

РЕШЕНИЕ

№ 5280

гр. София, 12.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 24.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **210** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от ДОПК

Подадена е жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес]представявано от Д. Н. П. чрез адв. Б.- Т. , срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221719000063-091-001 от 19.07.2019 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и Е. М. И.-Г. - ръководител на ревизията , потвърден с Решение № 1861/04.11.2019г на Директор на Дирекция “ОДОП” , с който за данъчни периоди м. 11.2016 г., м. 12.2016 г., от м. 04.2017 г. до м. 09.2017 г., м. 11.2017 г. и м. 05.2018 г., на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 26 338,51 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 21 977,33 лв. и лихви за забава в размер на 4 361,18 лв. по фактури издадени от [фирма] /с предишно наименование [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

Твърди се неправилност ,незаконосъобразност и необоснованост на акта. Счита ,че са налице достатъчно доказателства установяващи реалността на доставките от горепосочените доставчици , които не били съобразени от ревизиращите, а изводите в обратния смисъл са изградени единствено върху обстоятелства ,за наличието на които жалбоподателя ,като получател по доставките не бил длъжен да отговаря. В този смисъл се позовава на практика на СЕС , според която кадровата и материалната обезпеченост на доставчика не са част от предпоставките, даващи право на

принадане на ДК.Поддържа тезата ,че плащането на цената на доставката е пряко и сигурно доказателство за нейната реалност ,който факт ведно с останалите обстоятелства , като осчетоводяване на фактурите , договори с подизпълнители ,аналитичен и хронологичен регистър на посочени конкретни доставчици в жалбата и т.н безспорно установява ,че спорните доставки са извършени реално . Моли за отмяна на РА и присъждане на разноски .

В съд.заседание жалбоподателя се представлява от адв.Б. , който поддържа жалбата,но не излага становище по същество на спора,поради неявяването й в последното съдебно заседание.

Ответникът, чрез процесуалният си представител юриск. Т. , оспорва жалбата и моли същата да се отхвърли . Счита ,че констатации в РА не са оборени по никакъв начин от жалбоподателя , предвид възраженията за незаконосъобразност посочени в жалбата пред АССГ. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град , като разгледа доказателствата по делото , съобрази становищата на страните и с оглед задължителната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК, намира жалбата за допустима , но неоснователна ,поради следното :

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 РА №Р-22221719000063-091-001 от 19.07.2019 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и Е. М. И.-Г. - ръководител на ревизията , потвърден с Решение № 1861/04.11.2019г на Директор на Дирекция “ОДОП” , с който за данъчни периоди м. 11.2016 г., м. 12.2016 г., от м. 04.2017 г. до м. 09.2017 г., м. 11.2017 г. и м. 05.2018 г., на дружеството са определени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 26 338,51 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 21 977,33 лв. и лихви за забава в размер на 4 361,18 лв. по фактури издадени от [фирма] /с предишно наименование [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

За да откаже право на данъчен кредит по горните фактури , органите от приходната агенция са извършили насрещна проверка на процесните доставчици,при която :

Доставчиците [фирма] /с предишно наименование [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма] и [фирма] , не са открити на посочените от тях адреси ,поради което по отношение на тях, ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл.32 от ДОПК , а по отношение [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е извършено връчване по електронен път, чрез активиране на електронни препратки. Искането до [фирма] е връчено по пощата с подписването на обратната разписка към него,като е отразено в РА ,че до датата на изготвянето му , документи и обяснения от горепосочените лица не са представени.Констатациите са направени единствено от представените от ревизираното счетоводни документи и служебни справки,извършени от органа по приходите.

Установено е, че през ревизираните периоди, основната дейност на

[фирма] е извършването на строително-монтажни и ремонтни дейности /СМР/ на територията на страната. Дружеството-жалбоподател, притежава необходимата материална, технологична и кадрова обезпеченост.

Видно от съдържанието на РА, на ревизираното дружество е отказано правото на данъчен кредит в общ размер на 21 977,33 лв., по фактури, издадени от гореописаните процесни доставчици, а именно : [фирма] – 1 120,67 лв. по 1 фактура, отразена от ревизираното дружество през данъчен период м. 08.2017 г.; [фирма] – 1 093,10 лв. по 1 фактура, отразена от ревизираното дружество през данъчен период м. 11.2016 г.; [фирма] – 1 333,33 лв., по 1 фактура, отразена през данъчен период м. 11.2017 г.; [фирма] - 833,33 лв. по 1 фактура, отразена през данъчен период м. 04.2017 г.; [фирма] – 9 200,00 лв. по 1 фактура, отразена през данъчен период м. 05.2017 г.; [фирма] – 3 116,00 лв. по 4 фактури, отразени през данъчни периоди м. 06.2017 г. и м. 07.2017 г.; [фирма] – 1 000,90 лв. по 1 фактура, отразена през данъчен период м. 12.2016 г.; [фирма] – 2 320,00 лв. по 3 фактури, отразени през данъчен период м. 05.2018 г.; [фирма] – 1 000,00 лв. по 1 фактура, отразена през данъчен период м. 06.2017 г. и [фирма] – 960,00 лв. по 1 фактура, отразена през данъчен период м. 09.2017 г.

Ревизиращите са установили и са посочили в РА , че цитираните дружества са отразили издадените от тях фактури в дневниците им за продажби за съответните данъчни периоди /с изключение на фактурата, издадена от [фирма]/, както и че след издаване на процесните фактури, всички дружества-доставчици, са с прекратена регистрация по ЗДДС, по инициатива на органи по приходите.

Приходните органи са установили още, че дружествата нямат назначени лица по трудови договори за периода на издаване на фактурите или въобще не са имали назначени лица, както и че не са подадени справки по реда на чл. 73 по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени суми на физически лица по извънтрудови правоотношения

Предметът на доставка по всички процесни фактури е определен единствено по данни от информационната система на НАП и по-конкретно от информацията, налична в дневниците за продажби на посочените дружества – доставчици. Обобщено предметът на доставка се свежда до услуги: [фирма] - фактурирало е „услуга с багер“; [фирма] – „монтажи“; [фирма] – 3 фактури с предмет СМР; [фирма] – „направа на ограда“; [фирма] и [фирма] не са конкретизирали вида на фактурираните услуги; и до стоки/материали: по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], както и фактура №[ЕГН]/27.07.2017 г., издадена от [фирма].

Предвид данните в информационната система на НАП, приходните органи са формирали извод, че по процесните фактури не са налице реални доставки на стоки/услуги. Посочено е, че нито един от доставчиците не доказва наличието на материална, технологична и кадрова обезпеченост, безспорно необходима за осъществяването на процесните доставки.

Изразено е становище, че в случая е налице абсолютна симулация, при която са фактурирани стоки/услуги, които не са получени/извършени въобще. Ревизираното дружество, посочено като получател и претендиращо данъчен кредит по доставка, по която не е получило нищо, не може да не знае, че участва в привидна доставка, във връзка с което на същия следва да бъде отказано правото на данъчен кредит. За фактурите с предмет на доставка „услуги“ е посочено, че са фактурирани доставки, които не са извършени от посоченото като доставчик във фактурата лице, а от самото

ревизирано лице, предвид, че същото разполага с нужния квалифициран персонал, както и необходимата материална и технологична обезпеченост. Необходимостта от подизпълнители на определени СМР от доставчици ,които нямат нужния капацитет,при наличието на такъв у жалбоподателя ,се опорочава и от инцидентния характер на самите доставки т.е жалбоподателя не е имал установени дългосрочни търговски взаимоотношения с тях ,както сам твърди в жалбата си . Това обстоятелство разколебава защитната теза на жалбоподателя ,че не знаел и не бил длъжен да знае ,че подизпълнителите нямат нужните материални , технически и кадрови възможности за изпълнение на фактурираните доставки . Същият не е проявил грижата на добрия търговец да се увери ,че контрагентите му могат да изпълнят доставката ,поради което сам е извършил същите ,а подизпълнителите са издали фактури с неоснователно начислен ДДС по тези доставки ,с цел възстановяване на ДДС.

Изложеното резултира липсата на реална доставка по оспорените от органа по приходите фактури, поради което правилно ,на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от същия закон, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по същите .

Съдебната практика ,към която и настоящият съдебен състав се придържа е категорична , че за да се ползува получателя по една доставка от данъчната привилегия да приспадне платения от него ДДС е необходимо да установи на първо място ,че доставката е реално извършена , по аргумент на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС т.е стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В този смисъл са и решенията на СЕС - Решение 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др.

По доставките на услуги :

Дружествата [фирма] , [фирма] , [фирма], [фирма] ; [фирма] и [фирма] са фактурирали доставка на „ услуги“ ,конкретно посочени , с изключението на последните две дружества.

За да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора и предаване на резултата от същата на получателя по доставката. Спорни в настоящия случай са фактури с предмет извършване на „най-общо строителни услуги“ ,което означава ,че за изпълнението на тази специфична дейност се изисква наличието на материално-техническа обезпеченост и квалифициран персонал, с какъвто [фирма]; [фирма] , [фирма]; [фирма] и [фирма] безспорно се установи ,че не разполагат.

Фактурираните доставки изискват наличие на персонал със съответната квалификация и необходимите технически средства, каквито реално не са налице. От събраните в хода на ревизията доказателства не може да се установят възможностите на дружествата – декларирани като доставчици да изпълнят конкретните услуги, тъй като не са представени данни за лицата, които са ги извършили /имена, ЕГН, документи за квалификация/, място, период и обект, от/на който са извършени услугите.Установено е по безспорен начин при ревизията , като тази констатация е потвърдена и в хода на административното обжалване,че при горепосочените дружества-доставчици няма назначени лица по трудови договори, както и данни за изплатени суми на лица по извън трудови правоотношения, с изключение на констатациите за доставчик [фирма]. Последния е разполагал с 4 лица по трудови

договори, в периода на доставката /м. 08.2017г / ,но професионалната им квалификация е несъотнесима с декларирания предмет на доставка /касае се за снабдител – доставчик; рекламен агент, разпространител на безплатни вестници и общ работник строителство на сгради/. Приложените вторични счетоводни документи /аналитични и хронологични регистри/, както и договори с клиенти на [фирма], на които е следвало да се извършат СМР не установява реалност на доставката на услуга, тъй като счетоводното отразяване на доставката ,не е равнозначно на реално осъществяване на същата. Доказателства относно фактическото извършване на действия от страна на доставчиците, както и възможността им да ги извършат не бяха представени и при съдебното обжалване на РА,макар съдът изрично да даде указания по реда на чл.171 ал.4 от АПК и многократно възможност за назначаване на експертиза за установяване на конкретните доставки . Не са представени количествено - стойностни сметки,удостоверяващи начина на формиране на цената на услугите .

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.

Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на услуга , следва да бъде удостоверен разход при получателя за извършването ѝ респ. приход при доставчика или да бъдат представени доказателства за влягане на получената стока в облагаемата дейност на получателя . Освен това , когато се касае за доставка на стока респ на услуга , за да е изпълнено условието за реалност на доставката, доставчикът следва да разполага с необходимия ресурс - материален и трудов/ за изпълнение на услугата. В случая освен липсата на документи, удостоверяващи наличие на кадрова обезпеченост за извършване на процесните доставки, не са представени и доказателства, относно това какви технически средства, вкл. специализирана строителна техника, са използвани за извършване на предмета на доставка, а такива безспорно са били необходими по част от процесните фактури.

От страна на ревизираното лице и неговите доставчици не са ангажирани документи като например сключени между страните договори, в които да е указано какво точно следва да се извърши, къде и кога, срещу какво възнаграждение, срокове на изпълнение и срокове на заплащане, както и какво следва от неизпълнение на договореностите. Не са представени приемо-предавателни протоколи, от които да е видно кога са предадени/приети дейностите, техния вид, налице ли са забележки или работата е приета без възражения и т.н.

Предвид гореизложените факти и обстоятелства, правилно органът по приходите е констатирал, че за спорните фактури, издадени към жалбоподателя, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит липсват доказателства, удостоверяващи наличието данъчно събитие по чл.25 от ЗДДС и на реално получени облагаеми доставки, по смисъла на чл.9, ал.1 от ЗДДС.

По доставките на стоки /материали:

За признаване на право на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма],

[фирма], [фирма] и [фирма], както и фактура №[ЕГН]/27.07.2017 г., издадена от [фирма], отново задължително условие е наличието на получена облагаема доставка, по смисъла на чл.12, ал.1 от ЗДДС. При липса на такава, като елемент на фактическия състав на чл.69 от ЗДДС, на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2 от ЗДДС за жалбоподателя не възниква право на приспадане на данъчен кредит .

Съгласно трайно установената практика на ВАС, при доставка, имаща за предмет родово определени вещи /каквито са част от процесните доставки/, тази индивидуализация на родовите стоки, тяхното отделяне и отграничаване от другите вещи от същия род, се постига чрез издаване на приемо-предавателни протоколи. Сами по себе си те представляват частно-правни документи и като такива не са снабдени с материална доказателствена сила, но в случая наличието им би доказало, че между страните по доставките е била извършена индивидуализация, отделяне точно на тези родово определени вещи от останалите подобни, които са предмет на съответните доставки, документирани със съответните фактури.

Предаването на стоките на ревизирувания субект следва да се удостовери със съответни документи, а именно приемо-предавателни протоколи, описи, спецификации, складови разписки, документи за транспорт и други съставени документи, свързани с индивидуализацията на стоките. Такива или подобни документи липсват. В хода на настоящето съдебно производство ,жалбоподателя можеше с помощта на съдебна експертиза да установи изписването на стоките , влагането им в обекти и т.н , но процесуалното му бездействие ,остави недоказана реалността на доставките на материали.

В подкрепа на извода за липса на доставка по процесните фактури е и фактът, че за финансовата 2016 г., годината, в която [фирма] е издало процесната фактура, от дружеството е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, в която не е декларирало приходи. [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] въобще не са подали ГДД за 2017 г., а [фирма] не е подало ГДД за 2016 г. Т.е. през тези години, в които се твърди, че са издадени процесните фактури, посочените дружества не са осъществявали независима икономическа дейност. Декларираният от [фирма] основен предмет на дейност „Търговия на дребно извън търговски обекти, некласифицирана другаде“ е с предмет, различен от предмета на изследваните доставки. Липсват търговски обекти от които да са извършени доставките , доказателства за транспорта им и въобще доказателства ,че доставчиците са разполагали с конкретните стоки , за да може впоследствие да ги предадат във владение на жалбоподателя .

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. Погрешна е тезата на защитата на жалбоподателя ,че след като притежава доказателства за плащане на част от доставките ,това обстоятелство му дава данъчно предимство за възстановяване на ДДС . Плащането по фактурата не е предпоставка за признаване правото на данъчен кредит. 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.

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 й 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 й 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“.

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 дали издателя на фактурата е доставчик по сделката.

Предвид липсата на доказателства за реалност на доставките, по които се претендира право на дан.кредит в настоящия процес , съдът намира че правилно и законосъобразно е отказан същия. Предвид изхода на спора , жалбоподателя ще следва да заплати на ответника претендираното юрисконсулско възнаграждение в размер на 1320.15лв

Водим от горното съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК],с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес]представявано от Д. Н. П. чрез адв. Б.- Т. , срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221719000063-091-001 от 19.07.2019 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и Е. М. И.-Г. - ръководител на ревизията , потвърден с Решение № 1861/04.11.2019г на Директор на Дирекция “ОДОП” , с който за данъчни периоди м. 11.2016 г., м. 12.2016 г., от м. 04.2017 г. до м. 09.2017 г., м. 11.2017 г. и м. 05.2018 г., на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 26 338,51 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 21 977,33 лв. и лихви за забава в размер на 4 361,18 лв. по фактури издадени от [фирма] /с предишно наименование [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК];

[фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК];
[фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК],с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес]представявано от Д. Н. П. чрез адв. Б.- Т. да заплати на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП , сумата в размер на 1320.15лв , юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ :