

РЕШЕНИЕ

№ 3073

гр. София, 09.05.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 15.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **11252** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на „Сит Груп 13“ ООД, ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221321006890-091-001/03.08.2022 г., издаден от В. А. В.- орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р.- ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1715/27.10.2022 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.
Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен и необоснован, постановен в нарушение на ЗДДС, ППЗДДС, ЗКПО, ЗСч. и ДОПК, в частта, в която: за данъчни периоди м.3, м.4, м.5, м.7 2017г. и м.8 2021г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от доставчиците: „Строй Билд Къмпани“ ЕООД- в размер на 13889,93лв.; „Товер Груп“ ЕООД- в размер на 1870,00лв.; „Тиролиен-Холидей“ ЕООД- в размер на 11 000 лв.; „Ем Би Кепитъл Елитиди“ ЕООД - в размер на 4000,00 лв. или общо в размер на 30 759,93 лв. и лихви за просрочие в размер на 7585,45 лв., и за 2017г. е увеличен счетоводния финансов резултат на дружеството във връзка с непризнати разходи за получени външни услуги от „Строй Билд Къмпани“ ЕООД и „Товер Груп“ ЕООД в размер общо на 56 133,00лв. и е определен във връзка с това допълнителен корпоративен данък за внасяне в размер на 5 613,30лв. и лихви в размер на 2473,17лв. По отношение на доставчиците „Строй Билд Къмпани“ ЕООД и „Товер Груп“ ЕООД се твърди, че дружеството е получило реални услуги-

СМР. Релевира се, че трайната съдебна практика на ВАС и СЕС е, че не е допустимо да се отказва претендираното данъчно предимство само въз основа на нередности при доставчика. Според жалбоподателя събраните доказателства- договори, протоколи за извършени СМР, банкови плащания, обуславят еднозначен извод, че процесните доставки действително са извършени. По отношение на доставчиците „Тиролиен-Холидей“ ЕООД и „Ем Би Кепитъл Елтиди“ ЕООД сочи, че с РА е извършена корекция на ползван данъчен кредит по фактура за аванс на основание чл. 78, ал. 4 и ал.5 ЗДДС като е прието, че доставката е развалена и Сит Г. 13 е следвало да направи корекция на упражненото право на приспадане на ДК. Твърди се, че извършената корекция е незаконосъобразна поради обстоятелството, че не е налице разваляне на доставка. С постановения отказ на данъчен кредит по фактурите за авансово платени облагаеми доставки, дружеството неоснователно би се лишило изцяло в бъдеще от данъчен кредит, когато настъпи реалното изпълнение на доставките, като се позовава на разпоредбата на чл. чл. 79, ал.8 ППЗДДС. С окончателната фактура би се начислил данък само върху горницата над авансово платената сума. Предвид, че доставките не са осъществени в 12 месечния период по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, в който дружеството има право да упражни данъчен кредит по авансово платените доставки, с отказа на приходните органи да признаят начисления ДДС за авансите, за дружеството ще се преклудира правото на данъчен кредит, тъй като правото на приспадане на ДДС възниква с плащането, а не с изпълнението на доставката и на датата на изпълнение на доставката ще възникне право на данъчен кредит само за допълнително начисления данък, в случай, че такъв бъде дължим с окончателната фактура. Цитира решение на СЕС по съединени дела С-660/16 и С-661/16. Оспорва извода на ревизиращите, че РА е знаело, че сделката е част от данъчна злоупотреба, извършена от доставчика. На следващо място се релевира незаконосъобразност и необоснованост и в частта, в която за 2017г. е увеличен счетоводният финансовия резултат на дружеството на основание чл. 26, т.2 ЗКПО и чл.16, ал.2, т.4 и чл.10 ЗКПО фактурите, издадени от доставчиците Строй Б. К. и Т. Г. в размер общо на 56133.00 лв. Твърди се, че в конкретната хипотеза не е налице основание за прилагането на чл.16 ЗКПО, защото не е налице отклонение от данъчно облагане, а са налице реално получени услуги, срещу които разходи има реализирани приходи. Отделно, не е налице основание за прилагане и на чл.26, т.2 ЗКПО поради обстоятелството, че разходите са документално обосновани и на ревизиращите са били представени изисканите в хода на ревизионното производство първични счетоводни документи. Претендира отмяна на РА в оспорваната част.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез процесуален представител поддържа жалбата и моли съда да отмени РА в потвърдената част с Решение №1715/2022 г.. Претендира разности, съгласно списък.

Ответникът– директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана и моли съда да я отхвърли, по съображения изложени в решението на ОДОП. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно уведомена, не изпраща представител за участие в производството.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221321006890-020-001 от 07.12.2021 г. връчена по електронен път на 23.12.2021 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221321006890-020-002/18.03.2022 г. и №Р-22221321006890-020-003/15.04.2022 г., издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „СИТ ГРУП 13“ ООД за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчен период от 01.03.2017 г. до 31.08.2021 г. и по ЗКПО за периодите от 2017 г. до 2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221321006890-092-001/14.06.2022 г., връчен на 16.06.2022 г. по реда на чл.29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Срещу констатациите в РД и направеното предложение за допълнително установени задължения няма подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221321006890-091-001/03.08.2022 г., издаден от В. А. В., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.– орган, възложил ревизията и Н. Ц. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.– ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 12.08.2022 г.

С РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 70 799,93 лв., произтичащи от извършени корекции на декларирания резултат за данъчните периоди от м. 03.2017 г. до м.05.2017 г., м. 07.2017 г., м. 01.2019 г. и м.08.2021 г., вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], „СТЕВАС-1006“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК] и на основание чл. 78, ал. 5 от ЗДДС по фактури, издадени от „ТИРОЛИЕН ХОЛИДЕЙ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК] и „ЕМ БИ КЕПИТЪЛ ЕЛТИДИ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК] и са начислени лихви за забава в общ размер на 23 638,03 лв. Установен е и допълнителен корпоративен данък в размер на 18 498,51 лв., в резултат на извършени увеличения на декларираните от дружеството финансови резултати, на основание чл. 26, т.2 от ЗКПО през периодите 2017 г., 2019 г. и 2020 г. със сумата на начислени разходи по фактурите, издадени от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД, „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД и „СТЕВАС – 1006“ ЕООД, ведно с начислените лихви за забава в размер на 4 517,04 лв.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, в хода на ревизията на търговеца е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221321006890-040-001 от 05.01.2022 г., в отговор на което са представени документи, справки и писмени обяснения. Направени са проверки на счетоводната и търговска документация на жалбоподателя и са анализирани представените от него доказателства. За установяване наличието на основания за облагане по ЗДДС и ЗКПО са инициирани насрещни проверки на преките доставчици „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД, „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД и „ЕМ БИ КЕПИТЪЛ ЕЛТИДИ“ ЕООД и са връчени искания до трети лица. С Протокол №Р-22221321006890-П.-001 от 05.01.2022 г. е извършено присъединяване на документи и доказателства, събрани в хода на предходна проверка на „СИТ ГРУП 13“ ООД, приключила с Протокол

№П-22221321078688-073-001/16.11.2021 г. Всички предприети в хода на ревизията процесуални действия и събраните във връзка с тях доказателства са подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА. С оглед доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство, органите по приходите са констатирани, че са налице основания за извършване на корекции в декларациите от лицето резултати в частта по ЗДДС и ЗКПО.

Ревизионен акт №Р-22221321006890-091-001/03.08.2022 г. е оспорен изцяло по административен ред пред директора на ДОДОП– С. на основание чл. 152 от ДОПК. С Решение №1715/27.10.2022 г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП е отменен РА, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 01.2019 г. и ЗКПО за данъчни периоди 2019 г. и 2020 г., ведно с начислените лихви за забава, и е върната административната преписка на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, с указание в 30-дневен срок от връчване на настоящото решение да бъде издадена нова заповед за извършване на ревизия за горепосочения вид задължение и периоди от друг ревизиращ екип в срока по чл. 114, ал. 1- 4 от ДОПК и провеждане на ревизионно производство, съобразно указанията, изложени в мотивите на решението. Със същото решение е потвърден Ревизионен акт №Р-22221321006890-091-001/03.08.2022 г., в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди от м. 03.2017 г. до м.05.2017 г., м. 07.2017 г. и м.08.2021 г. и по ЗКПО за периода 2017 г., ведно със съответните лихви за забава. И е оставена без разглеждане жалба вх. №53-03-2378/25.08.2022г. по регистъра на ТД на НАП С. и с вх. №23-22-1390/26.08.2022 г. и по регистъра на дирекция ОДОП, подадена от „СИТ ГРУП 13“ ООД в останалата част, като недопустима, като е прекратено производството по жалбата в тази част.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановения от директора на дирекция "ОДОП"- С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, от надлежна страна налагат извод за нейната допустимост.

Разгледана по същество е неоснователна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по- горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на установените задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно- производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид задължение.

Основният предмет на дейност на дружеството- жалбоподател е промишлено и гражданско строителство /изграждане на жилищни и нежилищни сгради/ и инженеринг в областта на строителството /консултации, анализи и др./, както и съпътстващи дейности, свързани с продажбата на строителни материали, стоки, изкопни и насипни дейности и др.

Предмет на спора са установените с допълнително определен за данъчни периоди м.3,

м.4, м.5, м.7 2017г. и м.8 2021г. ДДС за внасяне в общ размер на 30759,93лв. и лихви за просрочие в размер на 7585,45 лв., в резултат на отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от доставчиците: „Строй Билд Къмпани“ ЕООД — в размер на 13889,93лв.; „Товер Груп“ ЕООД — в размер на 1870,00лв.; „Тиролиен - Холидей“ ЕООД — в размер на 11 000 лв.; „Ем Би Кепитъл Елитиди“ ЕООД — в размер на 4000,00 лв., както и начисления допълнителен корпоративен данък за внасяне в размер на 5 613,30лв. и лихви в размер на 2473,17лв. за 2017г. във връзка с увеличен счетоводен финансов резултат на дружеството с разходите по фактурите издадени от доставчиците „Строй Билд Къмпани“ ЕООД и „Товер Груп“ ЕООД в размер общо на 56133,00лв.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество- възникване на право на данъчен кредит по конкретните фактури, поради което е в тежест на задълженото лице да ги докаже. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това 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, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с

нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите- извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

По делото се установява от събраните делото доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактури/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици, в които данъкът е посочен на отделен ред.

Притежаването на данъчна фактура обаче не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти- чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция.

По доставчици отказаното право на приспадане на данъчен кредит е както следва:

1. „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД, по 4 фактури, издадени на „Сит Груп 13“ ООД, в общ размер на 13 889,93 лв., за данъчни периоди м. 03.2017 г., 04.2017 г., м. 05.2017 г. и м. 07.2017 г., с предмет на доставките „СМР съгласно договор“ и „Верижен мини багер С. 304 СР“.

На първо място, по фактура № 10...17/30.05.2017 г., от страна на жалбоподателя са представени – копие на процесната фактура №10...17/30.05.2017 г. /л.153/, с предмет- верижен мини багер С. 304 СР, сериен № ONAD00729, с един брой кофа 0.40 м3, с данъчна основа- 22 666.67 лв. и ДДС- 4533.33 лв.; Договор от 30.05.2017 г., сключен със „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД /Продавач/ за продажба на верижен мини багер С. 304 СР, сериен № ONAD00729, с един брой кофа 0.40 м3, за сумата в размер на 22 666.67 лв. без ДДС /л.152- гръб/; Приемо- предавателен протокол от 30.05.2017 г. /л.153-гръб/; платежни нареждания, ведно с потвърждения за извършени плащания по доставката и хронологични регистри на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ сметка 204 „Машини и съоръжения“.

Правилна е констатацията на органите по приходите, че в приложения приемо-предавателен протокол не е посочено мястото, където е извършено фактическото предаване на описания багер, както и липсват транспортни документи. От декларирания за доставчика данни в Търговския регистър е видно, че адреса за кореспонденция и управление на дружеството през разглеждания период е [населено място], [улица], на който няма данни за наличието на складови площи за съхранение на подобен тип техника. Установено е от приходните органи и че през м. 05.2017 г., „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД е закупило верижния мини багер за 5 000,00 лв. от управителя на „СИТ ГРУП 13“ ООД - В. М. М., който впоследствие го продава на ревизираното лице през същия данъчен период на стойност в пъти по-голяма, като при това начисления по фактурата ДДС не е внесен в бюджета.

До доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, връчено на „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД, по реда на чл. 32 от ДОПК, като не са представени изисканите документи, справки и писмени обяснения. Няма данни и за системно водено счетоводство от страна на прекия доставчик. Липсата на аналитична отчетност на стоката, отчитаща входящи и изходящи количества, води до пряка невъзможност да се установи нейното движение чрез наличието на надлежна одитна следа. В тази връзка в практиката си СЕС приема, че подробно водената счетоводна отчетност, даваща възможност за осъществяване на данъчен контрол, е гаранция срещу злоупотребата с право /т. 64 на Решение от 21.06.2012 г. по обединени дела С-80/11 и С-142/11, във връзка с т. 58, т. 59, т. 60/. Освен това, при служебна проверка в информационната система на НАП, е констатирано, че с този доставчик е с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на органи по приходите, поради наличие на установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, считано от 10.10.2018г..

Следва да се има предвид, че плащането е косвено указание за действителност на отношенията, което следва да се обсъди наред с останалите доказателства по делото. Относно необходимата връзка между платената цена и извършената доставка с решения по дела С-16/93, С-154/80 и С-102/86 С. е приел, че същата предполага наличието на пряка връзка между извършената доставка и получената насрещна престация. Съдът намира, че въпреки че от представените доказателства се установява факта на плащане, в случая не се доказва причинната връзка между плащанията и конкретната облагаема доставка.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав приема, че въпреки документалната обосновааност не се доказва реална стопанска операция, което навежда на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му във формална сделка, без да има фактически осъществени престации, както правилно е приел административният орган, поради което законосъобразно е отказано правото на данъчен кредит.

Относно фактурираните СМР от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД жалбоподателят е представил копия на процесните фактури: № [ЕГН]/30.03.2017 г., с предмет- СМР по Договор и съгласно акт обр.19 /л.156-гръб/, с данъчна основа- 13 583 лв. и ДДС- 2 716.60 лв., заедно с Договор за извършване на строителни работи от 05.09.2016 г., ведно с приложение и Протокол №1 към 30.03.2017 г. към Договор от 05.09.2016 г. за установяване извършването и за заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи; № [ЕГН]/26.04.2017г., с предмет- СМР по Договор и съгласно акт обр.19, с данъчна основа- 18 600 лв. и ДДС- 3 720 лв. /л.157-гръб/, ведно с Протокол №2 към 25.04.2017 г. към Договор от 05.09.2016 г. за установяване извършването и за заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи; №[ЕГН]/28.07.2017 г., с предмет- СМР по Договор и съгласно акт обр.19, с данъчна основа- 14 600 лв. и ДДС- 2 920 лв. /л.161/, с приложени Договор за извършване на строителни дейности от 28.11.2016 г., Протокол №1 към 25.07.2017 г. към Договор от 28.11.2016 г. за установяване извършването и за заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи. Видно от посочените договори, прекият доставчик, в качеството си на изпълнител приема да извърши на свой риск и срещу възнаграждение строително-ремонтни работи на обекти: „складово-производствена база в УПИ XI-38 „За СПТД“, кв. 3 по плана на СПЗ, [населено място] поле, общ. Е. П., Софийска област“ и „преструктуриране и конверсия лозя в землището на [населено място], [община]“, подробно описани по количеството, обем, видове и единичната цена на СМР, в Приложение 1, неразделна част към договора /чл.1, ал.1/. В договорите е предвидено, че СМР ще се осъществят със средства и работна ръка на Изпълнителя, а необходимите материали за изпълнението им ще се осигуряват от Възложителя /чл.1, ал.2/. Приложени са преводни нареждания и потвърждения за плащания.

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 C-151/13 *Le Rayon 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.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойносттаване като количествено- стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др. Принципно, 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 принципът 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 „*Gabor Toth*“). Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да

действия добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама.

В случая, в спорните фактури липсва каквото и да било конкретизиране на вида на сочената като извършена услуга. Действително, в приложенията към договорите и протоколите се съдържат данни за извършени СМР, но липсва нужната конкретика, включително данни за лицата, фактически изпълнители на фактурираните строителни дейности. Не се установява наличие на кадрова обезпеченост у доставчика, доколкото „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД е разполагал само с един общ работник, назначен на 24.10.2016г.– И. Д., с трудово възнаграждение от 420-450 лева, който очевидно, не би могъл сам да извърши описаните изкопни работи ръчно, оценени за 32183,00лв. Останалите пет лица, назначени по трудови правоотношения в дружеството са на длъжности ел. техник, шофьор, експерт външна търговия и р-л транспорт, чиито професии не отговарят на извършените ръчно изкопни работи, нито кофражните дейности, фактурирани към жалбоподателя. Не се доказва и материално-техническа обезпеченост за изпълнение на спорните доставки /СМР/. От същите не са представени доказателства за наличието на активи /собствени или наети/, необходими за изпълнението на фактурираните доставки. В тази връзка при справки в Имотен регистър на Агенцията по вписванията, не са установени данни за наличие на притежавани от доставчика имоти /складове и др./, както и данни за регистрирани транспортни средства. Приходните органи констатирани още, че в дневниците за покупки на доставчиците не са вписани фактури за направени разходи за ел. енергия, вода, интернет, телефони и др., присъщи за дружества, извършващи стопанска дейност.

Съвкупната преценка на наличните доказателства води до извод за наличие на правна привидност, при която практически е изключена добросъвестността на получателя, който като страна по договора знае или би трябвало да знае, че издателят на фактурите не е действителният доставчик на услугите.

2. „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД, по фактура №[ЕГН]/31.07.2017г., издадена на „Сит Груп 13“ ООД, в размер на 1 870,00 лв., за данъчен период м. 07.2017 г., с предмет на доставка „Съгласно договор и Акт обр. 19“ /л.149-гръб/. От жалбоподателя са ангажирани освен спорната фактура и Договор за строителство от 20.12.2016 г., сключен с „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД /Изпълнител/, съгласно който изпълнителят приема да изпълни срещу възнаграждение, качествено и в срок строително монтажни работи на обект „Складово – производствена база“ в УПИ XI-38 „За СПТД“, кв. 3 по плана на СПЗ, [населено място] поле, общ. Е. П., Софийска област“; Протокол №1 към Договор от 20.12.2016 г. за установяване завършването и да заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи към 31.07.2017 г.; платежни нареждания, ведно с потвърждения за извършени плащания по доставките и хронологичен регистър на сметка 602 „Разходи за външни услуги“. И тук

следва да се отбележи липсата на данни за фактическите изпълнители на фактурираните СМР. Не са представени количествено- стойностни сметки, от които да е видно какво е количеството и вида на фактурираните материали/услуги.

За да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва предвидените в закона изисквания да са изпълнени по отношение на конкретната доставка и посочените страни по доставката, т.е. не е достатъчно услугите по принцип да са извършени, а е необходимо да са извършени именно от лицето, посочено като доставчик в издадените първични счетоводни документи.

До доставчика „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, без в отговор да са представени изисканите им по реда на ДОПК документи, справки и писмени обяснения. При извършена проверка в информационната система на НАП /програмен продукт ИС „Контрол"/, в Дневници ДДС е установено, че „Товер Груп" ЕООД е отразил гореописаната фактура като издадена към „Сит Груп 13"ООД. „Товер Груп" ЕООД е регистрирано по ЗДДС на основание чл. 176 от същия закон, считано от 28.03.2019г. По данни от информационната система на НАП дружеството разполага с назначени лица по трудови правоотношения, но същите са на длъжности, неотнормирани към процесните доставки. Следва да се отбележи, че за тези лица не са внасяни дължимите данъци и здравноосигурителни вноски, както и не са подавани декларации обр. 1 и обр. 6. На фона на това жалбоподателят е разполагал с 38 назначени лица по трудов договор, т.е. имал е възможност да извърши със собствен ресурс процесните СМР.

Не се установява и материално-техническа база за изпълнение на спорните доставки, включително при извършените справки в Имотния регистър на Агенцията по вписванията, целящи установяване на вписани имоти партиди по ЕИК на прекия доставчик, не са регистрирани и транспортни средства.

В тази връзка е необходимо да се посочи, че спецификата на икономическата дейност предполага, че документите, които се съставят в отношенията между търговци, в преобладаващата си част са частни свидетелстващи или диспозитивни. Същите не се ползват с материална доказателствена сила досежно своето съдържание, с оглед на което преценката на тяхната вярност следва да се осъществи от съда въз основа на съвкупния анализ на всички относими доказателства. Анализът на приетите по делото писмени доказателства води до извод за наличие на документално оформени сделки, които фактически не са реализирани между посочените страни, т.е.. не обосновават реално извършени доставки на СМР по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС.

3. „ТИРОЛИЕН– ХОЛИДЕЙ“ ЕООД, в общ размер на 11 000 лв. по фактури, издадени на жалбоподателя: № [ЕГН]/22.03.2021 г., с предмет на доставка- „авансово плащане“, с данъчна основа- 30 000 лв. и ДДС- 6 000 лв.; №[ЕГН]/22.04.2021, с предмет- „авансово плащане“, с данъчна основа- 25 000лв. и ДДС- 5 000 лв.

Относно фактурираните аванси от „ТИРОЛИЕН – ХОЛИДЕЙ“ ЕООД са представени: копия на фактурите, договор за строителство от 19.03.2021 г., сключен с „ТИРОЛИЕН – ХОЛИДЕЙ“ ЕООД /Строител/, с предмет СМР на обект „Реконструкция на складова база, изграждане на нов покрив над работилница и площадка за разтоварване на пастьоризатор, полагане на ново подово покритие в складове за готова продукция №1 и №3 и склад материали в УПИ 11-971 кв.159, [населено място]“ и потвърждения за извършени плащания по доставките. Констатирано е от приходните органи от счетоводните регистри, че процесните доставки са намерили отражение по дебита сметка 402 „Доставчици по аванси“ срещу кредитиране на сметка 503 „Разплащателна сметка“.

Възникването на право на данъчен кредит се обосновава с разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, предвиждащ изискуемост на данъка при извършено цялостно или частично авансово плащане - при получаването на плащането. Без да е приравнено на данъчно събитие (вж. чл. 25, ал. 1 от ЗДДС), но пораждайки изискуемостта на данъка, авансовото плащане е източник на задължението за регистрираното лице да го начисли, а фактическият състав на начисляването включва издаване на данъчен документ - чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. При предварително плащане възниква право на приспадане на данъчен кредит - чл. 68, ал. 1, т. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Плащането следва да е в корелация с бъдещото възникване на данъчно събитие. Затова и в практиката на СЕС се настоява за надлежно идентифициране на насрещната престация към момента на авансовото плащане (така т. 28 от решението по дело С-549/11). При липса на доставка въобще следва да се преодолеят последиците от данъчното събитие по чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, тъй като облагаеми са доставките, а не плащането (вж. т. 26 от решението на СЕС по дело С-520/10).

Априори, при извършване на преценка относно законосъобразното ползване на правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, документиращи плащания, на първо място следва се установи дали действително е налице извършено такова плащане, а след това и доколко това плащане е свързано с последваща реална доставка на стока или услуга.

В случая липсват доказателства, удостоверяващи, че е налице изпълнението на договорените между страните престации, във връзка с които са фактурирани процесните плащания.

По отношение на доставчика „ТИРОЛИЕН – ХОЛИДЕЙ“ ЕООД е констатирано, че към датата на ревизията липсва законен представител на дружеството, предвид факта, че управителят и едноличен собственик на капитала на дружеството – И. И. Д., е починал на 14.05.2021 г. и по данни от Агенцията по вписванията няма вписана промяна на обстоятелствата, касаещи начина на управление и представителството на юридическото лице. Освен това дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на органи по приходите, поради наличие на установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. В тази връзка не без основание се явява и цитираната разпоредба на чл. 78, ал. 5

от ЗДДС /в сила от 01.01.2017 г./, с която законодателят е предвидил като основание за корекции на ползван данъчен кредит- прекратена регистрацията по този закон на доставчика.

Предвид това законосъобразно на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит във връзка с фактурираните авансови плащания от „ТИРОЛИЕН ХОЛИДЕЙ“ ЕООД.

4. „ЕМ БИ КЕПИТЪЛ ЕЛТИДИ“ ЕООД по фактура № [ЕГН]/ 31.08.2021 202108, издадена на „Сит Груп 13“ ООД, с предмет- авансово плащане, с данъчна основа- 20 000,00лв и ДДС- 4000,00лв.

Във връзка с фактурираното авансово плащане е представен договор за строителство от 27.08.2021 г., потвърждение за извършени плащания по доставката и счетоводно отразяване на авансовото плащане. Предвид липсата на доказателства за изпълнение на договорените между страните престации законосъобразно органите по приходите са приели, че не са изпълнени условията на чл. 68, ал. 1, т. 2 и чл. 69, ал. 1, във връзка с чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС и на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер 4 000,00 лв. по процесната фактура, по мотиви аналогични по отношение на фактурите, издадени от доставчика „ТИРОЛИЕН– ХОЛИДЕЙ“ ЕООД.

Предвид изложеното до тук следва жалбата да бъде отхвърлена в частта, в която се оспорва отказа на право на данъчен кредит на „Сит Груп 13“ ООД, за данъчни периоди м.3, м.4, м.5, м.7 2017г. и м.8 2021г. в общ размер на 30759,93лв., ведно с изрично посочения от жалбоподателя размер на лихвите- 7585,45 лв. /въпреки че с РА са определени в размер на 9 556.17 лв./.

В частта по ЗКПО:

Съгласно чл.10, ал.1 ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Според чл.26, т.2 ЗКПО не се признават за данъчни цели следните счетоводни разходи: разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. При тази правна рамка, за да бъде признат като документално обоснован един счетоводно отчетен разход, материалният данъчен закон изисква за целите на данъчното облагане да са налице две кумулативно изпълнени изисквания: да е налице първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на приложимия счетоводен закон и едновременно с това, като второ условие законът изисква този документ да отразява вярно стопанската операция. В конкретния случай, спорните разходи не отговарят на изискванията на ал. 1 от чл. 10 на ЗКПО и не могат да бъдат третираны като документално обосновани, тъй като в хода на ревизията е доказано, че издадените фактури документират стопански операции, за които не може да се приеме, че са реално извършени между посочените във фактурите контрагенти.

При липса на реалност на получени доставки от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД и „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД по посочените по- горе фактури, правилно

органите по приходите са стигнали до извод, че отчетените разходи по фактурираните услуги не са документално обосновани, т.е. отчетоводените от ревизираното лице фактури не отразяват реални операции, поради което са извършили преобразуване на декларирания финансов резултат по реда на ЗКПО за периода 2017 г.

С оглед изложеното, следва жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно, поради което на основание чл. 8, ал. 1, вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 4 364.55 лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Сит Груп 13“ ООД, ЕИК-[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221321006890-091-001/03.08.2022 г., издаден от В. А. В.- орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р.- ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1715/27.10.2022 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени задължения по ЗДДС, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 30 759,93 лева за данъчни периоди м.3, м.4, м.5, м.7 2017г. и м.8 2021г., и лихви общо в размер на 7 585,45 лева и корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане за данъчен период 2017 г. в размер на 5 613,30лв. и лихви в размер на 2 473,17лв.

ОСЪЖДА „Сит Груп 13“ ООД, ЕИК-[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика”– С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 4 364.55 лева, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: