

РЕШЕНИЕ

№ 1384

гр. София, 04.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 17.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **7730** 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], ЕИК[ЕИК] оспорва Ревизионен акт /РА/ № Р-22221420000554-091-001/02.12.2020 г. и Ревизионен акт №П-22221420215751-003-001/23.12.2020 г. за поправка на ревизионен акт, издадени от М. А. К. - орган, възложил ревизията и М. В. И. - ръководител на ревизията, в частта, потвърден от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с Решение № 984/30.6.2021 г., с който за месец 11.2019 г. е установен ДДС за възстановяване в размер на 0,00 лв. при деклариран от дружеството ДДС възстановяване в размер на 20 000,00 лв.

В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за отмяна на акта и за присъждане на деловодни разноски.

Пред съда жалбоподателят се представлява от адв. А. И., който изцяло поддържа жалбата, а в ход по същество претендира и основателността ѝ, както и присъждането на разноски, представя списък.

Ответникът - директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП, не се явява и не се представлява. С писмо чрез представител по пълномощие оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно уведомена, не изпраща представител и не взема становище в

производството.

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 № Р-22221420000554-020-001 от 31.01.2020 г. връчена по електронен път на 05.02.2020 г., изменена със Заповед № Р-22221420000554-020-002 от 17.03.2020 г. и Заповед № Р-22221420000554-020-003 от 30.04.2020 г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /упълномощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г., издадена от ид директора на ТД на НАП С./, за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периода от 01.10.2019 г. до 31.12.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221420000554-092-001/30.7.2020 г., връчен електронно на 1.9.2020 г. Срещу констатациите в РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ № Р-22221420000554-091-001 от 02.12.2020 г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 21.12.2020 г. С Ревизионен акт № П-22221420215751-003-001 от 23.12.2020 г. за поправка на ревизионен акт е отразена направена корекция на дължимата лихва за м. 11.2019 г. Съобразно това са коригирани данни в Таблица 1 и Таблица 3 на ревизионния акт.

Основната дейност на [фирма] е търговия на едро с машини и производствено оборудване. За извършване на дейността си разполага с производствена база, находяща се на пътен възел Я./Шумен, 289-ти км. от Автомагистрала „Т.“. Дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 31.01.2008 г.

Отказано е право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 20 000,00 лв. по фактура № 0...03/29.11.2019 г. с предмет „плащане по Договор от 29.11.2019 г.“ и фактура № 0.. .09/30.11.2019 г. с предмет „плащане по Договор от 30.11.2019 г.“, издадени от [фирма].

Фактурите са издадени във връзка с цитираните договори, с които на изпълнителя [фирма] е възложено да изпълни СМР на обект - склад за стоманени изделия, находящ се в [населено място], [община] и включващи /видно от Протокол 1 и Протокол 2/: подготовка на скеле за работа, подготовка за почистване на метална конструкция, боядисване на метална конструкция, разрушаване на стари и изграждане на нови конструкции от гипсокартон, шпакловка, боядисване, полагане на ламиниран паркет, ръчен изкоп за изваждане на кабел и за закопаване на кабел, полагане на кабел, почистване след ремонт, депониране на отпадъци, подравняване на терен и др.

По данни от информационната система на НАП е установено, че [фирма] е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 06.01.2020 г. Декларира дейност в областта на строителството. Няма данни в дружеството да са назначени лица по трудови договори.

Предприетите от ревизиращите органи процесуални действия и направените от тях констатации и изводи са следните:

В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ № П-22221020041874-040-001/01.04.2020 г., от провереното дружество са представени

копия на процесите фактури, Договор № 20200111/01.11.2020 г., сключен между страните на 01.11.2019 г., Договор № 20201011/10.11.2020 г., сключен на 10.11.2019 г. и анекси към тях за промяна на срока за плащане, протоколи за приети изпълнени СМР. счетоводни справки, оборотна ведомост и главна книга за м. 11.2019 г.

Органите по приходите са установили, че в сключените между страните договори като представител на изпълнителя се е подписал Г. Б., който към 01.11.2019 г. и към 10.11.2019 г. не е имал представителна власт. В спорните фактури като предмет е вписано плащане по договор, но такова с извършено едва на 16.12.2019 г. и то в размер на 50 000.00 лв. От представените договори не става ясно какви дейности са извършени от [фирма], а датите на договорите не съответстват на посочените във фактурите. Не е предоставена информация за лицата, извършили конкретните дейности, предвид установената липса на кадрова обезпеченост при доставчика, през кой период са работили, за чия сметка са вложените материали и за превъзлагане на услугите.

[фирма] не е разполагал с назначени на трудови договори лица през м. 11.2019 г. Извършването на доставка на услуга - СМР, и то в документирания обем /100 000,00 лв. без вкл. ДДС/, е свързано със съответното престирание на труд. За да се приеме, че посочените услуги са реално извършени за един месец от сочения доставчик е необходимо най-напред да бъде установено, че същият е разполагал с кадрови ресурс и е технически обезпечен за изпълнението им, доказателства за което не са представени. Не са представени и документи от подизпълнител.

В обобщение на изложеното органите по приходите са приели, че за признаване на правото на данъчен кредит по фактурите, издадени на жалбоподателя от [фирма] не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, с който за месец 11.2019 г. е установен ДДС за възстановяване в размер на 0,00 лв. при деклариран от дружеството ДДС възстановяване в размер на 20 000,00 лв. Извършената корекция е в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 20 000, 00 лв. по процесните фактури. Направен е извод за привидност на сделките, зад които реално не стои нищо, което е известно и/или няма как да не е известно на ревизираното дружество.

Срещу РА дружеството е подало до директора на Дирекция "ОДОП" жалба, съответно с вх. № 53-06-10661 от 29.12.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-3 от 04.01.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., която решаващият орган е приел за частично неоснователна.

На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК. срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция

„ОДОП” - С. за срок до 07.06.2021 г. В този срок не е постановено решение. Решение № 984/30.6.2021 г. от Т. Й. Т. - изпълняващ длъжността директор на дирекция "ОДОП", се постановява при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК във връзка с постъпила жалба срещу акта до Административен съд София - град с вх. № 53-04-479/23.06.2021 г., с което е потвърдил обжалвания пред него РА в частта, с който за м. 11.2019 г. е установен ДДС за възстановяване в размер на 0,00 лв. при деклариран от дружеството ДДС възстановяване в размер на 20 000,00 лв.

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.

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 за подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа. Не се констатират съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

В рамките на съдебното производство по искане на оспорващия бе допусната и изслушана ССЧЕ. От заключението на вещото лице, прието в с. з. на 17.2.2022 г. се установява, че Дружеството води текущо своето счетоводство и изготвя финансовите си отчети, съгласно българското търговско законодателство. Приходите от продажби и разходите за дейността се начисляват в момента на тяхното възникване, независимо от паричните постъпления. Отчитането и признаването на приходите и разходите се извършва при спазване на принципите на причинно-следствената връзка между тях.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като компетентно изготвено, обективно и съответстващо на писмените доказателства по спора, неоспорено от страните.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл. 302 ТЗ.

За обосноваване на доставка на услуга, най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и престирането на резултата от получателя по доставката, както и да са налице съставени за това документи. За да бъде една услуга фактически осъществена, същото изисква полагане на труд от физически лица и използване на съответните технически средства, както и в повечето случаи влагане на материали. Без наличие на кадрови потенциал един субект не би могъл да извърши дадена услуга. Именно в тази връзка, като косвено указание за наличие на реална икономическа дейност, а не като елемент от фактическия състав на претендираното право на приспадане на ДК, приходните органи правилно са изследвали съвкупно с всички обстоятелства по делото кадровия и технически потенциал на преките доставчици. Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална

икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните участници в търговския оборот - липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност, липса на подадени ГДД по ЗКПО, невнасяне на декларирани задължения с декларации обр. 1 и обр. 6. Всички тези обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност, като предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит. Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципа на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т. 50 и т. 53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 "G. T."), какъвто е настоящия случай, доколкото изводите на приходните органи са, че фактурираните доставки не са реално осъществени от издателите на фактурите.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 "Е. - К": лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Задължението на жалбоподателя за пълно, главно доказване изисква съвкупната преценка на всички събрани по делото доказателства да навежда на категоричен и несъмнен извод за реалност на спорните доставки на стоки и услуги, което в случая не се установява.

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.

Не се доказва трудовата обезпеченост на [фирма] да извърши строителните услуги. Съдът не кредитира представените граждански договори, тъй като възникналите взаимоотношения между доставчика и физическите лица - изпълнители, са уредени по начин, изключващ потвърждаването на една достоверна дата за възникването им. Същите не се регистрират в НАП, дружеството не е подало декларация за удържани осигуровки и данъци, а лицата от своя страна не са декларирали такива доходи с ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2019 г. Наличието на такива декларации, приети в НАП, би било доказателство за датата на възникване на съответните взаимоотношения. В договорите няма конкретни данни за обема възложена работа, за обекта, на който следва да се извърши, за времето, за което са наети и през кои дни са работили. Гражданските договори не са придружени със сметки за изплатени

суми и в тях не е определено възнаграждение за положен труд. Част от лицата са назначени на трудови договори през м. 11.2019 г. в други дружества, някои от които с месторабота в [населено място] и [населено място] на 8 часов работен ден, което на практика изключва възможността да са на разположение на [фирма] да изпълнят всички документирани в протоколите строителни дейности. Не е доказана и техническата обезпеченост на доставчика за извършване на услуги от вида па фактурираните.

Съдът не кредитира покупни фактури, издадени на [фирма], тъй като същите са приложени и към придружаващите документи, касаещи доставките от [фирма].

С представените фактури, договори и протоколи сделките са формално оформени от правна страна, но не и от фактическа, тъй като не са осъществени действителни стопански операции. Касае се за фактури, издадени без наличие реално развили се търговски взаимоотношения между жалбоподателя и [фирма]. Законосъобразен и обоснован е отказа да се признае право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от това дружество, тъй като това право е упражнено с цел непозволено ползване на данъчно предимство. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 г. по дело С-255/02/. РА в тази част следва да бъде потвърден.

По отношение на доначислените с РАПРА лихви за месец 11.2019 г. съдът намира, че са във връзка с деклариран от ревизираното дружество, но невнесен в срок данък върху добавената стойност по СД по ЗДДС за същия период, вкл. и лихви във връзка с извършената с РА корекция на резултата за този данъчен период, поради непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, ишясни от [фирма].

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. На жалбоподателя са дадени указания във връзка с тежестта на доказване и му е предоставена възможност за попълване на делото с доказателства, които иска да бъдат събрани. Въпреки това жалбоподателят не прояви никаква процесуална активност и не ангажира каквито и да било доказателства, а на практика поведението му сочи и пълна дезинтересираност от делото. С оглед на това съдът формира изводите си изцяло на материалите, събрани в ревизионното производство, при съобразяване последиците от недоказването на фактите и обстоятелствата, за които съответната страна носи тежестта на доказване. Основавайки се на тях, съдът намира, че органите по приходите законосъобразно са приели, че не са налице условията за признаване право на данъчен кредит на жалбоподателя. Като краен извод, въз основа на събраните доказателства, съдът приема, че изводите на органите по приходите са обосновани, а ревизионният акт е законосъобразен изцяло, което налага жалбата да бъде отхвърлена като

неоснователна.

Съобразно чл. 161, ал. 1 от ДОПК и при направено искане за това на ответника ще следва да се присъдят разноските в размер на 1 130.00 лева за юрисконсултско възнаграждение.

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

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК] против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221420000554-091-001/02.12.2020 г. и Ревизионен акт №П-22221420215751-003-001/23.12.2020 г. за поправка на ревизионен акт, издадени от М. А. К. - орган, възложил ревизията и М. В. И. - ръководител на ревизията, в частта, потвърден от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с Решение № 984/30.6.2021 г., с който за месец 11. 2019 г. е установен ДДС за възстановяване в размер на 0,00 лв. при деклариран от дружеството ДДС възстановяване в размер на 20 000,00 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика " – С. при ЦУ на НАП разноски в размер на 1 130.00 /хиляда сто и тридесет/ лева за юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: