети като секачи. Органите по приходите са оспорили достоверността на представените договори, предвид обстоятелството, че съгласно чл. 114а от Кодекса на труда /КТ/ сключването на такива е предвидено само за определени видове сезонни селскостопански работи за период от един ден и могат да бъдат сключвани само от работодатели, регистрирани като земеделски производители. Посочено е също, че тези договори имат задължителна форма и екземпляри от тях се получават от съответната Инспекция по

труда, каквито процесните не са. Освен това доставчикът не е представил доказателства за проведен на наетите лица инструктаж, каквото е изискването на Заповед №РД-09-354 от 08.04.2019 г. на министъра на земеделието, храните и горите за утвърждаване на Правила за здравословни и безопасни условия на труд в горските територии.

Във връзка с представените от жалбоподателя констативни и приемо-предавателни протоколи, подписани между ревизираното лице като възложител и [фирма] като изпълнител, органите по приходите са установили, че документите не съдържат данни за конкретния вид дърводобивна дейност, нито за начина на определяне на цените на услугите.

При тези факти и обстоятелства ревизиращият екип е приел, че на ревизираното дружество не се следва право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] за спорните периоди, предвид липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. В подкрепа на извода за недоказаност на реалното извършване на фактурираните доставки органите по приходите са се позовали и на данни за доставчика, съдържащи се в информационната система на НАП, от които е видно, че се касае за дружество, без активи и персонал, което не разполага и не ползва търговски обекти, но въпреки това в дневниците му за продажби са декларира разнородни сделки. Установено е също, че за периодите февруари – май 2019 г. на [фирма] е извършена ревизия за установяване на задължения по ЗДДС и издаден РА, с който са установени задължения в особено големи размери.

Органите по приходите са преценили, че на жалбоподателя следва да е известно или няма как да не е известно, че участва в данъчна измама. Посочено е, че задълженото лице не е представило доказателства по какви критерии е избран спорният доставчик, след като същият няма активи, нито наета работна ръка за извършване на специфичната по вид услуга – добив на дървесина, и не е разполагал с издадено позволително за сеч съгласно изискването на чл. 108, ал. 1 от Закона за горите /ЗГ/. Освен това, видно от Договори №201896 от 13.12.2018 г. и №201897 от 31.12.2018 г., сключени между [фирма] като изпълнител и Д. С. като възложител, изпълнителят има право да заменя подизпълнителите си, при условие, че предварително е посочил ползване на такива. В хода на ревизията жалбоподателят не е представил доказателства, от които да е видно направено до възложителя му уведомление за ползване на подизпълнител за извършване на услугата.

По искане на жалбоподателя е допусната и изслушана съдебно-счетоводна експертиза, приета без оспорване от страните, която съдът кредитира изцяло като обективна и обоснована.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване на РА, който е потвърден от директора на дирекция „ОДОП“, следователно, при наличие на правен интерес от оспорването, поради което е допустима.

Ревизионното производство е извършено от компетентни органи и при спазване на процесуалните правила на ДОПК за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК. Не се констатира съществени нарушения

на административнопроизводствените правила. Противно на твърденията в жалбата, съдът намира, че изискванията на процесуалния закон са изцяло спазени.

Жалбата е неоснователна и по същество.

За да се признае на получателя по облагаема доставка правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 от ЗДДС, следва кумулативно да са изпълнени две предпоставки - лицето да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател, и наличието на реално осъществена доставка на тези стоки или услуги.

В множество свои решения (Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др.) СЕС приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В т. 32 от решението по дело С-285/11 г. „запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. В т. 37 съдът посочва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38).

Прилагайки общото правило за разпределяне на доказателствената тежест, установено в чл.154 от ГПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК, в тежест на жалбоподателя е да установи по делото, че по спорните фактури са изпълнени както формалните, така и материалните предпоставки за упражняване на претендираното от него право на приспадане на данъчен кредит.

В конкретния случай, за доказване реалността на доставката от страна на ревизираното дружество и доставчика освен фактурите са представени договори и протоколи. Съдът обаче приема, че представените доказателства не са убедителни и достатъчни, за да създадат убеждение за реалността на фактурираните услуги. При оценката на доказателствената тежест на договорите и протоколите съдът съобразява, че се касае за частни документи, които са без достоверна дата и които са предназначени да удостоверят изгодни факти за страната, която ги представя.

Налице са редица несъответствия между документите, предназначени да удостоверят реалното осъществяване на услугата, които несъответствия не могат да бъдат пренебрегнати и внасят основателно съмнение в достоверността на представените доказателства. Така например, както е отбелязал и решаващият орган, според заключения между жалбоподателя и доставчика Договор от 22.02.2019 г., изпълнителят се е задължил да извърши услугите: товарене, разтоварване, сортиране, извоз и доставка до адреси на вече добития дървен материал, какъвто е и предметът на анекса към договора, съставен на същата дата – 22.02.2019 г., а в констативните и в приемо-предавателните протоколи е посочен различен вид услуга, а именно – добив на дървесина. Липсват данни къде предполагаемо е извършен добивът на дървесина, както и какъв е видът на проведената сеч. Наред с това, констатирано е от органите по приходите, че в част от договорите за краткотрайна услуга, сключени от доставчика,

конкретно в договора от 01.03.2019 г. с изпълнител – Т. В. Г. и в договора от 04.04.2029 г. с изпълнител М. Ц. Б., е извършена поправка на датата, отбелязана като дата на извършване на работата и приемането ѝ.

На следващо място, при липсата на данни за осъществявана въобще от доставчика търговска дейност, в това число в сферата на фактурираните услуги, не става ясно как, по какви критерии същият е бил избран за изпълнител от страна на жалбоподателя. Няма данни за предшестваща, съпътстваща или последваща договорите търговска кореспонденция, която би била свидетелство за наличието на действителни отношения между страните. Неяснотата за това въз основа на какво и как жалбоподателят е формирал избора си на конкретния доставчик се допълва и от липсата на достоверни данни за капацитет на доставчика да извърши услугите. Както е констатирала и експертизата, [фирма] не е имало наети на трудов или граждански договор лица, а няма декларирани в Инспекцията по труда и договори за краткотрайни услуги. В случая са представени документи за осъществяване на доставките от наети от доставчика физически лица - договори за краткотрайни услуги, всички от 01.03.2019 г., за които обаче вещото лице е посочило, че не отговарят на задължителния образец, изискван от Инспекцията труда, няма внесени здравни и осигурителни вноски. Отделно от това, органите по приходите са отбелязали, че договорите са сключени за срок от три месеца срещу възнаграждение в размер на 1 700 лв. на час /на ден/ за 1 бр. Ако е вярно, както се посочва, че работата е извършена от тези лица и приета без възражения на 30.05.2019 г., то това е преди изтичане на срока, за който са сключени договорите, което обаче не се е отразило на размера на възнаграждението им /1 700 лв./, въпреки че то е договорено за получаване на час /на ден/. По същество липсват данни колко часове, съответно дни, евентуално са работили наетите лица.

На следващо място, обосновано ревизиращите са посочили, че наличието на подизпълнител за извършване на услугата по добив на дървесина е в противоречие с договореностите, постигнати между жалбоподателя и Д. - С.. Според сключените с Д. договори жалбоподателят се е задължил да извършва дърводобивна дейност, като следва предварително и конкретно да е посочил кои подизпълнители ще ползва /т. IV.3.5. от договорите/. В случая няма доказателства [фирма] до е посочен пред Д. – С. като подизпълнител, което е още една индикация, че между жалбоподателя и издателя на фактурата не е имало реални търговски отношения..

Що се касае до техническата обезпеченост за осъществяване на доставките, съдът се доверява на констатациите на експертизата, която е посочила, че няма данни за сключени договори с транспортна фирма, нито договори за наемане на техника за извършване на дърводобива. Заклученията на експертизата кореспондират и с обстоятелствата, установени от ревизиращия екип, а именно, че доставчикът е дружество без активи и персонал, без търговски обекти и имущество, което само формално декларира в дневниците си за продажби разнородни сделки. Предвид посочените обстоятелства, съдът приема, че не е доказано наличието на капацитет и възможност на доставчика да осъществи фактурираните услуги. Действително, съгласно трайната практика на СЕС само поради липсата на данни за материална и

кадрова обезпеченост не може да се откаже право на данъчен кредит, но в случая съдът разглежда това обстоятелство в рамките на дължимата от него цялостна преценка на всички факти и обстоятелства с оглед доказването на реалността на доставките.

Предвид отговорите на експертизата на задача 1, съдът не приема за доказано и разплащането по процесните фактури, тъй като според справката от счетоводството на жалбоподателя са отразени само част от фактурите, за които са издадени фискални бонове, а от счетоводството на [фирма] не е представено извлечение за движението и салдата по сч. см. 501 Каса в лева.

На последно място, не е доказано и използването на услугите за осъществяването на последващи доставки от жалбоподателя. Видно от отговора на вещото лице на задача 4 от експертизата, дефицитът на данни в документите /които са конкретно описани/ не позволява да бъдат проследени стоковите потоци и дали съответната дървесина е използвана за данъчни сделки и декларирана като продажби в дневника за продажби и СД за ДДС.

В обобщение, съдът намира, че с оглед събраните по делото доказателства се потвърждава правилността на изводите на ревизиращите органи, а именно, че издадените от [фирма] фактури не документират реално възникнали и осъществили се доставки, а са формално издадени с цел неправомерно ползване на право на приспадане на данъчен кредит.

Освен горното, обосновано директорът на дирекция „ОДОП“ е посочил и че спорните фактури не са съставени в съответствие с изискването на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС, тъй като в тях не е посочен вид на извършваната доставка, поради което не е изпълнено изискването на чл. 71, т. 1 от ЗДДС. Като предмет на доставка в процесните фактури е вписано „плащане по протокол №.../ и „спада се аванс по фактура №...“. Плащането не е доставка на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, нито доставка на стока по чл. 6, ал. 1 във връзка с чл. 5, ал. 1 от ЗДДС.

Като краен извод, въз основа на събраните доказателства, съдът приема, че изводите на органите по приходите са обосновани, а ревизионният акт е законосъобразен, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 1 596 лева съобразно чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III отделение, 51 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № Р-22220219007665-091-001/15.05.2020г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С..

ОСЪЖДА Т. ЛЕС 1“ Е. да заплати на Националната агенция по приходите сумата от 1 085 лева (хиляда осемдесет и пет лева) юрисконсултско

възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: