

РЕШЕНИЕ

№ 5330

гр. София, 19.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 19.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **10743** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: област С., [община], [населено място] 1309, С., [жк], вх. А, ет.3, ап.7, представлявано от В. П. В. – управител срещу Ревизионен акт №Р-22221220003215-091-001/31.03.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията, с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 73 068,00 лв. по фактури издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] и начислените лихви за забава в размер на 8 137,96 лв., потвърден с Решение № 1461/20.09.2021 г. на заместник директора дирекция ОДОП С. при ЦУ.

В жалбата е посочено, че констатациите и изводите в РА са неверни и недоказани, а РА е незаконосъобразен и необоснован, поради издаването му в противоречие със събраните в хода на ревизията писмени доказателства, разпоредбите на ДОПК, ЗДДС, практиката на ВАС и практиката на СЕС по аналогични казуси. Счита, че е налице реалност на извършените доставки.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. А., която поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Претендира разноски по делото.

Ответникът - Директорът на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП – в съдебно заседание се представлява от юрк. Д., която оспорва подадената жалба и моли тя да бъде отхвърлена, като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид

становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221220003215-020-001 от 03.06.2020 г., връчена на 17.06.2020 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 11.07.2019 г. до 31.03.2020 г. Определен е срок за приключване на ревизията до три месеца от датата на връчване на заповедта, т.е. до 17.09.2020 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221220003215-020-002/15.09.2020 г. и №Р-22221220003215-020-003/15.10.2020 г., срокът за приключване на ревизията е продължен до 16.11.2020 г. Цитираните заповеди са издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221220003215-040-001/14.07.2020 г. В отговор, от дружеството са представени част от изискваните документи - извлечения от счетоводни сметки 411 „Клиенти“, 703 „Приходи от продажба на услуги“, копия на фактури за продажба към [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките – основно аванси и строително-монтажни услуги. Представени са и фактури за покупки от [фирма] и [фирма], договори за СМР сключени със същите, както и с [фирма] с ЕИК[ЕИК] и клиента [фирма]. Приложена е и справка за настилки за ревизирания период.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на преките доставчици на ревизираното лице - [фирма] и [фирма] и на клиента [фирма]. Резултатите от проверките са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/ и са подробно описани в РД.

Извършен е преглед на текущи и приключили контролни производства на дружеството и доставчиците му. Установено е, че на [фирма] е извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, резултатите от която са отразени в Протокол №П-22221920091866-073-001/01.12.2020 г. Относителните документи и доказателства са приобщени към ревизионното производство с протокол №1711942/03.02.2021 г.

След анализ на събраните доказателства, органите по приходите са констатирани, че клиенти на ревизираното лице през периода от 11.07.2019 г. до 31.03.2020 г. са [фирма], „УН КЪМ 104 ОУ З. С.“ с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Констатирано е, че ревизираното лице е издало фактури за продажби на услуги към [фирма], с обща данъчна основа в размер на 402 456,60 лв. и ДДС в размер на 80 491,34 лв. На дружеството-получател е извършена насрещна проверка, приключила с ПИНП №П-22222520165410-141-001/18.02.2021 г., като установените факти и обстоятелства и представените при проверката доказателства са подробно описани на стр. 6-12 от РД.

По отношение на извършените доставки и начисления данък, органите по приходите не са установили основания за корекция на декларираните данни.

Що се отнася до получените доставки и данъчния кредит, в хода на ревизията е

установена следната фактическа обстановка и основания за корекция на декларираните от дружеството резултати:

1. Относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 63 398,00 лв. по 40 фактури с предмет на доставките „услуга по договор“, издадени от [фирма] през периодите от м. 12.2019 г. до м. 03.2020 г.

На доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22221920124976-141-001/18.02.2021 г. Констатирано е, че в отговор на връченото искане, от [фирма] са представени част от изискваните документи, както следва: копия на издадените фактури; два идентични договора за СМР, от 29.11.2019 г. и от 06.01.2020 г. с предмет извършване на СМР, като рехабилитация на пътни настилки в [населено място], на обекти, посочени от възложителя в определени срокове, но не по-късно от 15.12.2018 г. В договорите е посочено, че общата цена се определя съобразно дебелината на положената асфалтова смес или както следва: път тип 3 – 12 см. асфалтово покритие – 66,20 лв.; път тип 2 – 22 см. асфалтово покритие – 88,50 лв.; път тип 1 – 28 см. асфалтово покритие – 98,59 лв.; път тип – 4 см. асфалтово покритие – 39,55 лв., като всички цени са без ДДС и са съобразно действително извършената работа. Плащанията ще се извършват след издадена фактура и приемане на възложената и извършена работа, с подписан двустранно приемо-предавателен протокол.

Представени са и 3 граждански договора, сключени между [фирма] и В. Т. Г., Л. С. А. и Х. Ц. К.. Органите по приходите са констатирани, че в същите не са упоменати предметът на услугите, които трябва да се извършат, както и срока за извършване. Посочена е сумата, която трябва да се заплати. Съгласно представени обяснения, плащанията по фактурите са получени в брой, но не са представени доказателства за това, в т.ч. и счетоводни регистри.

След анализ на представените документи, ревизиращите са приели, че в хода на ревизията не са представени доказателства, удостоверяващи реалността на доставките. Изтъкнато е, че не е посочено какъв точно е предметът на доставките и какво точно е извършено, на кои обекти, с какви материали /в договорите не е упоменато за чия сметка са същите/ и как са транспортирани. Не става ясно с какви машини и оборудване са осъществени доставките.

При проверка в информационните масиви на НАП е констатирано, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС на 27.07.2020 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, както и че за относимите данъчни периоди в дружеството няма назначени лица по трудови правоотношения /последният трудов договор е прекратен на 09.05.2019 г./. За 2019 г. не е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. При справка в Търговския регистър е установено, че основната дейност на [фирма] е търговия на дребно на открити щандове и пазари с хранителни стоки.

Органите по приходите са направили проверка в дневниците за покупки на прекия доставчик [фирма] за периода от м. 07.2019 г. до м. 03.2020 г., при което са установили, че са декларирани покупки от дружества с рисков поведение – доставчици са [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], по 15 фактури с предмет на доставките стоки и услуги, описани на стр.

21-22 от РД.

Както беше посочено по-горе с протокол №1711942/03.02.2021 г. са приобщени относимите към ревизионното производство документи и доказателства събрани при извършената на [фирма] проверка, приключила с протокол №П-22221920091866-073-001/01.12.2020 г. В хода на проверката е изготвено и връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице с изх. № П-22221920091866-040-001/16.07.2020 г., в отговор на което не са представени изисканите документи и обяснения. Установено е, че дружеството има регистрирани 4 фискални устройства с дистанционна връзка с НАП, подробно описани на стр. 22-23 от РД. В хода на извършената на [фирма] проверка са извършени насрещни проверки на [фирма], приключила с ПИНП №22221420163476-141-001/27.11.2020 г. и на [фирма], приключила с ПИНП №2221420163477-141-001/27.11.2020 г. Установените при тези проверки факти и обстоятелства са подробно описани на стр. 24-28 от РД. От същите е видно, че дружествата не са представили изисканите документи и обяснения във връзка с фактурираните към [фирма] доставки. Установени са и разминавания в регистрираните обороти на дружеството - съгласно данните в дневниците за продажби на подадените СД по ЗДДС за 2018 г. са декларирани извършени продажби в размер на 19 560,46 лв. за 2018 г., 167 826,90 лв. за 2019 г. и 1 016 779,52 лв. за периода от м. 01. 2020 г. – м. 06.2020 г. Същевременно, по регистрирани обороти с ЕКАФП, данните са както следва - за 2018 г. – 76 493,33 лв., за 2019 г. – 23 786,44 лв. и за периода от м. 01. 2020 г. – м. 06.2020 г. в размер на 639 923,57 лв. Предвид факта, че дружеството не е представило документи, банкови извлечения и други не може да се установи на какво се дължи разминаването между декларираното по СД по ЗДДС и данните от фискалното устройство с дистанционна връзка.

2. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 9 670,00 лв. по 6 фактури с предмет на доставките „услуга по договор“, издадени от [фирма] през м. 03.2020 г.

На доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22221420118880-141-001/09.09.2020 г. Констатирано е, че в отговор на връченото искане, от [фирма] са представени следните документи: декларация; договор от 28.02.2020 г. с предмет извършване на СМР, като рехабилитация на пътни настилки в [населено място], на обекти, посочени от възложителя в определени срокове, но не по-късно от 01.12.2020 г.; копия на издадените фактури, придружени с фискални бонове.

При справка в информационните масиви на НАП, органите по приходите са констатирани, че дружеството има регистрирано фискално устройство /ФУ/ с рег. №4379295 с № на ФУ ZI011233. В [фирма] няма назначени лица по трудови правоотношения. Органите по приходите са направили проверка в дневниците за покупки на прекия доставчик и са установили, че са декларирани покупки от дружество с рисково поведение – доставчик на [фирма] е [фирма] - единствен доставчик по 2 фактури за покупка на услуги.

От проверяваното дружество не са представени приемо-предавателни протоколи, писмени обяснения и доказателства относно лицата извършили СМР, не е

конкретизиран точен обект, на който са извършени дейностите, липсват и доказателства за материално-техническа и кадрова обезпеченост за извършване на дейността. Не са представени и оборотни ведомости и счетоводни справки.

След анализ на събраните доказателства, ревизиращите са приели, че от ревизираното лице и доставчиците не са представени достатъчно доказателства за реалността на фактурираните доставки. От ангажираните договори и фактури, не става ясно какви точно дейности са извършени, а и липсват доказателства за възможността на доставчиците да изпълнят фактурираните услуги.

Формиран е извод, че липсват реални доставки по смисъла чл. 9 от ЗДДС и поради неизпълнение на чл. 68 от същия закон е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 73 068,00 лв. по фактурите, издадени от посочените дружества.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221220003215-092-001/24.02.2021 г., срещу който не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221220003215-091-001/31.03.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 01.04.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

С ревизионния акт, на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, за отделните данъчни периоди от м. 12.2019 г. до м. 03.2020 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 73 068,00 лв., по фактури, издадени от [фирма] и [фирма].

При така изложената фактическа обстановка е издадено и процесното Решение № 1461/20.09.2021 г. на заместник директора дирекция ОДОП С. при ЦУ.

При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени в сроковете по чл.117 ал.1 и чл.119 ал.3 ДОПК и от компетентните органи по смисъла на чл.118 ал.2 ДОПК във връзка с чл.7 ал.1 т.4 ЗНАП, в кръга на определените им правомощия по чл.119 ал.2 ДОПК, определящ материалната компетентност на лицата, които следва да издават ревизионния акт, и предвиждащ, че ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията.

В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, водещи до отмяна на оспорения акт.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

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, 2008 г. по адм. Дело № 7052/2008 г. на ВАС, решение №15435/23, 11, 2011 г. по адм. д.№ 2420/2011 на ВАС, решение по делоС-414/10 г. на СЕС от 29, 03, 2012 г. и решение от 03, 05, 2012 г. по дело С-520/10 г. 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 не успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство.

В решението си по делото Б. /решение от 06, 12, 2012 г. по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл. 167 и сл. от Директива 112/2006 г. 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 които 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., C-354/03, C-355/03 и C-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, C-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 г. 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

Съдът споделя изложените съображения в решението на органа досежно липсата на доказателства, за реалност на извършените доставки от страна на дружествата [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК 200235445. Не са представени приемо-предавателни протоколи за извършени СМР съгласно ЗУТ, които отразяват вида и количествата на осъществените дейности, няма данни за лицата извършили строителните дейности. Дружествата не са представили никакви доказателства касаещи кадровата обезпеченост при извършване на доставките.

От изложеното по-горе жалбата срещу РА следва да се отхвърли, като неоснователна.

Водим от горното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: област С., [община], [населено място] 1309, С., [жк], вх. А, ет.3, ап.7, представлявано от В. П. В. – управител, срещу Ревизионен акт №Р-22221220003215-091-001/31.03.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията, с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 73 068,00 лв. по фактури издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] и начислените лихви за забава в размер на 8 137,96 лв., потвърден с Решение № 1461/20.09.2021 г. на заместник директора дирекция ОДОП С. при ЦУ.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: