

РЕШЕНИЕ

№ 562

гр. София, 02.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 16.09.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **3570** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Жалбоподателят [фирма], [ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез управителя Е. М. оспорва Ревизионен акт №Р-22002216002897-091-001/30.12.2016 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. И. М. – ръководител на ревизията, потвърден от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с Решение № 380/16.03.2017 г., с който са установени данъчни задължения по ЗДДС произтичащи от непризнатото право на данъчен кредит за данъчни периоди м. 01. 2013 г. и от м. 04. 2013 г. до м. 04. 2015 г., в размер на 212 146,88 лв., по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], включително и в частта на начислените за просрочие лихви в размер на 58 563,94 лв., като незаконосъобразен.

Излага конкретни съображения и прави искане за отмяна на оспорения акт. В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Позовава се на практика на ВАС и СЕС. Твърди, че всички предпоставки за признаване правото на данъчен кредит са налице и са изпълнен, както и че са представените необходимите за това доказателства. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание редовно призован не се представлява.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – [населено

място], редовно призван чрез юриск. С. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена, представлява се от прокурор К., който намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22002216002897-020-001/26.04.2016 г., връчена на 02.06.2016 г. по електронен път, изменена със Заповед №Р-22002216002897-020-002/19.07.2016 г., издадени от Р. Р. Б. – началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-822/23.06.2015 г., издадена от директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.01.2013 г. до 31.01.2013 г. и от 01.04.2013 г. до 30.04.2015 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22002216002897-092-001/21.09.2016 г., връчен на ревизираното лице на 21.09.2016 г. Не е направено възражение по чл. 117 ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22002216002897-091-001/30.12.2016 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. И. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство на дружеството са установени задължения от непризнато право на данъчен кредит общо в размер на 270 710,82 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 212 146,88 лв. и лихви в размер на 58 563,94 лв.

Извършената ревизия е повторна, по реда на чл. 155 ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение №549/01.04.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С., отменящо определените с предходния РА №Р-22221415003259-091-001/05.01.2016 г. задължения за посочените данъчни периоди и даващо задължителни указания за извършване на настоящата ревизия.

Дружеството е с вписан предмет на дейност: рекламно-информационна дейност, създаване и мениджмънт на радио и телевизионни игри, рекламни клипове и филми, производство на аудио-визуални произведения, съпътстващи услуги по производство на фирми, декориране, транспортна и спедиторска дейност, продажба на стоки, търговско представителство и посредничество, както и всички други търговски дейности, незабранени със закон.

През ревизирания период осъществяваната дейност е заснемане на радио и телевизионни игри, рекламни клипове и филми, производство на аудио-визуални произведения и съпътстващите ги услуги по производство на филми, декоростроене, електро услуги, отдаване на техника под наем /кран, пантограф и др.

Няма декларираны търговски обекти, от които да извършва независимата си икономическа дейност.

С цел събиране на доказателства за установяване на относими за дейността на дружеството факти и обстоятелства в хода на ревизионното производство са предприети процесуални действия. Органът по приходите е връчил на ревизираното лице искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх. №Р-22002216002897-040-001/02.06.2016 г., с което е изискал първични, счетоводни и други конкретни документи, както и посочване на обстоятелства, свързани с

дейността. В отговор са представени единствено обратни ведомости. Допълнително по електронната поща е представена обяснителна записка, съдържаща информация за последващата реализация на част от закупените стоки и услуги.

С протокол №1101238/04.07.2016 г. са приобщени всички събрани доказателства в предходното производство, приключило с РА №Р-22221415003259-091-001/05.01.2016 г.

В хода на ревизията, органът по приходите е иницирал извършване на насрещни проверки на основните клиенти на [фирма] през ревизирия период. Това са дружествата: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], осъществяващи основната си дейност в областта на рекламата, производството на филми и телевизионни предавания. Същото е с оглед проследяване на последващата реализация на процесни услуги, за които се твърди, че са получените от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Последните имат за предмет „техническа помощ“.

Ревизираното лице е посочило конкретно клиентите на придобитите от него стоки/услуги. За извършените насрещни проверки са съставени протоколи, съдържащи номера и дати, цитирани в ревизионния доклад. Констатирано е, че в отговор на връчени искания дружествата са представили: издадени към тях фактури от [фирма]; сключени договори и анекси; приемо-предавателни протоколи; платежни документи; счетоводни регистри; писмени обяснения и др.

Органът по приходите е установил, че в сключените между страните договори, в приложенията към тях и във фактурите, като предмет на доставките са записани: грип услуги; осигуряване на фарт-майстори; кранист; наем на операторска и филмова техника; транспорт на техника и др. Към 01.09.2015 г. в предприятието е назначено 1 лице по трудови правоотношения, на длъжност - техник снимачна техника. По данни от информационния масив на НАП, лицето А. В. П., използвано като фарт-майстор, е било назначено на трудов договор в [фирма] за периода от 03.09.2011 г. до 01.09.2015 г., след което е назначено в [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Другите фарт-майстори – Е. В. М. и Г. И. Г. са съдружници в ревизираното лице. Трите физически лица са посочени като изпълнители и в останалите сделки.

Органът по приходите е посочил, че според представените протоколи за приемане на услугите, доставени на [фирма] от доставчици: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], същите се изразяват основно в: „поставяне, монтаж и демонтаж на дървен подиум“, „товарене техника“, „разтоварване техника“, „демонтаж на алуминиево скеле“, „подготовка на терен за поставяне на телевизионен кран“, „поставяне на телевизионен кран“, „демонтаж на телевизионен кран“, „заравняване на терен“, „изграждане на дървена конструкция“, „подготовка на терен за релсов път“ и др. Изброените услуги от цитираните доставчици на ревизираното лице присъстват във всички приемо-предавателни протоколи и не съответстват на предмета по фактурите за последващата реализация към клиентите: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Органът по приходите е приел, че ревизираното лице е извършило услугите със собствени трудови и материални ресурси. За да стигне до този извод. За да стигне до този извод е установил, че ревизираното лице на практика е разполагало със собствени транспортни средства, както и с оборудване и стопански инвентар, съгласно представения инвентаризационен опис на активите. Същевременно няма

други данни и доказателства, че [фирма] е използвало услугите на подизпълнители при извършването на доставките към клиентите си.

Ревизиращият орган е обсъдил резултатите от насрещните проверки на доставчиците: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], извършени в хода на предходната ревизия. При насрещните проверки е установено, че след като са били уведомени по реда на ДОПК, [фирма] и [фирма] не са представили изисканите от тях доказателства. Впоследствие, след срока, [фирма] е представило фактури, приемо-предавателни протоколи, ведомости за заплати и счетоводни регистри. [фирма] също е представило, но само фактури и писмено обяснение. [фирма] е представило копия на фактури и счетоводни регистри.

От страна на ревизираното лице по доставките са били представени: копия на фактури, приемо-предавателни протоколи към тях, фискални бонове и хронологични счетоводни справки, относно осчетоводяването на доставките като разход. Съгласно приемо-предавателните протоколи, доставени са били следните услуги: „поставяне, монтаж и демонтаж на дървен подиум“, „товарене техника“, „разтоварване техника“, „демонтаж на алуминиево скеле“, „подготовка на терен за поставяне на телевизионен кран“, „поставяне на телевизионен кран“, „демонтаж на телевизионен кран“, „заравняване на терен“, „изграждане на дървена конструкция“, „подготовка на терен за релсов път“ и др. Не са представени сключени договори между страните и документи за разплащане по фактурите на [фирма]. Съгласно информацията в НАП за подадените Z отчети, фискалното устройство на [фирма] е отчетло данни само за периода м. 01. 2014 г., но не и за останалите периоди от м. 02. до м. 06. 2014 г. Пак по информация за Z отчетите, фискалното устройство на [фирма] не е отчетло данни за периодите от м. 07. до м. 10. 2014 г., въпреки, че са издадени касови бонове.

След проверка в информационния масив на НАП органът по приходите е констатирал, че всички доставчици са дерегистрирани по ЗДДС лица, имащи задължения към бюджета в големи размери, в т. ч. по ревизионен акт на [фирма] /необжалван и влязъл в сила/ и ревизионен акт на [фирма]. [фирма] и [фирма] не са разполагали с назначени лица по трудов и граждански договор. [фирма] е имало назначени 8 лица на длъжности в строителството, продавач-консултанти, техници по поддръжка на компютри и др. [фирма] е имало назначени 5 лица на длъжности в сферата на строителството, а [фирма] е имало назначени 10 лица на длъжност „лепач“, „консерватор-реставратор“ и др. За съответните години [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са публикували ГФО в Търговския регистър, а [фирма] и [фирма] не са подали ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. /годината, в която са издадени спорните фактури/. Всички доставчици за съответните периоди са декларирали покупки основно от дерегистрирани по ЗДДС лица, не притежаващи кадрови и технически ресурс. Така например, [фирма] е декларирало покупки на услуги от [фирма], което пък е декларирало покупки от [фирма]. Последното не е подало обаче дневници за покупки и продажби. [фирма] е декларирало покупки и от [фирма]. Посочено е също, че при постановления от органите по приходите Отказ за регистрация по ЗДДС №221021500001063/06.02.2015 г. на [фирма], дружеството е декларирало за периодите от м. 01. 2014 г. до 31.12.2014 г. оборот само от реставрация и консервация на стенописи, икони и др., който не съответства на предмета на фактурираните спорни доставки.

Ревизиращият орган е стигнал до заключението, че [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не притежават материален и кадрови ресурс за извършване на

фактурираните доставки на услуги. Отделно, в обяснителната записка на ревизираното дружество за стоковия поток се открива несъответствие, а именно, че голяма част от фактурите за покупка са с дати след фактурите за последваща реализация на услугите. Също така, не са представени изрично изисканите доказателства за калкулацията на цените, както и обяснения във връзка с какво точно са извършени услугите и от кого. Същевременно, от извършените насрещни проверки на клиентите на [фирма] се установява, че предметът по приемо-предавателните протоколи към фактурите за покупка не съответства на предмета по фактурите за последваща продажба към същите тези клиенти, на които са извършени проверки. Тоест, не се доказва, че получените процесни услуги са последващо реализирани.

Органът по приходите е направил краен извод, че по фактурите на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не е налице реално извършена доставка на услуга, по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и не е възникнало данъчно събитие, съгласно чл. 25 от с. з. Счита, че в случая е налице т. нар. „абсолютна симулация“, при която услуги въобще не са осъществени.

В резултат е издаден Ревизионен акт №Р-22002216002897-091-001/30.12.2016 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. И. М. – ръководител на ревизията, с който предвид изложеното органът по приходите е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по спорните доставки, на основание чл. 68 ал. 1 т. 1 и чл. 69 ал. 1 т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС. Ревизионния акт е връчен на 03.01.2017г.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. №53-06-160/12.01.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-113/20.01.2017 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.

С Решение № 380/16.03.2017 г. директорът на Дирекция ОДОП е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта на установения задължения по ЗДДС. Жалбата срещу ревизионния акт, потвърден с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на 27.03.2017 год.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя бе поискано назначаването на съдебно- счетоводна експертиза, както и събирането на писмени доказателства.

От основното заключение на съдебно счетоводната експертиза с вещо лице П. К.,прието в с. з. на 05.07.2018 г. се установява, че доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] са включили процесните фактури, по които получател е [фирма], с изключение лицето не е включило в дневника за продажби следните процесни фактури с получател [фирма]: данъчна фактура № 28/22.01.2014г.; данъчна фактура № 29/23.01.2014г.; данъчна фактура № 30/24.01.2014г.; данъчна фактура № 31/25.01.2014г.; данъчна фактура № 32/27.01.2014г.; данъчна фактура № 33/28.01.2014г. и данъчна фактура № 34/31.01.2014г., всички с предмет „услуга“.

Относно въпроса: дали са отчетели доставчиците приходи по процесните фактури, експертизата дава отговор, че не може да се направи обоснован извод, дотолкова, че не е направена проверка на доставчиците, защото същите не бяха открити.

В отговор на въпрос 2, платило ли е [фирма] облагаемата стойност и ДДС по процесните фактури и извършеното плащане осчетоводено ли е в счетоводството на жалбоподателя експерта дава следното заключение:

Всички процесни фактури са посочени в счетоводството на [фирма], като платени по дебита на смет.с-ка 401 „Доставчици“, но няма посочено в счетоводните справки-хронология на смет.с-ка 401 „Доставчици“ дали плащането е в брой или по банков

път.

В отговор на въпрос 3, спазени ли са основните счетоводни принципи при водене на счетоводствата на преките доставчици и на жалбоподателя за ревизираните данъчни периоди и налице ли е редовно двустранно заведено счетоводство, експертизата дава следното заключение:

Относно доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] от експертизата не могат да се направят изводи по повод редовността на воденото счетоводство, дотолкова, че не можаха да се направят проверки в счетоводната им документация.

В обобщение експертизата заключава, че ВЛ е в невъзможност да направи обосновано заключение относно редовност или не на воденото счетоводство от жалбоподателя.

От допълнителното заключение на съдебно-счетоводната експертиза /л. 599-612/ с вещо лице П. К., прието в с. з. на 26.09.2019 г. ВЛ дава следното заключение, че [фирма] е използвало предмета на спорните фактури в независимата си икономическа дейност. Отчетени са последващи доставки в счетоводството на жалбоподателя с начислен ДДС. В ревизионното производство не е коригиран от проверяващите за никой от поверените месеци начисленият ДДС от страна на жалбоподателя, т.е. не са правени корекции на начисления ДДС по неговите продажби.

На въпроса: Отказано ли е правото на данъчен кредит на доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], в случай, че са издадени ревизионни актове по ЗДДС, ВЛ дава следния отговор:

С представения по делото от ответника РА на л. 536 и сл. от том 2 на делото се установява, че е отказано правото на данъчен кредит на доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] по предходните доставки със същия предмет, по които не е признато правото на данъчен кредит на [фирма], касаещ прозесните фактури, т.е. направени са корекции на правото на данъчен кредит по неговите доставки. За [фирма] и „КЕНАНЕНДГРОУП“ експертизата не може да даде отговор.

От второто допълнителното заключение на съдебно-счетоводната експертиза /л. 672 – 677/, прието в с. з. на 23.07.2020 г. се установява следното:

През процесните данъчни периоди няма данни от счетоводството на жалбоподателя да има аналогични сделки с други доставчици с идентичен предмет на процесните доставки по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

При извършена съпоставка между всяка една от процесните /от спорните/ фактури с фактурите, издадени от [фирма] на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] във връзка с извършени от жалбоподателя последващи доставки, и като взе предвид и съпътстващите фактурите документи /договори, приемо-предавателни протоколи и др./, установи, че има съответствие между тях.

По делото е изготвено и трето допълнително заключение на извършената ССЧЕ /л. 700 – л. 737/, с което като приложение вещото лице е представило таблица, в която е отразена всяка от получените доставки от [фирма],

[фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. На всеки отделен ред е посочена конкретната фактура с отбелязване предмет на фактура и начин на плащане. На същия ред е посочено с коя/кои фактури за последваща доставка от [фирма] към неговите клиенти се обвързват, както и на кои дружества са издадени.

Съдът кредитира частично приетото заключение на ССЧЕ по делото, както и допълнителните заключения към нея. Следва да се вземе предвид обстоятелството, че вещото лице не се е свързало с представител на нито един от доставчиците, поради което не е могло да провери воденото от тях счетоводство, за да се проследят конкретно извършваните от тях търговски дейности през проверявания период.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

РА е оспорен по съдебен ред с жалба с вх. № 53-04-243/27.03.2017 г. по описа на НАП – [населено място]. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството на орган, възложил ревизията, овластена със Заповед №РД-01-822 от 23.06.2015 г. /лист 27/ на и. д. директор на ТД на НАП, и М. И. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – в качеството му на ръководител на ревизията съгласно ЗВР, издадена от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е

неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Правният спор по делото се свежда до това налице ли са реални доставки по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС, Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело№2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29,03,2012год и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/, то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа

на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване, настоящата съдебна инстанция счита, че [фирма] не успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство. Напротив приходната администрация с наличните по административната преписка писмени доказателства, поведението на доставчика на жалбоподателя успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите, свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. /решение от 06,12,2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС ,свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от постоянната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, С-80/11 и С-142/11).

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело K. и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело Centralan Property, посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, С-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи,че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или

нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Всъщност по делото Б. и по дело Mahagaben и David фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013 год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност.

Всъщност от задължителните за приходната администрация и съдилищата решения на СЕС по преюдициални запитвания и събраните в рамките на производството писмени доказателства, не доказват по категоричен начин, че именно доставчиците: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], са осъществили спорните доставки на услуги- през ревизирия период, така както са описани.

Не е спорно, че предмет на доставки са услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Видно от представените фактури и приемо-предавателни протоколи по делото, предмет на доставка от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са „поставяне, монтаж и демонтаж на дървен подиум“, „товарене и разтоварване на техника“, „монтаж и демонтаж на алуминиево скеле“, „подготовка на терен за поставяне на телевизионен кран“, „поставяне на телевизионен кран“, „демонтаж на телевизионен кран“, „заравняване на терен“, „изграждане на дървена конструкция“, „подготовка на терен за релсов път“, „опъване и осигуряване на операторски материали“ и др.

Според съда за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индигия за реалността на

имуущественото разместване при изпълнението.

В разглеждания случай оспорващият по време на ревизията не е ангажирал, а и по време на съдебното производство не представи достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Касае се за доставки на услуги, които макар и да се не се отличават с определена сложност и специфика, изискват доказателства за реалното им извършване.

Независимо, че някои от дружествата доставчици са имали наети по трудов или граждански договор лица, няма данни, че именно тези лица са извършвали твърдените дейности. Независимо от представената по делото справка за актуално състояние на всички действащи трудови договори за период 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г. за доставчика - „Ай Пи Три Б. Е.“, по делото не са ангажирани доказателства, които до обосноват извод, че точно тези лица са извършвали твърдените дейности, от които – „опъване и осигуряване на операторски материали“, „заверяване на терен“, „премахване на конструкции“, „подготовка а терен за релсов път“. За нито един от доставчиците не е представена информация за лицата, извършили твърдените дейности,

Повечето от издадените фактури по никакъв начин не отговарят на критериите за документална обоснованост, защото стопанската операция е посочена бланкетно. Услугите са описани общо, като освен приемателно-предавателните протоколи, липсват други документи, които да удостоверят реалността им. Няма данни какъв е точния вид, характер, времетраене и място на извършване на услугите. Същите не са специфицирани по количество и обем, т.е. не са спазени изискванията на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. Не са посочени данни за вида на плащането - авансово, частично, междинно или окончателно. От представените документи не може да се установи как е формирана цената на всяка една доставка. В тази връзка, следва да бъде посочено, че се споделят изводите на решаващият орган, че стойността на получените услуги от процесните доставчици надвишава значително общата стойност на фактурите, които [фирма] е издало на клиентите си: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], поради което е явно необосновано да се наемат подизпълнители за обща работа на стойност, надвишаваща цената на цялата услуга.

По отношение на доставчиците на услуги- „Ай Пи Три Б. Е.“ и [фирма], съдът намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставките за правилни. От приетите писмени доказателства- РА и РД на тези доставчици, анализирани и в допълнителното заключение на ССЕ по безспорен начин се установява, че [фирма] не разполага с офиси, оборудване, транспортни средства, персонал и други ресурси, необходими за осъществяване на фактурираните доставки. Идентични са и констатациите досежно доставчика [фирма], като неговият подизпълнител [фирма] също няма данни да е притежавал кадрови и технически потенциал за реализирането на доставките. Тези данни, съпоставени с обстоятелството, че дружеството-жалбоподател разполага както с транспортни средства, така и с необходимата техника за реализирането на грип услугите води на извода за

липса на реалност на фактурираните доставки на услуги.

По делото от приетата ССЧЕ се установява, че не по всички процесни фактури са представени надеждни доказателства за разплащането в брой. Както е констатирал ревизиращият орган, [фирма] няма регистрирано фискално устройство. Фискалното устройство на [фирма] е отчетено в НАП данни само за периода м. 01.2014 г., но не и за останалите периоди от м. 02. до м. 06. 2014 г., през които са издавани фактури, а фискалното устройство на [фирма] не е отразило никакви данни за периодите от м. 07. до м. 10.2014 г., през които са издадени касови бонове.

Доставчиците не са дали обяснения кои лица са извършили работата и на кои обекти, кой е получил заданията, как е отчетен резултатът от дейността, от кого и пр. [фирма], [фирма] и [фирма] са имали назначени лица на трудов договор, но [фирма] и [фирма] не са разполагали с такъв ресурс. Няма данни и за наети подизпълнители. За разлика от осъществените от ревизираното лице доставки, при които се изисква специфична подготовка и техническа квалификация /осигуряване на лица за фарт и грип услуги/, доставките, за които се твърди, че са получени от [фирма] касаят общи работи, които не изискват професионален опит и ценз. Видно от съдържанието на приемо-предавателните протоколи за извършени от ревизираното дружество доставки, общи и съпътстващи дейности не са включени.

За нито един от доставчиците не е публикуван Годишен финансов отчет за съответната година в търговския регистър на Агенция по вписванията, а [фирма] и [фирма] не са подали и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. - годината, в която са издали спорните фактури. В тази връзка, не се установява, че лицата притежават ДМА и активи за осъществяване на дейността си.

Не е установено категорично и наличието на най-важната предпоставка, даваща възможност да се признае право на приспадане на данъчен кредит, а именно, че спорните доставки са послужили за извършване на последващи облагаеми доставки, което е абсолютна предпоставка за признаване на право за приспадане на данъчен кредит. В съдебно заседание от 16. 09.2021 г, вещото лице посочва, в приложенията към третото допълнително заключение към ССЧЕ не е посочила страница на последващи доставки, тъй като такива не се намират по преписката.

Всичко това според настоящия състав разколебава твърдението на жалбоподателя за реалност на доставките на услуги от посочените по-горе дружества. В случая са налице всички причини, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според най-новата практика на СЕС, обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

Съдът не може да направи извод, че спорните доставки са осъществени в действителност или най-малкото в обема в който се твърди и точно от лицето, посочено като изпълнител на услугата. Нито в хода на административното производство, нито при извършената от вещото лице

проверка са ангажирани достатъчно категорични доказателства в тази насока. Повечето от издадените фактури по никакъв начин не отговарят на критериите за документална обосновааност, защото стопанската операция е посочена бланкетно.

Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Косвено доказателство за различно от изпълнителя лице извършило услугите по спорните фактури е отсъствието на достатъчно в качествено и количествено отношение заети лица.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства, което в случая не е сторено от жалбоподателя.

Ето защо и според настоящия състав ревизионният акт е законосъобразен и следва жалбата срещу него да се отхвърли.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на приходната администрация се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 5237,10 лева в размер, определен съгласно разпоредбата на чл. 8, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

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

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК:[ЕИК] срещу Ревизионен акт №Р-22002216002897-091-001/30.12.2016 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. И. М. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с Решение № 380/16.03.2017 г., с който са установени данъчни задължения по ЗДДС произтичащи от непризнатото право на данъчен кредит за данъчни периоди м. 01. 2013 г. и от м. 04. 2013 г. до м. 04. 2015 г., в размер на 212 146,88 лв., по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], включително и в частта на начислените за просрочие лихви в размер на 58 563,94 лв., като незаконосъобразен.

ОСЪЖДА О. [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 5237,10 лв. /пет хиляди двеста

тридесет и седем лева и десет стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: