

РЕШЕНИЕ

№ 4245

гр. София, 29.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав**, в публично заседание на 26.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **10162** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от управителя П. Х. срещу Ревизионен акт № Р – 22002219004918 – 091 – 001/28.02.2020г., издаден от А. Г. М., орган, възложил ревизията и А. Б. Г., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1322/27.06.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП [населено място].

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения на жалбоподателя по ЗДДС общо в размер на 19 991,26 лева, от които 16 700.16 лева главница и 3291.10 лева лихви в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] в данъчни периоди от м. 02.2018г. до м. 05.2018г. с предмет на доставките СМР и проектиране.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като незаконосъобразен. Посочва се че са налице предпоставките за признаване правото на данъчен кредит. Преките доставки са реално осъществени, което е доказано с приемо – предавателни протоколи. Извършени са последващи облагаеми доставки със същия предмет, признати в ревизионния акт, косвено доказателство за изпълнение предмета на процесните фактури. Направен е анализ на практиката на ВАС и СЕС, с които аргументи се претендира материална незаконосъобразност на ревизионния акт. В хода на съдебното производство доводите се поддържат от адв. Б.. Направено е искане за присъждане на разноски. Представени са писмени бележки.

Ответникът - директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез упълномощения си процесуален представител юрисконсулт Й. прави искане за отхвърляне на жалбата и потвърждаване на ревизионния акт като обоснован и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след преценка на доводите на страните и въз основа на доказателствата от ревизионното производство и събраните в хода на съдебното производство доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е процесуално допустима, подадена е от надлежна страна, от адресата на ревизионния акт, на когото са установени данъчни задължения, пред компетентния административен съд, по предвидения в закона процесуален ред.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

От фактическа страна се установява, че ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р – 22002219004918 – 020 – 001/26.07.2019г., издадена от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., оправомощена по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК със Заповед № РД – 01 – 818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП – С. /л.23/. Предмет на ревизията е определяне на задължения по ЗДДС на [фирма] за данъчни периоди от м.02.2018г. до 31.05.2018г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р – 22002219004918 – 092 – 001/03.02.2020г.

Издаден е Ревизионен акт № Р – 22002219004918 – 091 – 001/28.02.2020г., издаден от А. Г. М., орган, възложил ревизията и А. Б. Г., ръководител на ревизията.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е потвърден с Решение № 1322/27.08.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП [населено място].

От правна страна: Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от възложителя и от ръководителя на ревизията. Представена е заповед за оправомощаване на възложителя на ревизията по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК с функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Електронните подписи са валидни, неоспорени от жалбоподателя.

Спазено е изискването за форма по чл. 120 от ДОПК. Няма допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт, предвид и разпоредбата на чл. 160, ал.4 от ДОПК, която изисква решаване на делото по същество от съда и в случай на допуснати процесуални нарушения.

Правилно е приложен и материалния закон.

За данъчни периоди месец 04.2018г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит по 7 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките СМР и материали по договор, услуга. При извършената насрещна проверка доставчикът не е открит на адреса. Дерегистриран е на 20.06.2018г. по чл. 176 от ЗДДС, поради наличие на задължения в особено големи размери. В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са представени копия на процесните фактури с фискални касови бонове към тях, хронологичен дневник на счетоводните операции и копия от договорите с приложения към тях и приемо – предавателни протоколи. След справка в информационния масив на НАП е установено, че доставчикът няма назначени на трудов договор работници или сключени граждански договори с лица, които да изпълнят предмета на доставките. Няма подадени справки по чл. 73 от ЗДДФЛ, Доставчикът не е отразил плащания в брой за периода на издаване на фактурите в

регистрираните обороти от ЕКАФП. [фирма] не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО. От страна на приходната администрация е прието, че доставчикът няма ресурс и не е изпълнил предмета на доставките по фактурите, поради което на основание чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 7 356.67 лева. В хода на съдебното производство са приети доказателствата от ревизионната преписка. Изслушана е съдебно – счетоводна експертиза, като съдът кредитира заключението на вещото лице като обосновано и обективно, основано на писмените доказателства по делото. За доставчика [фирма] вещото лице дава заключение, че процесните фактури са отразени в счетоводството на жалбоподателя като разход за основна дейност по сметка 602. Счетоводни и търговски документи от доставчика не са представени, няма данни за осчетоводени разходи във връзка с изпълнение на доставките. Процесните фактури са включени в СД по ЗДДС и дневниците са продажби, като две от тях са включени в СД по ЗДДС и дневника за продажби за м.05.2018г. ДДС е начислен по сметка 4532 и е отразен като задължение към бюджета. По отношение на последващите доставки вещото лице посочва, че получените доставки представляват част от СМР по договори, по които жалбоподателят е изпълнител, но от представените от него счетоводни документи и при липса на аналитична отчетност по обекти не може да се установи с точност каква част от полученото СМР от [фирма] е предмет на последваща реализация. От представените доказателства по делото не може да се установи идентичност на получените доставки с конкретни последващи такива. В допълнение заключението установява, че СМР за обект печатница Ропринт – район гара Искър по договора от 15.02.2018г. и за обект жилищна сграда УПИ XV-994 кв. Д. са възложени и на [фирма] и тяхното изпълнение е прието за действително осъществено от ревизиращите.

По отношение на доставчика [фирма] в данъчни периоди м. 02.2018г. и м. 03.2018г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 9 фактури с предмет на доставките проектантски услуги и СМР, съгласно договори. От доставчика и от жалбоподателя в хода на ревизионното производство са представени копия на фактурите и на сключените договори. Договорите са за СМР №5/20.02.2018 г. с предмет кофражни работи на обект търговски център, магазин, складове и офиси и изгребна яма в УПИ X.- 262, кв.5 СО Р-Н В., [населено място]; за проектиране от 26.02.2018 г., с предмет изготвяне на технически проекти по отделните части за обект: УПИ VIII-21 60, УПИ IX-2159, УПИ X-2158, кв.56, местност М. Долина, район Студентски, [населено място]; за проектиране от 21.02.2018 г., с предмет авторски надзор за обект жилищна сграда в УПИ XV-994, кв.92, местност Д., [населено място]; за проектиране от 07.02.2018г., с предмет изготвяне на технически проект по част П. и подробни количествено - стойностни сметки по отделните части за обект животновъден комплекс в ПИ 222001, местност „Греда“, землище [населено място],

[община] бряг; за проектиране от 22.03.2018 г., с предмет изготвяне на технически проекти по отделните части за обект триетажна жилищна сграда, ул.П., в УПИ XV-159, кв. 96, местност кв. Г., район М., [населено място]. Към договорите няма приемо – предавателни протоколи, няма данни за лицата, изпълнили предмета на доставките. Установено е че доставчикът не разполага с активи и е прието, че няма ресурс за извършване на услугите. Изискани са изработените проекти, но такива не са представени, нито е налична информация за кои обекти се отнасят проектите. Няма последващи облагаеми доставки за проектиране за нуждите на клиенти на жалбоподателя, нито проектите са за собствени на [фирма] обекти, тъй като дружеството не притежава недвижими имоти. Заключение на съдебно – счетоводната експертиза е че доставчикът е осчетоводил приходи от процесните фактури, но не е представил данни за осчетоводени разходи във връзка с изпълнението на доставките. Процесните фактури са включени в СД по ЗДДС и дневниците за продажби, ДДС е начислен като задължение за бюджета. Извършени са разплащания в брой и по банков път, приходите са осчетоводени. Не са представени счетоводни данни за аналитична отчетност по обекти, поради което не може да се установи идентичност на предмета на пряката доставка с последващи облагаеми доставки. Органите по приходите са приели, че предметът на доставките липсва, не са представени изготвените проекти, не се доказват реално осъществени доставки на проектантски услуги, нито на СМР /липсват приемо – предавателни протоколи и ресурс за изпълнението им/, поради което са отказали признаване правото на приспадане на данъчен кредит.

При фактическите констатации от ревизионното производство, потвърдени и в съдебното производство, обоснован и законосъобразен е извода на приходната администрация, че няма доказателства за реално осъществени облагаеми доставки по издадените фактури от [фирма] и [фирма].

Правото на данъчен кредит възниква за получателя по доставката, съгласно чл.68 и чл. 69 от ЗДДС, когато е извършена облагаема доставка на стока или услуга, от издателя на данъчния документ като доставчик по смисъла на чл. 11, ал.1 от ЗСч. В случая процесните доставки са за СМР услуги и проектиране. При услугите, съгласно чл. 9 от ЗДДС следва да се установи предаване на резултата от доставчика на получателя и ресурс на доставчика за изпълнение на предмета на фактурите, както и използването му в независимата икономическа дейност на получателя. За доставчика [фирма], за който липсват счетоводни документи, понеже не е открит на адреса, не са налице доказателства за наличие на ресурс за изпълнението предмета на доставката. Няма данни за начислени разходи, наети работници с необходимата квалификация,

притежавани активи. Плащането не е елемент от фактическия състав на възникване правото на данъчен кредит, но плащането не може да се приеме за доказано, тъй като издадените фискални касови бонове не се отразени в отчета от ЕКАПФ като приходи. Няма последващи облагаеми доставки с идентичен предмет, а със същия предмет са възложени услуги на [фирма], приети от органите по приходите за изпълнени. При тези данни е законосъобразен изводът, че предмета на доставките не е изпълнен от издателя на фактурите, който не разполага с ресурс за това. За 2018г. не е подадена и ГДД по ЗКПО, което е косвено доказателство, че доставчикът не осъществява стопанска дейност.

По отношение на [фирма] няма приемо – предавателни протоколи, поради което не се доказва предаване на резултата от доставките от изпълнителя на получателя. Не са представени и изготвените проекти в изпълнение на сключените договори за проектантски услуги. Проектите са за недвижими имоти, които не са собствени на жалбоподателя, нито са използвани за последващи облагаеми доставки към негови клиенти, тоест не са използвани в независимата икономическа дейност на получателя. Предметът на доставките по фактурите е общо посочен като СМР по договор, без да се уточни за кой договор се отнасят и на коя дата е сключен, при което не може да се провери неговото изпълнение. Липсата на конкретни данни във всички представени писмени доказателства възпрепятства обвързването на фактурите с конкретни облагаеми доставки, осъществени от вписаните в тях търговски дружества. Доставчиците не разполагат с ресурс за изпълнение предмета на доставките. Няма притежавани или наети активи, квалифицирани работници за изпълнение на СМР дейности. Съдържат се доказателства, че генерират счетоводни документи и обороти и префактурират услуги без реална стопанска дейност.

Основателни са доводите на ответника, че само наличието на данъчен документ, без реално да са извършени стопански операции и облагаеми доставки на услуги не е основание за възникване право на данъчен кредит. Документалното оформяне на сделка, без същата да се е състояла не генерира добавена стойност и не следва да се отчита в стопанския оборот, включително и чрез механизма на приспадане на ДДС. В общия случай доказването на извършване на реална доставка по чл. 9 от ЗДДС изисква наличие на потенциална възможност на доставчика да извърши услугите, в т.ч наличие на материална, техническа и кадрова обезпеченост, както и доказване на самото изпълнение на услугите, наличието на резултат и предаването му на получателя.

Реалността на доставката предполага оставяне на определени следи в обективната действителност - отчитане на разходи при доставчика по извършване на стопанската дейност в зависимост от вида на дейността, деклариране на приходи и др. За да счете, че не е налице правото на приспадане на данъчен кредит, ревизиращите са съобразили всички обстоятелства от съществено значение за правилното решаване на правния спор, като са обсъдили събраните при ревизията доказателства поотделно и в тяхната съвкупност. Посочили са на базата на кои приети за установени обстоятелства са формирали изводите си и в заключение са приели, че не е налице реалност на процесните доставки. Направен е законосъобразния извод за липса на реални сделки по спорните фактури.

За да бъде доказано извършването на доставка, не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните отразявания в счетоводството на получателя, а е необходимо доставчикът да е извършил, посочените в издадените от

него фактури, доставки на стоки или услуги.

Следва да се отбележи, че процесните фактури, с предмет услуги, не съдържат достатъчно конкретни данни, въз основа на които да се установят по категоричен начин видът и количеството на извършените дейности. Бланковото посочване на предмета на фактурираните доставки /СМР и др. по договор, без обаче фактурата да се отнесе към конкретен договор/ не дава възможност да се обвърже с конкретна престация, а оттам и да се изследва материално - техническата обезпеченост за тяхното реално извършване, нито последващата им реализация.

При доставката на услуга е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи резултата от услугата и прехвърлянето му на получателя по доставката. За да се приеме, че е възникнало данъчно събитие, следва услугата да е извършена в обема и по начина, по който е уговорена между страните по договора— да съответства по вид, количество и качество на уговореното. Доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност.

Изхождайки от предмета на процесните доставки /СМР и проектиране/ — наличието на ресурс при изпълнителите се явява от съществена важност и необходимост за тяхното изпълнение. За да има реална доставка следва конкретният доставчик да е могъл да извърши услугата, за която същият е издал фактура, по която получателят е упражнил право на данъчен кредит. Следва да са налице доказателства за нейното извършване. Конкретно от изпълнителя по договорното правоотношение, респективно от подизпълнителя и съответното ѝ прехвърляне на получателя по доставката. В случая са изискани, но не са представени конкретни доказателства относно доставките по процесните фактури, в т. ч. изготвените проекти, доказателства за извършени разплащания между контрагентите, счетоводно отчитане, доказателства за наличие на материално-техническа и кадрова обезпеченост необходима за изпълнение на доставките. Такива доказателства не са представени, нито от жалбоподателя, нито от преките му доставчици.

В хода на извършената ревизия, органите по приходите са обосנוвали отказаното право на данъчен кредит по всички процесни фактури с извод, че те не отразяват реално осъществени доставки. Този извод е обоснован и законосъобразен. Не е основателно възражението, че приходната администрация не се позовава на данъчна измама. Налице е абсолютна симулация и са фактурирани доставки, които не са извършени между страните, сочени като доставчик и получател. Получателят на фактурите не е възможно да не знае, че те не отразяват реални доставки, по които той е страна, поради което и декларирането им като такива с право на данъчен кредит, претендира права, за които знае, че не са възникнали.

Практиката на СЕС и на ВАС на РБ е в същия смисъл, включително и по съединени дела С – 80/11 и С – 142/11, както и по дела С - 285/11 и С – 324/11 на СЕС. За признаване на правото на данъчен кредит, както материалният закон, така и съдебната практика, изискват наличие на облагаема доставка, която да е реално осъществена между издателя и

получателя по фактурите, а не само издаването на документи за такава. В случая не се доказват реални облагаеми доставки на СМР и проектантски услуги по процесните фактури, предвид на което правилно е отказано правото на данъчен кредит.

По изложените съображения жалбата е неоснователна и недоказана и следва да бъде отхвърлена.

Предвид изхода на правния спор и разпоредбата на чл. 161, ал.1 от ДОПК, на ответника се дължат разноски, представляващи юрисконсултско възнаграждение в минимален размер от 1130 лева, определено върху материалния интерес, по реда на чл.8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9 юли 2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от управителя П. Х. срещу Ревизионен акт № Р – 22002219004918 – 091 – 001/28.02.2020г., издаден от А. Г. М., орган, възложил ревизията и А. Б. Г., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1322/27.06.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП [населено място] и с него са установени задължения по ЗДДС общо в размер на 19 991,26 лева, от които 16 700.16 лева главница и 3291.10 лева лихви в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] в данъчни периоди от м. 02.2018г. до м. 05.2018г. с предмет на доставките СМР и проектиране.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от управителя П. Х. да заплати на Национална агенция за приходите – дирекция „ОДОП“ сума в размер на 1130 (хиляда сто и тридесет) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Съдебното решение подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ:

