

РЕШЕНИЕ

№ 2609

гр. София, 19.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 27.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Емилия Митова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **4590** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] ет.5 ап.17 чрез адв. Г. Т. срещу Ревизионен акт № Р-22002220002800-091-001 от 16.12.2020 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и П. Т. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 403/16.03.2021г . на директора на Дирекция „ОДОП“ С.,с който са определени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и „4 НЕТ“ Е. с ЕИК[ЕИК] , в размер на общо 284 817,00 лв. и следващите се лихви за просрочие в размер на 53 801,80 лв. Счита за неправилни изводите на ревизиращи за нереалност на доставките,фактурирани от горепосочените дружества, доколкото се установявало безспорно ,че процесните доставки са свързани с основната икономическа дейност на [фирма] и съотв. са използвани от него за осъществяване на последващи облагаеми доставки. Игнорирайки представените по делото доказателства , ответника неправомерно поставил дружеството в зависимост от трети лица,от чиито действия жалбоподателя следвало да търпи неблагоприятни правни последици. Счита,че оспорения РА е издаден изцяло върху предположения и съмнения вкл.за данъчна измама,с което се нарушавал принципа за обективност , равно третиране и правна сигурност. Цитирана е съдебна практика на СЕС ,приложима според жалбоподателя в случая.Иска се отмяна на РА и присъждане на разноски.

В съд.заседание жалбата се поддържа от адв. Т., която моли да се отмени обжалвания РА ,като е изложила подробни аргументи в писмена защита.

Ответника се представява от юриск.В. ,която моли да се отхвърли жалбата . Претендира юриск.възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адв.възнаграждение претендирано от жалбоподателя.

Представителя на СГП - прокурор Ц. ,намира жалбата за неоснователна и недоказана. Административен съд София град , като разгледа доказателствата по делото ,заклучението на в.л по съдебно-икономическата експертиза и съобрази становищата на страните намира за установено следното от фактическа и правна страна :

При извършване на задължителната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради което обжалваният ревизионен акт не страда от пороци водещи до неговата нищожност.

Настоящата жалба е подадена от легитимирано лице, в срока по чл.156 ДОПК и след изчерпване на възможността за обжалване по административен ред, поради което се явява допустима. Разгледана по същество същата е неоснователна.

Предмет на оспорване е Ревизионен акт № Р-22002220002800-091-001 от 16.12.2020 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и П. Т. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 403/16.03.2021г . на директора на Дирекция „ОДОП“ С.,с които са определени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и „4 НЕТ“ Е. с ЕИК[ЕИК] , в размер на 284 817,00 лв. и следващите се лихви за просрочие в размер на 53 801,80 лв.

За да откаже право на данъчен кредит по горните фактури , органите от приходната агенция са извършили насрещна проверка на [фирма] и „4 НЕТ“ Е., както и на [фирма] – клиент на жалбоподателя,относно последващите доставки. Извършени са и редица процесуални действия ,за служебно установяване на възможността на тези доставчици да осъществят процесните доставки ,тъй като достъп до счетоводството им не е осигурен от последните на ревизиращия екип,нито са представени исканите от тях доказателства.

След анализ на събраните доказателства, органите по приходите са установили следното :

Относно доставките от „4 НЕТ“ Е.

При справка в ИС на НАП е установено, че доставчикът „4 НЕТ“ Е. е регистриран по ЗДДС на 04,04,2017г., а на дата 01,03,2019г е дерегистриран, при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.Това обстоятелство е установено и от назначения по делото експерт / т.1 от констативно-съобразителната част на експертизата/ ,следователно към датата на фактурирането на доставките доставчика „4 НЕТ“ Е. е бил регистриран по ЗДДС. За установяване на извършените доставки ,от доставчика са представени : 7 броя еднотипни граждански договори, всички с дата 24.07.2018 г., за извършване на обща работа на обект - депо за строителни отпадъци кв. В. , б фактури с предмет на доставките „услуга с механизация“ и получател ревизираното лице - ф-ра No No [ЕГН]/21.08.2018; [ЕГН]/01.11.2018; [ЕГН]/22.11.2018; [ЕГН]/07.12.2018; [ЕГН]/23.01.2019 и [ЕГН]/22.01.2019 ; 3 бр. еднотипни договори за

наем на техника и механизация, съответно от 23.07.2018 г. /с поправена дата/, от 01.10.2018 г. и от 22.10.2018 г. Съгласно предмета на договорите, „4 НЕТ“ Е. предоставя на [фирма] тежкотоварна техника с оператор за разриване, избутване и извозване на строителни отпадъци и земни маси. В договорите е включена следната строителна механизация: валяк, верижен багер, челен товарач, товарен автомобил, грейдер, верижен трактор, самосвал. Представени са 5 бр. възлагателни писма /без посочена в тях дата/ и 5 бр. приемо-предавателни протоколи от дати, съответстващи на датите на фактурите /към фактура № [ЕГН]/21.08.2018 г. липсва възлагателно писмо и приемо-предавателен протокол/ .. За установяване на материалната и техническа обезпеченост на доставчика да осъществи услуги със специализирана техника е представил следните доказателства за собственост на тежкотоварната техника - фактури и протоколи за В. от немски доставчици, без документи за плащане - от А. Z. KOBLENZ G. DE811260902 и SPITTLER AUTOS DE258060170. При проверка в отчетните регистри на „4 НЕТ“ Е., органите по приходите са установили отразени протоколи по чл. 117 от ЗДДС от чуждестранни доставчици /описани на стр. 11 от РД/. По данни от КАТ, обаче както и по данни, предоставени от общините, към датата на декларираните доставки, „4 НЕТ“ Е. не разполага с превозни средства от вида на отдадените под наем. Установено е, че действително част от техниката не подлежи на регистрация по реда на Наредба №I-45/24.03.2000 г., но друга част като например товарен автомобил, самосвал четириосен и влекач с полуремарке, подлежи на такава регистрация и движението им без регистрационни табели е невъзможно. Що се отнася до останалата част от техниката, която не следва да бъде регистрирана за движение по пътищата /валяк, верижен багер, колесен багер, челен товарач, грейдер, верижен трактор/ - не са представени доказателства за придвижването ѝ до и от обекта на извършване на дейностите. Констатирано е също, че „4 НЕТ“ Е. не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. и 2019 г., нито годишен финансов отчет за дейността към Агенция по вписванията, няма и деклариран оборот от ЕКАФП. Представените фактури с получател ревизираното лице не са отразени в дневниците за продажби по ЗДДС на „4 НЕТ“ Е. за съответните периоди /м. 08.2018 г. и от м. 11.2018 г. до м. 01.2019 г./, а са включени в дневниците за продажби за м. 02.2019 г. /последният период преди deregистрацията на доставчика/, каквато констатация е направило и вещото лице по назначената по делото съдебно счетоводна експертиза. В тази връзка следва да се отбележи, че това обстоятелство не е единственото, което в случая е прието за ограничаващо правото на данъчен кредит за жалбоподателя по процесните фактури, макар изискването на чл.86 ал.1 т.3 от ЗДДС за начисляване на данъка да е императивно. Административно наказателната отговорност по чл.182 от ЗДДС не изключва задължението на регистрираното по този закон лице, за което данъкът е станал изискуем, да го начисли, като издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период; посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

В хода на ревизията не са представени изискваните от доставчика оборотни ведомости за периодите 01.08.2018 г. - 31.01.2019 г. и 01.05.2020 г.- 31.05.2020г., ведно с аналитични разпечатки на сметки гр. 20; информация за точното местонахождение на строителната механизация - договор за наем на помещение и др.; фактури за наем и плащане по тях; банкови извлечения; доказателства за транспортирането на механизацията от чужбина и за плащанията към чуждестранните

доставчици; индивидуализиращи данни за всяко едно МПС /строителна механизация/-сериен номер, № на рама, № на двигател, талони за регистрация. Не са представени и изисканите данни за лицата, работили с механизацията, документи, удостоверяващи съответната правоспособност и такива за изплащане на възнаграждения. Констатирано е, че „4 НЕТ“ Е. не разполага с лица, наети на трудови договори за управление на машините и работа с тях. Не са начислявани и внасяни задължения за осигурителни вноски и данък върху доходите на физическите лица. Не са подавани и Справки за изплатени суми по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2018 г. и 2019 г.

На дружеството „4 НЕТ“ Е. е издаден и влязъл в сила РА №Р-22221019004874-091-001 от 27.10.2020 г., обхващащ и периода на спорните фактури, с които са установени задължения в особено големи размери / стр.48 и сл. от Приложение II/ . Съгласно констатациите в цитирания РА и във връзка с получено писмо от МВР, ГД „Национална полиция“, свързано с получена информация относно „4 НЕТ“ Е. и доставчика на дружеството - DE258060170 SPITTLER AUTOS е изпратена молба за обмен на информация до данъчната администрация на Германия. Получен е отговор и са представени копия от фактури, транспортни документи и банкови извлечения от дружеството SPITTLER AUTOS, както следва : - инвойс №292018/23.05.2018 г. с предмет на доставка V. L180 G за 84 700,00 евро и издаденият протокол по чл. 117 от ЗДДС №0...25/03.09.2018 г. с данъчна основа 165 658,80 лв. и ДДС 33 131,76 лв. От движението по банковата сметка на „4 НЕТ“ Е. е установено, че на 25.05.2018 г. е извършен превод в размер на 155 707,08 лв. към немското дружество, с основание „инвойс №292018/23.05.2018 г. за МПС с рама WDD2221761A325717“. При извършена от ревизиращия екип проверка в база данни към НАП „Търсене на МПС по рама“ е установено, че гореописаният номер на рама е на лек автомобил М. С 600, регистриран на 31.05.2018 г. с рег. [рег.номер на МПС] и собственик „У. Лизинг“. Аналогични констатации са формирани и по отношение на останавите инвойс фактури подробно анализирани в РД - инвойс №282018/19.05.18 г. с предмет на доставка V. EC210BLC Kettenbagger, V. EW140C Mobilbagger за 57 250,00 евро ; инвойс №272018/18.05.2018 г. с предмет на доставка V. SD 135 за 56 950,00 евро ; инвойс №302018/30.05.2018 г. с предмет на доставка MAN 8/4,GRADER MBU G 50 A, M. B. за 63 900,00 евро .

При извършения анализ е установено, че са закупени луксозни автомобили - М. и А. и е проследена последващата им реализация предимно към физически и юридически лица. Дружеството е извършвало плащания по банков път към доставчици за покупка на автомобили от страни в ЕС, като захранването на сметката основно е извършвано от банковата сметка в същата банка на [фирма] – дружество, което не е регистрирано по ЗДДС и не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО. От полученото извлечение е видно, че част от постъпилите суми по банков път са от клиент [фирма] по описани фактури и от [фирма] за сметка на [фирма]. Установени са и отделни случаи на преводи от физически лица – клиенти, за доставка на употребявани автомобили.

Относно кадровата обезпеченост на дружеството , да осъществи специализираните услуги към жалбоподателя т.е наличието на лица, наети за управление и работа с машините не са представени доказателства в хода на ревизията. При справка в ИС на НАП е констатирано, че наемодателят не разполага с такива лица наети по трудово правоотношение. Не се констатирани и данни за наети лица по извънтрудови правоотношения. Извършен е анализ на представените договори за предоставяне на

услуга с механизация ,посочени като основание за издаване на процесните фактури и е направен следния извод : Съгласно договора техниката и механизацията ще работят по една машиносмяна на ден за машина, съответстваща на 8 машиночаса /моточаса/, като е предвидено и съответното заплащане на машиносмяна за всяка машина. От представените възлагателни писма и приемо-предавателни протоколи е установено, че за месеците 10, 11, 12.2018 г. и 01.2019 г. повечето от машините са работили 50, 60, 70 и повече машиносмени/месечно, което е невъзможно, тъй като в договора е изрично посочено, че ще работят по една машиносмяна на ден. За м. 12.2018 г. и м. 01.2019 г. е посочено, че отделни машини са работили над 100 машиносмени месечно, което е невъзможно дори при 24-часов режим на работа. Органите по приходите са посочили също, че предоставените и приети машиносмени работа за определени месеци - м. 11.2018 г., м. 12.2018 г. и м. 01.2019 г. са отчетени с протоколи преди да е изтекъл съответният месец, което прави още по-невъзможно изработването на няколко десетки машиносмени за една машина в рамките на няколко дни /например работата за м. 12.2018 г. е отчетена с протокол от 07.12.2018 г./. В заключение ,органа по приходите са посочили ,че по отношение на фактурите, издадени от „4 НЕТ“ Е. не следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит, тъй като не е доказано наличието на реални доставки, по смисъла на чл. 6 вр. с чл.9 от ЗДДС, във връзка с чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС. За да се прецени наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, респ. извършването на реална доставка, следва обективно да се прецени предметът на последната. В конкретния случай ,се касае за доставки на услуги, за чието изпълнение несъмнено е необходима строителна механизация, както и лица със съответната квалификация, които да работят с нея. Безспорни доказателства за възможността на доставчика да осъществи доставката не са представени нито по време на ревизията ,нито в хода на административното обжалване на РА ,нито в настоящето съдебно производство,а събраните по служебен път от ответника данни ,сочат за невъзможността на този доставчик да осъществи реално фактурираните доставки.

Относно доставките от [фирма]

Доставчика [фирма] е издал следните фактури към жалбоподателя , по които последния претендира данъчен кредит : ф-ра № [ЕГН] / 26.03.2019 ; № [ЕГН]/22.04.2019 и № [ЕГН] / 27.05.2019,с предмет на доставките „съгл. договор за наем на техника и механизация“. Представен е и договор за наем на техника и механизация от 01.03.2019 г., съгласно който [фирма] предоставя на [фирма] тежкотоварна техника /валяк, верижен багер, челен товарач, товарен автомобил, грейдер, верижен трактор, самосвал с оператор за разриване, избутване и извозване на строителни отпадъци и земни маси/. Представени са и 3 бр. възлагателни писма /без посочена в тях дата/, 2 бр. приемо-предавателни протоколи от дати, съответстващи на датите на фактурите / с изключение на фактура №[ЕГН]/27.05.2019 г./ Относно собствеността на строителната механизация са представени фактури и протоколи за В. от немски доставчици, без доказателства за плащане. Представени са 9 еднотипни граждански договори, всички с дата 01.03.2019 г., за извършване на обща работа на обект: депо за строителни отпадъци кв. В.. При проверка в информационната система на НАП, органите по приходите са установили, че [фирма] няма подадени справки за изплатени суми по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2019 г.Не са представени изрично изисканите: оборотни ведомости за периодите 01.03.2019 г. - 31.05.2019 г. и 01.05.2020 г.- 31.05.2020 г., ведно с аналитични распечатки на сметки гр. 20; информация за точното

местонахождение на строителната механизация - договор за наем на помещение и др., фактури за наем и плащане по тях; банкови извлечения; доказателства за транспортирането на механизацията чужбина и за плащанията към чуждестранните доставчици; индивидуализиращи данни за всяко едно МПС /строителна механизация/ - сериен номер, № на рама, № на двигател, талони за регистрация. Не са представени и изисканите данни за лицата, работили с механизацията; документи удостоверяващи съответната правоспособност и такива за изплащане на възнаграждения. Ревизиращите органи са посочили също, че не са представени фактури за зареждане/покупка/ на гориво за описаната в договора строителна механизация, а и в дневниците за покупки на [фирма] не са отразени такива.

Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 27,07,2007г., а на дата 05,06,2019г. е deregистрирано при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС т. е по време на фактуриране на процесните доставки този доставчик е бил регистриран по ЗДДС . Този факт е констатиран и от вещото лице по назначената по делото ССЧЕ. Представените фактури с получател ревизираното лице не са отразени в дневниците за продажби по ЗДДС на доставчика за съответните периоди /м. 03.2019 г., м. 04.2019 г. и м. 05.2019 г./, а са включени в дневниците за продажби за м. 04.2019 г. /фактура №[ЕГН]/26.03.2019 г./ и м. 06.2019 г. /фактури №[ЕГН]/22.04.2019 г. и №[ЕГН]/27.05.2019 г./. Констатирано е също, че по данни от КАТ и общините, [фирма] не разполага с недвижими имоти и превозни средства от вида на отдадените под наем. Установено е, че действително част от техниката не подлежи на регистрация по реда на Наредба № I-45/24.03.2000 г., но друга част като например „товарен автомобил“, „самосвал четириосен“ и „влекач с полуремарке“, подлежи на такава регистрация и движението им без регистрационни табели и невъзможно. Що се отнася до останалата част от техниката, която не следва да бъде регистрирана за движение по пътищата /валяк, верижен багер, колесен багер, челен товарач, грейдер, верижен трактор/ - не са представени доказателства за придвижването ѝ до и от обекта на извършване на дейностите. Констатирано е също, че [фирма] не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. и 2019 г., нито ГФО към АВ, няма и декларирани обороти от ЕКАФП. Органите по приходите са констатирани, че в дневника за покупки на доставчика липсва информация за използване на подизпълнители, за направени разходи за гориво и транспорт. Аналогично на изложеното по-горе относно „4 НЕТ“ Е., ревизиращите са констатирани, че съгласно представените възлагателни писма и приемо-предавателни протоколи, за месеците 03, 04 и 05.2019 г. повечето машини са работили 40, 50, 60 и повече машиносмени на месец, което е невъзможно, тъй като в договора е изрично посочено, че ще работят по една машиносмяна на ден. Посочено

е също, че предоставените и приети машиносмени работа са отчетени с протоколи /за м. 05.2019 г. не е представен такъв/ преди да е изтекъл съответният месец, което прави още по-трудно изработването на няколко десетки машиносмени за една машина в рамките на непълн месец. Направен е обоснования извод ,че липсата на доказателства, удостоверяващи реалното изпълнение на спорните доставки, лишава жалбоподателя от възможността за ползуване на данъчен кредит по тези доставки .

Работилата по делото съдебно-счетоводна експертиза ,потвърждава констатациите на ревизиращите досежно редовно воденото счетоводство от жалбоподателя и вярното счетоводно отразяване на фактурираните стопански операции от същия.

Редовното отчитане на фактурата и извода на вещото лице за редовно водено счетоводство на ДЗЛ не са достатъчни за установяването на спорните понастоящем обстоятелства, тъй като счетоводните записвания са взети само въз основа на самите фактури, които обаче са документално необосновани.Надлежното упражняване на правото на данъчен кредит предполага наличието на извършена услуга, като е съществено да се определи кой и кога е извършил услугата, за която е издадена фактура, което не беше установено от жалбоподателя в настоящия процес . Константно в съдебната практика се приема, че наличието на издадени фактури не удовлетворява изискването за пълно доказване наличието на реална доставка. Освен редовно водено счетоводство и създадените счетоводни документи (които като частни документи нямат обвързваща съда доказателствена сила), трябва от съвкупната преценка на целия събран по делото доказателствен материал да следва категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките, какъвто предвид гореизложеното не може да бъде направен. Следователно наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки. Последното обстоятелство следва да се установи от жалбоподателя , който претендира право на данъчен кредит / благоприятен за жалбоподателя факт/ ,поради което последния следва да установи основанията ,на които го претендира . Органа по приходите няма задължението и възможността да доказва ,че ДЗЛ не дължи конкретен данък . Служебното начало като принцип в дан.процес се свежда до служебно изясняване на всички факти и обстоятелства във връзка с определяне на данъка ,но въз основа на представените в ревизионното производство доказателства от претендиращият право на ДК.

На следващо място установеното от вещото лице плащане по фактурите издадени от [фирма] и „4 НЕТ“ Е. ,обулавя икономическата логика на

търговския оборот ,но не е предпоставка за правото на данъчен кредит. Сама по себе си размяната на престации не определя необходимостта от приспадане на ДК. Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка.

Реалността на извършените услуги се установява с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Това произтича от разпоредбата чл.12, ал.1 от ППЗДДС, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея, съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Такива доказателства не са събрани в хода на ревизионното производство.

За целите на данъчното облагане следва да се установи и докаже по какъв начин е извършена услугата. Следва да се има предвид, че наличието на договор не е доказателство за реалност на процесните доставки, тъй като не означава, че описаният в него предмет е осъществен, а е доказателство единствено за възникнали облигационни правоотношения между страните, които са го сключили. Фактурата сама по себе представлява частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно признаване право на данъчен кредит. Предметът на доставките, така както е определен, не съдържа никакви индивидуализиращи данни за тях. В случая по делото не са приобщени никакви документи, в които извършените услуги да са описани еднозначно. Освен това видно от съдържанието на фактурите и приемо-предавателните протоколи не е налице препращане към представените договори и в тази смисъл не може да се приеме по безспорен начин, че същите са издадени именно в изпълнение на приобщените договори. Характерът на престацията определя възможността тя да бъде квалифицираната като облагаема доставка, за която се следва ДДС, респ. се следва приспадането му при наличните предпоставки.

Съгласно чл. 68 ал. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Според ал. 2 на горесцитирания чл. 68, правото на приспадане на

данъчен кредит възниква, когато подлежащия на приспадане данък стане изискуем. Изискуемостта на данъка по смисъла на чл. 25 ал. 2 и ал. 5 от закона е обвързана с възникване на данъчно събитие. Наличието на последното определя задължението на регистрираното лице доставчик да начисли ДДС. В настоящия казус, с оглед характера на документираните доставки, не е установено наличието на двата компонента на услугата, свързани както с престоирането на труд, така и с наличието на необходимото оборудване – в случая строителна механизация /валяк, верижен багер, челен товарач, товарен автомобил, грейдер, верижен трактор, самосвал/, както правилно е констатирал органа по приходите. Досежно фактурите, предмет на настоящия спор, такава обезпеченост в случая не е доказана. Липсват доказателства, че дружествата са разполагали със собствена или наета строителна механизация, с която да бъдат извършени услугите. Видно от установеното в хода на ревизията относно представените протоколи по чл. 117 от ЗДДС, инвойси от доставчици от ЕС за придобиване на строителната механизация, анализът на банковите им сметки, полученият отговор приходната администрация на Германия и констатациите в издадения на „4 НЕТ“ Е. ревизионен акт – няма данни спорните доставчици да са придобивали и притежавали механизацията, описана в договора. Установено е закупуването на леки автомобили от висок ценови клас и последващата им реализация на крайни клиенти. Ревизиращите органи са констатирали също, че не са представени фактури за зареждане/покупка/ на гориво за описаната в договорите строителна механизация, а и в дневниците за покупки на преките доставчици няма такива, което е косвено доказателство, че не са направени никакви разходи от доставчика, които да се съпоставят с декларираните приходи от доставката. Следва да се посочи също, че в представените от доставчиците документи са налични писмени обяснения, съгласно които регистрационните номера на товарни автомобили са С., С. и С. /от [фирма]/ и С., С. и С. /от „4 НЕТ“ Е./, за които е установено в хода на административното обжалване, че автомобилите не са и не са били собственост на преките доставчици на жалбоподателя. Същите са собственост на други юридически лица – [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], а автомобил с рег. [рег.номер на МПС] не се открива в информационните масиви. Няма данни преките доставчици на жалбоподателя да са пренаемали тези превозни средства от собствениците. В дружествата няма и не е имало назначени лица по трудов договор, а що се отнася до представените граждански договори - от дружествата не е подадена информация за

изплатени суми по граждански договори. Начислявайки ДДС без да е налице реална доставка какъвто е настоящият случай обуславя неправомерно начисляване на данъка и лишава жалбоподателя от право да приспадне дан.кредит като получател на доставката.

Действително съдебната практика е насочена към признаване право на данъчен кредит, независимо дали ДЗЛ е проверило дали издателя на фактурата има наети работници или ,че разполага с технически възможности за изпълнението им / собствени или наети МПС –та/ ,дали има плащане по фактурите , регистриране касови апарати от доставчиците и т.н, без органа да е установи въз основа на обективни данни ,че това лице е знаело или е било длъжно да знае,че сделката с която обосновава правото на приспадане на ДК е част от дан.измама,извършена от посочения издател или от др. стопански субект нагоре по веригата. Нещо повече поведението на доставчика като цяло не може да се контролира , прогнозира и гарантира от претендента за приспадане на ДК т.е от получателя по доставката / Решение № 12375/26.09.2013г по к.а.д № 539/2013г на ВАС , Решение №16572/11.12.2013г по к.а.д № 11266/2013г на ВАС , Решение № 2364/19.02.2013г по к .а.д № 6075/2012г на ВАС ,Решение на СЕС по делоС-324/11 ; С-80/11г;С-142/11; С-18/13. Цитираната практика на съда на Европейската общност от жалбоподателя не намира приложение в случая , тъй като подобно тълкуване на разпоредбите на ЗДДС ,касаещо възникването на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 ал.1 от ЗДДС не лишава претендиращият на правото на ДК от задължението му да установи действителното осъществяване на пряката доставка по която твърди ,че е получател и има право на ДК . Противното би означавало да се насърчи възстановяването на ДК „само по документи” ,без да се държи сметка за това прехвърлена ли е собствеността на стоката и извършена ли е услугата и дали издателя на фактурата е доставчик по сделката.

Правилото , че за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е необходимо да е налице реално осъществена доставка, важи с пълна сила по отношение на конкретните доставки . Законът не свързва правото на данъчен кредит, единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки или авансови плащания, което представлява предпоставка за начисляване на данък от доставчика и съответно- за възникване право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката ,каквото в случая не е налице .

В конкретния случай, при доказана липса на осъществени доставки не е възможно да се презюмира добросъвестно поведение на една от страните

по сделката, която не е осъществена реално, а само са изпълнени счетоводните ѝ отразявания и се претендира право на данъчен кредит. Получателят на фактурата не е възможно да не знае, че тя не отразява реална доставка, по която той е страна, поради което и с декларирането ѝ като такава с право на данъчен кредит претендира право, за което знае, че не е възникнало.

Във връзка с това следва да се отбележи, че в т. 13 от Решение по дело С-342/87, СЕС е приел, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т. 17 от същото решение се сочи, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна“.

В контекста на процесния случай, съдът намира за уместно да се позове на решение на СЕС по дело С - 271/12. Всъщност не всеки дължим ДДС е и приспадаем, както и не всеки отказ за приспадане на ДДС, който е дължим от доставчика, е израз на нарушаване на принципа на неутралността на косвения данък. Извън случаите, когато ДДС не е приспадаем само поради вписването си във фактура (вж. решение на С. по дело С-342/87), следва да се посочи, че дори и дължимия поради наличие на облагаема доставка ДДС не подлежи на безусловно приспадане. В посоченото решение СЕС изрично е аргументирал, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. Всъщност от прочита на т. 27 - 36 от това решение се следва аргумента, че изначалната непълнота на фактурата (чиито параметри в настоящият случай са изчерпателно посочени в Директивата и ЗДДС), пречатства приспадането на ДДС, тъй като пълнотата им обуславя необходимото за правилното събиране на ДДС и за целите на контрола, като липсата и преодолява действителното извършване на сделките, при положение, че доставчикът не е извършил своевременна корекция на своите данъчните документи (в този смисъл т. 43 от решение по дело С-368/09). При това от тълкуването на т. 38 - 44 от първото решение следва, че отказът да се приспадне ДДС в ситуация като процесната, не противоречи на неутралността на ДДС, тъй като общата система на ДДС не подчинява изискуемостта на косвения данък на

упражняването на приспадането му, дори когато действителното осъществяване на сделките води до правомерност на плащането на ДДС от платеща му.

Извън горното неясен остава и механизмът на реализирането и предоставянето на претендираната услуга, точният момент на завършването на предоставянето и, необходимостта и за стопанската дейност на жалбоподателя, резултатът от която следва да се въплъти в облагаеми доставки надолу по веригата.

Предвид възражението на жалбоподателя, че резултата от процесните доставки е използван в икономическата дейност на дружеството, в хода на повторната ревизия са изследвани последващите доставки на жалбоподателя към [фирма]. Ревизиращите органи са установили, че [фирма] е изпълнител на обществена поръчка по Договор Д-IV-13/20.04.2018 г., сключен със [фирма]. При справка в ИС на НАП е установено, че последният е включил в дневниците си за покупки 12 фактури издадени през периода м. 08.2018 г. – м. 05.2019 г. от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставките са „СМР“ и „услуга с механизация“, като фактурите, с данъчна основа 146 025,00 лв. и начислен ДДС 29 205,00 лв., са подробно описани на стр. 7 от РД.

В същия период, [фирма] също включва в СД и дневниците си за покупки 8 фактури, издадени от [фирма] със същия предмет на доставка, данъчна основа 118 683,60 лв. и ДДС 23 736,74 лв. Представени са протоколи за извършени дейности по СМР на разриване на земна маса на сметището в кв. В. за всеки ден от месеца за периода м. 08.2018 г.- м. 05.2019 г.

При така установената фактическа обстановка, ревизиращият екип е приел, че се касае за дублиране на дейности по обществената поръчка със [фирма], тъй като:

- за м. 08.2018 г. /при работа на машините всеки ден от месеца/ са издадени фактури както от [фирма] и „4 НЕТ“ Е. на [фирма], така и от [фирма] директно на [фирма]
- за м. 09.2018 г. /при работа на машините всеки ден от месеца/ са издадени фактури, както от [фирма] на [фирма], така и от [фирма] с ЕИК[ЕИК] на [фирма] и от [фирма] на [фирма]
- за м. 10.2018 г. /при работа на машините всеки ден от месеца/ са издадени фактури от [фирма] на [фирма] и от [фирма] на [фирма]
- за м. 11.2018 г. /при работа на машините всеки ден от месеца/ са издадени фактури от [фирма] и „4 НЕТ“ Е. /2 фактури/ на [фирма] и от [фирма] на [фирма]
- за м. 12.2018 г. /при работа на машините всеки ден от месеца/ са

издадени фактури от [фирма] и „4 НЕТ“ Е. на [фирма] и от [фирма] на [фирма]

- за м. 01.2019 г. /при работа на машините всеки ден от месеца/ са издадени фактури от [фирма] и „4 НЕТ“ Е. /2 фактури/ на [фирма] и от [фирма] на [фирма]

- м. 03.2019 г. /при работа на машините всеки ден от месеца/ са издадени фактури от [фирма] и от [фирма] на [фирма]

- за м. 04. 2019 г. /при работа на машините всеки ден от месеца/, на жалбоподателя са издадени фактури от [фирма] и от [фирма], а също така от [фирма] са издадени фактури на [фирма]

След анализ на събраните доказателства, органите по приходите са приели, че посочените във фактурите и съпътстващите ги документи услуги не са реално извършени от цитираните дружества - доставчици. Формиран е изводът, че услугите по фактурираните доставки са извършени от [фирма] и [фирма], директно към [фирма].

Видно от констатациите в РД сключените с жалбоподателя договори са с предмет аналогичен на посочения в договорите с „4 НЕТ“ Е. и [фирма] /наем на техника и механизация, за разриване и извозване на земни маси/.

В договорите е включена и същия вид строителна механизация - ваяк, верижен багер, челен товарач, товарен автомобил, грейдер, верижен трактор, самосвал. По отношение на тези доставчици органите по приходите са установили, че разполагат с нужната обезпеченост за извършване на доставките, което е довело до извода ,че именно те са действителните изпълнители на услугите .

По изложените съображения не се установиха в процеса основни предпоставки на правото на данъчния кредит по процесните фактури - по чл.68 и чл.69, във вр. с чл.9 във връзка с чл.25, ал.2 от ЗДДС – начисляване на данък при настъпило данъчно събитие от регистрирано лице, който да може да се приспадне от жалбоподателя въз основа на притежаване на фактури ,отговарящи на изискванията на чл.114 от ЗДДС,което обуславя правилност и законосъобразност на Ревизионен акт № Р-22002220002800-091-001 от 16.12.2020 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и П. Т. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 403/16.03.2021г . на директора на Дирекция „ОДОП“ С..

Предвид изхода от процеса жалбоподателя ще следва да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение , определено съгласно чл.8 т.5 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер на 5916.18лв

Водим от горното съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] ет.5 ап.17 чрез адв. Г. Т. срещу Ревизионен акт № Р-22002220002800-091-001 от 16.12.2020 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и П. Т. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 403/16.03.2021г . на директора на Дирекция „ОДОП“ С. като неоснователна

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП , сумата в размер на 5916.18лв , юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на РБ в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ :