

РЕШЕНИЕ

№ 5046

гр. София, 22.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 07.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Мая Миланова и при участието на прокурора Кирил Димитров, като разгледа дело номер **3920** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/. Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., против Ревизионен акт № 22220620002725-091-001/03.12.20г., издаден от В. В. - орган, възложил ревизията и Н. Р.- ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП С., в частта, в която е изменен и потвърден с Решение № 354/05.03.2021г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП - С. и конкретно в жалбата изрично е посочено, че се иска отмяната на РА.

В жалбата се твърди, че въз основа на представените доказателства за услугите по спорните фактури - договори за СМР и приложенията към тях, акт обр. 19 към договорите за СМР, банкови документи за извършени плащания за всяка една от фактурите и доказателства за счетоводното им отразяване, следва да бъде признато правото на приспадане на данъка. Спорните фактурите са с предмет доставки на услуги и конкретно за СМР услуги, а констатациите на органите по приходите, обусловили извода за непризнаване на правото, били неотнормирани към предвидените в закона основания за това.

Пред съда жалбата се поддържа от упълномощен адвокат – С.. В ход по същество и в писмена защита се претендира основателността на жалбата, цитира практика на Съда на ЕС - решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 - данъчно-задълженото лице,

което е получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от данъчна измама , извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре по веригата, и обратното, данъчно задължено лице, което не е знаело тези обстоятелства, не можело да му се откаже правото на приспадане, като данъчният орган трябвало надлежно да установи тези обстоятелства.

Претендира, че от събраните по делото доказателства се установявало, че дружеството има редовно и своевременно отчитане на ДДС, редовност на счетоводството, като от страна на данъчния орган не било доказано наличието на данъчна измама. Дружеството счита, че е направило всичко в рамките на своите възможности и според приложимото законодателство, да получи право на приспадане на данъчен кредит и от него не можело да се изисква да последици от неизпълнението или ненавременното изпълнение на задълженията на доставчика , като му бъде отказано правото на приспадане на данъка. В подробни писмени бележки се поддържат изложените доводи в жалбата и становището по делото от въпроса за данъчна измама. В случая административния орган не е доказал недобросъвестност на жалбоподателя. Не можело да му се вмени задължение да установява кадровата обезпеченост на доставчика и другите обстоятелства, посочени от администрацията, поради което не можело и да му се вмени знание за получателя по доставката за участие в данъчна измама.

Ответникът- директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", чрез юрк. М. поддържа становището, че не се доказва наличието на доставки предмет на издадените фактури, не се установявало, че доставчика по фактурите действително е извършил доставките. Видно било, че доставчикът нямал нужните кадрови и технически потенциал да извърши услугите, за които е ползван данъчен кредит. Липсвали данни и за редовно водено счетоводство на доставчика. В случая органите по приходите извършили изследване на всички елементи на доставката, правото на данъчен кредит възниквало по конкретна доставка. поради това , че издателят на фактурите не е доставчик по спорните услуги, липсвали основания за начисляването на ДДС, респективно за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит по тях.

Ответникът иска от съда да потвърди РА и да присъди разноски за юрисконсултско възнаграждение на основание чл.161 от ДОПК.

По делото са приети писмени доказателства - по административната преписка, изслушано и прието е заключение по съдебно – счетоводна експертиза, изготвено от вещото лице П. К.

Административен съд София-град, Първо отделение, 12 състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна по законосъобразността на РА в оспорената по делото част, приема за установено следното:

По допустимостта на жалбата съдът съобрази следното:

Решението на директора е връчено на дата 16.03.2021г. а жалбата до съда е от дата 30.03.2021г., с оглед на което е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, а предвид обхвата на оспорването и постановеното с Решение № 354/05.03.2021г. на директора,

жалбата е допустима и по чл.156, ал.2 ДОПК.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на процесуалните правила и изискванията за съдържание и форма на актовете

Ревизионното производство по издаването на оспорения по делото акт е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220620002725-020-001/13.05.2020г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220620002725-020-002/18.08.2020г., издадена от органа, възложил ревизията, с която е удължен срока за завършване на ревизията до 21.09.2020г. За компетентността на органа, възложил ревизията, е представена заповед № РД-01-818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП - С. - л.30 от делото, в която В. А. В. е вписана под № 3 в частта по т. I от заповедта като орган, на който са възложени функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК и считано от 10.05.2019г. За установеното в хода на ревизионното производство, е съставен РД №Р-22220620002725-092-001/05.10.2020г. от органите по приходите, посочени в ЗВР – Б. К. и Н. Р. - ръководител на ревизията, подписала акта с електронен подпис. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е направено възражение, което е преценено от ревизиращите органи като неоснователно. Въз основа на уведомлението за издаден РД, е издаден и оспорения по делото РА №Р-22220620002725-091-001/03.12.2020г. от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Н. Ц. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С оспорения РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 55 130,06 лв. за данъчни периоди от 01.11.2019г. до 31.01.2020г., спорни по делото.

От изложеното до тук съдът формира извод за допустимост на ревизионното производство по смисъла на чл.109 ДОПК, както и за законосъобразното му образуване, предвид издаването на ЗВР от компетентен орган.

РА, РД и ЗВР са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис, за което са представени доказателства –разпечатки на хартиен носител за проверка на електронните подписи – л.62-64, въз основа на които и останалите доказателства по делото съдът приема, че тези актове са издадени от компетентни органи. При издаването на същите актове е спазена и изискващата се писмена форма и съдържание, предвидени съответно за ЗВР по чл.113, ал.2 ДОПК, за РД по чл.117, ал.2 ДОПК и за РА – по чл.120, ал.2 ДОПК, в това число, в мотивите на РА е посочено, че се потвърждават мотивите на РД и съставляват неразделна част от РА.

По спазването на сроковете по чл.114 ДОПК, съдът намира, че не са допуснати нарушения, доколкото първоначално е определен срок на ревизията на три месеца от връчването на първата ЗВР, впоследствие продължен до 21.09.2020г. (л.32-35 от делото).

По спазването на процесуалните правила съдът констатира, че в хода на ревизионното производство на ревизираното лице са връчвани актовете на органите по приходите – двете ЗВР, РД и РА, както и искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ като жалбоподателят е имал възможността да се запознае с тях, да представи доказателства и съответно да подаде жалба.

Доводът в жалбата, че РА не е мотивиран е необоснован, тъй като изрично законодателят е предвидил в чл.120, ал.1ДОПК, че РД е неразделна част от РА, а следователно и мотиви към установените задължения.

Предвид на всичко изложено, съдът не констатира основание, касаещо най-тежкия порок на процесния РА - нищожност или недопустимост на ревизионното производство на основания, за които съдът следи служебно.

По материалната законосъобразност на РА съдът приема следното:

С процесния Ревизионен акт №Р-22220620002725-091-001/03.12.2020г. на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от 01.11.2019г. до 31.01.2020г., по доставки от [фирма] в размер на 55 130,06 лв.

През ревизираните периоди, основна дейност на [фирма] периоди е други довършителни строително-монтажни дейности, монтаж на вентилируеми и керамични фасадни обшивки, каменни обшивки, окачени тавани, леки и средни метални конструкции.

1.На въпроса : Дали [фирма] е платило на [фирма] изцяло стойността на спорните фактури за ревизираните периоди, посочени на стр. 5 от РД и дали плащанията са извършени в брой или по банков път и с какви средства – налични средства на [фирма] в касата на дружеството или по банковата сметка на същото, заключението на вещото лице е, че от посочените в колона на Таблица 1 общи стойности на процесните фактури и сравнено с посочените в колона 11 на Таблица 1 платена сума, следва, че всички стойности по процесните фактури са заплатени и са постъпили по банковата сметка на доставчика [фирма], като сумите, описани в колона 11 на Таблица 1 са заплатени чрез внасяне по банковата сметка на доставчика [фирма], чрез документ Вносна бележка от името на жалбоподателя, посредством трето лице и едно от плащанията е от банковата сметка на жалбоподателя чрез преводно нареждане, както следва:

По фактура № [ЕГН]/27.11.2019г. са извършени плащания както следва:

-8000,00 лв. на 27.12.2019г. (стр.51, приложение 2 към делото) с вносна бележка по банковата сметка на доставчика от името на жалбоподателя посредством Н. В.;

- 20 000,00лв. на 23.12.2012г. (стр.214, приложение 3 към делото) - посредством В. Б. и

- 2000,00 лв. платени на 31.12.2019г. посредством Н. В.

По фактура № [ЕГН]/17.12.2019г. - 28224,00лв. на 17.01.2020 г. (вносна бележка на лист 61, приложение 2 към делото) чрез Н. В..

По фактура №[ЕГН]/27.12.2019г., 31965,60лв. с вносна бележка от 20.01.2020г. (стр.230, приложение 3 към делото), чрез Н. В.

По фактура № [ЕГН]/ 09.12.2019г. - 2317,92лв. на дата 31.12.2019г., вносна бележка на лист 221, приложение 3 към делото чрез Н. В.

По фактура № [ЕГН]/20.01.2020г. - 65418,00лв. на дата 10.02.2020г. , вносна бележка на стр. 63, приложение 2, чрез Н. В.

По фактура № [ЕГН]/28.01.2020г. - 57619,20лв. на дата 11.02.2020г. с вносна бележка на лист 62, приложение 2, чрез Н. В.

По фактура № [ЕГН]/10.01.2020г.:

- 11650,00 лв. на дата 04.02.2020г. банков превод от сметката на жалбоподателя – платежно нареждане на лист 233, приложение 3 към делото

- 46360,40 лв. на дата 06.02.2020 г. с вносна бележка на лист 236, приложение чрез Н. В.

Въз основа на горните данни вещото лице е формирало извод, че всички стойности по процесните фактури са платени и са постъпили по банковата сметка на доставчика Г. 73 Е..

По въпроса за осчетоводяването на плащанията в счетоводството на жалбоподателя, въз основа на главна книга на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, аналитична подсметка [фирма] , за периода м. 01.11.2019г. до 29.02.2020г. Вещото лице е посочило всички счетоводни записи, като е видно, че съответстват на всяка от спорните фактури на жалбоподателя. Видно е, че фактурите, по които сумите са внесени по сметката на доставчика с вносна бележка, са отразени като платени чрез намаляване на паричните средства в „Каса“ - по кредита на сметка 501 „Каса“ и намаляване на задължението към доставчика – по дебита на сметка 401“Доставчици“ аналитична подсметка [фирма].

Относно поставената задача да преизчисли задълженията за ДДС за всеки от обжалваните данъчни периоди, в т.ч. дължимите лихви до датата на издаване на РА, като приеме, че

-е налице право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, издадени от [фирма]

-с РА правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по останалите получени фактури / неоспорено от жалбоподателя/, посочени на стр. 10-30 от РД, свързани с придобиване, ремонт и експлоатация на МПС и с придобиване на стоки, които са свързани с дейности, различни от икономическата дейност на дружеството, като при определяне на резултатите да се отчете и извършеното изменение на РА в частта по ЗДДС за м.11.2019г. съгласно Решение № 354/05.03.2021г. на директора на дирекция ОДОП С..

За да изпълни така поставената задача, вещото лице в таблица 4 лист 7-8 от експертизата е посочило изчисленията, съответни на установеното от органите по приходите и поправянето на допуснатата техническа грешка с решението на ответника за данъчен период м.11.2019г. Вещото лице в таблица 5 – стр. 8/9 от заключението, е посочило изчисленията, в отговора на тази задача, като декларираните сума за упражненото право на данъчен кредит е намалено с ДДС по фактурите за съответния данъчен период, описани в т. 3.1 и 3.2 РД –тези, по които жалбоподателят не оспорва, че правилно е отказано правото на данъчен кредит. Така по данъчни периоди преизчисленията са следните:

За м.11. 2019г. при деклариран резултата ДДС за внасяне 13 424,54 и внесен в същия размер, установеното задължение е в размер на 15 858,63лв. поради непризнато право на данъчен кредит в размер на 2 434,09л., описани в т.3.1. РД. Резултатът за данъчния

период е ДДС за внасяне в размер на 2 434,09лв. и лихви в размер на 200,15лв. за периода от 15.12.2019г. до 05.10.2020г. (датата на РА).

Видно от таблица 4 в заключението, и от РА и решението на ответника, за този данъчен период ре установено задължение ДДС за внасяне в размер на 7434,09лв. , формирано от сумата непризнато право на данъчен кредит в размер на 2434,09лв. по фактурите по т. 3.1 РД и ДДС в размер на 5000 лв. по фактура № 0..145/27.11.2019 г. , издадена от [фирма] и лихва в размер на 611,30лв. за данъчен период 15.12.2019лв. до 05.10.2020г.

За м.12 2019г. задължението е в размер на 2520,19лв., за ДДС, поради непризнато право на данъчен кредит по фактури, описани в т.3.1 РД, следват се лихви в размер на 185,53лв. за периода от 15.01.2020г. до 05.10.2020г.

По ф.ра 0..152/17.12.2019г. – ДДС 4704,00лв., по ф-ра № 0..157/27.12.20-19г. ДДС в размер на 5327,60лв. , ф-ра №147/09.12.2019г. – ДДС 386,24лв. издадени от [фирма].

и ф-ри, описани по т. 3.1.РД – общо в размер на 2 520,19лв., общо непризнато право на данъчен кредит – 12 938,03лв.

За м.12. 2019г. с РА е установено задължение за ДДС в размер на 12 938,03лв. и лихви в размер на 265,00 лв. за периода от 15.01.2020г. до 05.10.2020г.

За данъчен период м.01.2019г. по справка декларация дружеството е декларирало резултат ДДС за възстановяване в размер на - 5 308,85лв., при преизчисление – намаляването му с непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 583,34 лв., описани по т.3.2 рД, резултатът е ДДС за възстановяване в размер на 725,51лв. лихва не се дължи.

За този период с РА е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 34 757,94лв. и са начислени лихви в размер на 234,00 лв. за периода 15.02.2020г. -05.10.2020г., при деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 5 308,85лв. Не е признато право на данъчен кредит освен по фактурите, описани по т.3.2 РД – общов размер на 4 583,34лв. и по следните фактури, издадени от [фирма] : фактура № 0..162/20.01.2020г. сДДС в размер на 10903,00лв.; по фактура № 0..164/28.01.2020г. – ДДС в размер на 9603,20лв. ; по ф-ра № 0..159/10.01.2020г. – ДДС в размер на 9 668,40лв.

Съдът цени заключението на вещото лице като доказателство по делото, същото не е оспорено, а констатациите са точни, ясни и обосновани.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са констатирани, че основна дейност на дружество [фирма] през ревизираните периоди е други довършителни строително-монтажни дейности, монтаж на вентилируеми и керамични фасадни обшивки, каменни обшивки, окачени тавани, леки и средни метални конструкции. Задълженото лице е регистрирано по ЗДДС, считано от 01.11.2019г.

За да приемат, че е налице основание за отказ на данъчен кредит, органите по приходите са се позовали на резултатите от извършените насрещни проверки; събраните доказателства при ревизията, служебните проверки, извършени в регистрите на НАП и предоставените от ревизираното лице документи. Според приходните органи при извършените процесуални действия не са представени годни доказателства, удостоверяващи извършени доставки от страна на процесния

доставчик, както и от ревизираното лице.

Спорът се свежда до материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи, а именно - осъществени ли са реални доставки на услугите по фактурите, издадени от [фирма]. Ревизираното дружество е ползвало данъчен кредит за извършени СМР по фактури № № 145/27.11.2019г.; 147/09.12.2019г.; 152/17.12.2019г.; 157/27.12.2019г.; 159/10.01.2020г.; 162/20.01.2020г.; 164/28.01.2020г., по получените доставки от „Г. 73“, с предмет „ монтаж на вентилируема фасадна обшивка“ и „монтаж на обшивка с алуминиев композитен материал“, , съгласно Договор от 14.10.2019г., относим към фактура №152; Договор от 05.11.2019г. за издадени фактури №145 и №147; Договор от 26.11.2019г., за който е издадена фактура №164; Договор от 04.12.2019г., относно издадена фактура №162, по получените доставки от „Г. 73“. Правно основание да се откаже данъчното предимство са разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно чл. 69 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчик - регистрирано по закона лице, му е доставил, които стоки или услуги ще се използват за извършване на облагаеми доставки, а съгласно чл. 71 от ЗДДС лицето - получател, може да упражни правото си на данъчен кредит, когато притежава някой от документите, посочени в т. 1 - т. 9. Регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъка за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване на право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това право /по която е приспаднал данъкът в подадената справка-декларация/, а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази стока или услуга и представляваща предходна по отношение на процесната доставка.

Наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга, е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Д. субект е този, който следва да докаже наличието на предпоставките на ЗДДС за право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Това следва от общия принцип за разпределяне на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания по чл. 86 от ЗДДС и реалното осъществяване на доставките по процесните фактури по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Притежаването на фактурата не е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане. Като частен свидетелстващ документ фактурата е писмено доказателствено средство. От релевантните за правото на приспадане факти, тя установява единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. т. 9 и 10 от ЗДДС. Затова и по хипотеза извършването на облагаемата сделка следва да се установи по друг начин, а не чрез посочването на вида на стоката или услугата в данъчния документ.

При нормално развитие на правоотношението между доставчика и получателя би трябвало да съществуват информационни следи за юридическия факт пораждащ правната връзка /договори, търговска кореспонденция, потвърждения в обясненията при насрещните проверки и т. н. / и за изпълнението на задължението на доставчика. Именно престацията на доставчика в общата хипотеза на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС се възприема като дата на настъпване на данъчното събитие, което пък е правопораждащ юридически факт на задължението за начисляване на ДДС, елемент от което е и издаването на данъчния документ /вж. чл. 25, ал. 6, т. 1 и чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/.

В конкретният случай, следва да бъде изтъкнато, че всяка една фактура, издадена от доставчика е придружена от договор съвпадащ по дата и съдържание, подписан и заверен двустранно, удостоверяващ приемането на съответната услуга/вещ. Съдът констатира че фактурите, издадени от процесния доставчик са описани в дневниците покупки, респективно в СД за ДДС на [фирма] Процесните фактури са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя. Основните съображения на органите по приходите по отношение на отказаното право на данъчен кредит за доставките от посочените търговски дружества са свързани с липсата на доказана кадрова обезпеченост на доставчика. , както и липсата на доказателства за наличието на търговски обекти, от които търговците осъществяват дейността си, както и че в хода на проверката не са представени изисканите документи. Ревизиращият орган е извел още заключение, че ревизираното лице е знаело, че сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит са част от злоупотреба, доколкото е използвало фактури, които не отразяват реални доставки като основание за приспадане на данъчен кредит и намаляване на задълженията си за ДДС.

На първо място следва да бъде отбелязано, че процесните фактури, издадени от доставчиците съдържат изискуемите според чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО реквизити. Посочено е наименование на стоката/услугата, количество, единична цена и стойност. Наред с това по всяка една фактура е наличен и акт обр.19, , подписан двустранно, както и съответните приложения, удостоверяващи количество и цена на конкретната услуга.

Обстоятелството, че органите по приходите не са установили как точно е извършена услугата, с какъв кадрови потенциал разполага процесните доставчици, не може да бъде основание за отказ от право на данъчен кредит. В своята практика СЕС приема, че липсата на доказателства за установяване произхода на стоките, за наличието на кадрова обезпеченост на доставчика,

както и доказателства за наличието на търговски обект, от които дружествата осъществяват дейността си, които обстоятелства предвид Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 г., при липса на доказателства или поне твърдения от органа по приходите, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, не следва да бъдат основание за отказ на правото на данъчен кредит за получателя по доставката, а констатациите на органа по приходите са свързани най-вече с придобиването на стоките от предходните доставчици - произхода на стоките. Липсата на кадрова, материална и техническа обезпеченост на доставчиците, не може да се вмени като отговорност на получателя, тъй като той не може да бъде държан отговорен за действията и/или бездействията на неговите доставчици.

Видно от заключението на вещото лице по приетата по делото ССЕ процесните фактури са осчетоводени в счетоводството на дружеството. Начинът на отчитане на разходите от доставчика обаче не е относим към правото на приспадане на данъчен кредит на получателя. По разясненията на СЕС в т. 47 на решението му по дело С-18/13 евентуалното неизпълнение от страна на доставчика на услуги на някои счетоводни изисквания не може да постави под въпрос правото на приспадане, с което разполага получателят на услугите, що се отнася до платения за тях ДДС, когато фактурите за предоставените услуги съдържат цялата изискуема информация по член 226 от Директива 2006/112. Тук следва да бъде посочено, че презумпцията на чл. 37, ал. 4 от ДОПК е относима единствено към субекта на процеса - вж. - чл. 37, ал. 1 - 4 от ДОПК и чл. 9, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Пропускът на субекта ФЛ или ЮЛ /а не доставчика, който е участник без да е страна - чл. 9, ал. 3 от ДОПК/, поражда процесуалната възможност на другият субект - административния орган, да приеме, че изисканите, но непредставени доказателства, не съществуват. Неизпълнението на задължението на другите участници в производството да представят данните по чл. 37, ал. 5 от ДОПК не е скрепено с процесуалната тежест по, ал. 4 от кодекса, а е възможен източник на административнонаказателна отговорност /чл. 273 от ДОПК/.

Неоснователни са доводите на ревизиращите органи, че от представените документи не се установява налице ли е данъчно събитие по смисъла на чл.25 от ЗДДС. По делото са налични двустранно подписани доказателства, съвпадащи по съдържание с процесните фактури. По фактури № № 145/27.11.2019г.; 147/09.12.2019г.; 152/17.12.2019г.; 157/27.12.2019г.; 159/10.01.2020г.; 162/20.01.2020г.; 164/28.01.2020г., по получените доставки от „Г. 73“, с предмет „ монтаж на вентилируема фасадна обшивка“ и „монтаж на обшивка с алуминиев композитен материал“, съгласно Договор от 14.10.2019г., относим към фактура №152; Договор от 05.11.2019г. за издадени фактури №145 и №147; Договор от 26.11.2019г., за който е издадена фактура №164; Договор от 04.12.2019г., относно издадена фактура №162, по получените доставки от „Г. 73“, са открити следните сходства:-предмета на договора е идентичен с приложените актове обр.19 и този в приложенията към тях.

-броят на копията и комплектите съвпадат във всеки един изброен по-горе документ.

Сумите по процесните фактури са в пълно съответствие с реално осчетоводените данни в СД на дружеството.

По твърденията за привидна сделка на органите по приходите и възраженията на жалбоподателя, съдът съобрази следното:

Органите по приходите не са признали правото на приспадане на данъка по тези фактури поради извод, че не са изпълнени изискванията по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС въз основа на данни, установени за доставчика. Също, при указана доказателствена тежест, от страна на ответника не се установиха обективни данни, от които да се направи пряк извод, че лице от дружеството -жалбоподател е участник в данъчна измама във връзка с процесните доставки. Само въз основа на конкретни данни, основани на факти от обективната действителност, а не въз основа на логически умозаклучения, те. по косвен начин, може да се претендира участие на дадено лице в данъчна измама. В случая органите по приходите са формирали извод, че доставките по всички спорни по делото фактури не са осъществени реално само въз основа на изводите си, че доставчикът не е представил доказателства и не са установени данни при проверка, че разполага активи и персонал да извърши СМР от вида по протоколите за актуването им.

От ответника в решението е изложен довод – стр. 28 от делото, стр.10 от решението, че с процесните фактури е извършена т.н. субективна симулация. Правото на данъчен кредит възниквало по конкретна доставка, с конкретни страни с конкретен получател и доставчик, и наличието на предпоставките за признаването на правото на данъчен кредит, включително и реалното осъществяване на доставките, се преценявало именно по отношение на тези страни. Поради това услугата можело да е придобита по някакъв друг начин от ревизираното лице. Пи т.н. относителна субективна симулация, жалбоподателят по процесните фактури, не би могъл да не знае, че участва в привидна сделка, чиято цел всъщност била неправомерно ползване на данъчен кредит, а поради това, че издателят на фактурите не бил доставчик по спорните услуги, липсвали основания за начисляването на ДДС, респективно за упражняване на правото на приспадане на данъка.

С жалбата се иска от съда да постанови отмяната на РА, с който е извършена корекция на декларирания ДДС поради непризнато право на данъчен кредит по отношение на доставките от [фирма], с предмет СМР услуги, намерили отражение в резултата за 11.2019г., м.12.2019г., м.01.2020г. и в която част РА не е отменен, а потвърден и изменен с решението на ответника. Конкретно фактурите, по които не е признато правото на приспадане на данъка и са спорни по делото са описани на стр.2 от жалбата до съда и касаят фактури № 145/27.11.2019г. с ДО 25 000, 00 лв. и ДДС 5 000,00 лв. № 147/09.12.2019г. с ДО 1 931, 20 лв. и ДДС 386,24 лв. № 152/17.12.2019г. с ДО 23 520,00 лв. и ДДС 4 704,00 лв. № 157/27.12.2019г. с ДО 26 638,00 лв. и ДДС 5 327,60 лв. № 159/10.01.2020г. с ДО 48 342,00 лв. и ДДС 9 668,40лв. № 162/20.01.2020г. с ДО 54 515,00 лв. и ДДС 10 903,00 лв. № 164/28.01.2020г. с ДО 48 016,00 лв. и ДДС 9 603,20 лв. с предмет на доставките услуги по монтаж на вентилируема

фасадна обшивка и монтаж на обшивка с алуминиев композитен материал. Жалбоподателят се позовава на представените в хода на ревизията доказателства, изброени на стр.3 от жалбата, като претендира, че от него са представени всички изискани документи и необходими съгласно ЗДДС, които не били взети под внимание ,като счита за изпълнени всички необходими изисквания на закона, удостоверяващи както извършването на сделка, така и правото на приспадане на данъчен кредит.Доводите на жалбоподателя в жалбата до съда, са наведени и с жалбата по административен ред срещу РА, обсъдени са в решението на ответника, но са приети за необосновани.

Пред съда се претендира, че доставки от вида, предмет на спорните фактури, са действително извършени - въз основа на представените доказателства, а от заключението на експерта – че е налице право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, издадени от [фирма] и че с РА правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по останалите фактури / стр.10-30 от РД/, свързани с придобиване, ремонт и експлоатация на МПС и с придобиване на стоки, свързани с дейности, различни от икономическата дейност на дружеството / обстоятелство неоспорено от жалбоподателя/. Както се изложи по горе, в писмената защита по делото от адв. С. се поддържа, че жалбоподателят е добросъвестен, дружеството е направило всичко в рамките на своите възможности и според приложимото законодателство, да получи право на приспадане на данъчен кредит и от него не можело да се изисква да последници от неизпълнението или ненавременното изпълнение на задълженията на доставчика, като му бъде отказано правото на приспадане на данъка. т страна на данъчния орган не било доказано наличието на данъчна измама.

От ответникът се претендира, че по спорните фактури не е налице правото на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС като от фактическа страна се претендира, че липсва доставка по спорните фактури, в действителност въпросните услуги „може да са получени от ревизираното лице“, но не по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит, доколкото иска да ползва право на приспадане на данъчен кредит по фактури от конкретен доставчик, следвало да докаже, че доставките са извършени именно от този доставчик. Същественото в случая е, че не било доказано, че по процесните фактури, услугата е извършена от посочения в същите доставчик. като бланкетно твърди, че в този смисъл е практиката на ВАС и било налице т.нар. „относителна субективна симулация“, не било възможно в този смисъл, жалбоподателят като получател по процесните фактури да не знае, че участва в привидна сделка, чиято цел била неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Поради това, че издателят по фактурите не е бил доставчик на спорните услуги, липсвали основания за начисляването на ДДС, респективно за упражняване на правото на данъчен кредит за такива услуги. Доводите на ответника са свързани с приспадане на данъчен кредит по фактури, свързани с данъчна измама по смисъла на правото на ЕС, в която връзка съдът е дал изрични указания по разпределението на доказателствената тежест в хода на съдебното производство - с определение по делото от 20.09.2021г.

От фактическа страна от органите по приходите в РА, РД и решението на

ответника е прието, че няма доказателства за материално-веществените елементи, свързани с извършването на услугите - конкретно са посочени документи за разходи за материали, за транспорт, както и за персонал, не били ангажирани доказателства за техническа и кадрова обезпеченост, както и такива за предходен доставчик от страна на [фирма].

По доводите на ответника за данъчна измама по отношение на процесните фактури, съотнесен към законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, съдът съобрази от правна страна следното:

Принципът, че правото на приспадане на данъка може да бъде упражнено само по отношение на действително дължимия или платен ДДС, се потвърждава и от практиката на Съда на Европейския съюз по тълкуването на различните директиви, хармонизиращи законодателствата на държавите-членки по ДДС и по-конкретно, чл. 17, параграф 2, буква а) от Шестата директива на Съвета 77/388/Е. от 17.05.1977г. относно сближаване на законодателството на страните-членки, уреждащо въпросите на данъка върху оборота – обща система на ДДС, идентичен с чл. 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност. Така още в Решението си от 13 декември 1989 г. по Дело С-342/87, G. Н. BV, постановено по тълкуването на чл.17, параграф 3 от същата директива, който текст препраща към параграф 2 от същия текст, по казус за приспадане на данък, който погрешно е начислен. В решението по т. 13 се извежда тълкуване, че „упражняването на правото на приспадане е ограничено единствено до дължимите данъци, т.е. до данъците, които отговарят на облагаема сделка, или до данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими. Съдът е постановил, че правото на приспадане не се прилага към данък, който е дължим, само защото е посочен във фактурата.

В казуса по делото е относимо постановеното с диспозитива на Решение от 13 февруари 2014г. по преюдициално дело М. П., С-18/13 на Съда на Европейския съюз, както и по-специално следното:

-Съгласно приетото по точка 28 от решението, "на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги."

-Също съгласно точка 29 : " Тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи, че обективните данни, споменати в предходната точка от настоящото решение, са налице. На следващо място, националните юрисдикции следва да проверят дали съответните органи по приходите са установили наличието на такива обективни данни."

Даденото тълкуване с цитираното решение е относимо към казуса по делото, в това число и задължението на органите по приходите да докажат данъчна

измама, за което съдът е дал указания. В изпълнение на посоченото задължение за установяване на данъчна измама следва да бъде изложено мотивирано становище по този въпрос от ответника, основано на обективни факти. На задължението на органите по приходите да докажат данъчна измама съответства правото на жалбоподателя да представи доказателства и възражения в своя защита, в това число за добросъвестността си при осъществяване на спорните доставки.

С диспозитива на Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело M.-G. Kft, C-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама. Посочените три критерия за преценката на добросъвестността са относими и към казуса по делото, тъй като се касае за получател по доставка, който подобно на освобождаването от данъка при вътреобщностна доставка, не следва да понесе тежестта на данъка - чрез приспадането му от платения от него данък.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14 декември 2000 г. по дело E.-Starke, C-110/99, R., стр. I-11569, точка 52 и 53, решение от 17 юли 2014г., съединени дела A. Torresi (C-58/13) и Pierfrancesco Torresi (C-59/13), E.:EU:C:2014:2088, точки 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване. Според съдебната практика на Съда на ЕС, може да се счита, че е налице такъв субективен елемент, ако по-специално се докаже, че страните по сделката са сключили тайно споразумение (в този смисъл например Решение от 14 декември 2000 г. по дело E.-Starke, C-110/99, R., стр. I-11569, точки 52 и 53, Решение от 12 декември 2013 година по дело C-116/12, I. Christodoulou, и други, т. 64)

Компетентен да установи наличието на двата елемента е националният съд, доказателствата за установяването им трябва да бъдат представени съгласно предвидените в националното право правила, но при условие, че не се накърнява ефективността на правото на ЕС (в този смисъл Решение от 14 декември 2000г. по дело E.-Starke C-110/99, точка 54, Решение от 12 септември 2013г. по дело C-434/12, Слънчева сила E., точка 30 на Съда на ЕС).

Също националният съд, когато преценява упражняването на право, произтичащо от разпоредба на правото на ЕС, не може да променя обхвата на тази разпоредба или да излага на опасност постигането на преследваните с нея цели (в този смисъл Решение от 12 май 1998 г. по дело Kefalas и др., С-367/96, R., стр. I-2843, точка 22).

В областта на ДДС, злоупотребата с право е свързана със засягането на финансовите интереси на държавите членки и на Европейския съюз. Член 119, параграф 3 от ДФЕС установява принципа за стабилни публични финанси, а злоупотребата с право, която засяга тези финанси, част от които са приходите от ДДС, без съмнение нарушава този принцип. По националното право се съдържа изрична забрана за упражняване на права по начин, който засяга обществения интерес, а следователно и публичните финанси. Така съгласно чл. 8, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), според който: „Лицата се ползват от правата си, за да задоволяват своите интереси. Те не могат да упражняват тези права в противоречие с интересите на обществото.“ Тази норма е относима към договорите между лицата, които не са търговци, но по силата на препращането на чл.288 от Търговския закон (ТЗ), е относима и към търговските сделки, доколкото чл.289 от ТЗ урежда само забраната за упражняване на право с намерение да се увреди другата страна по сделката, в който случай се нарушават правилата за конкуренцията, което от своя страна също рефлектира върху възможността за приходи от ДДС и публичните финанси. Следователно, тъй като с ДДС се облагат доставките, то следва, че по силата на чл. 8, ал.2 ЗЗД вр. чл.288 и чл.289 от ТЗ, по националното право е предвидена забрана за злоупотреба с право в областта на ДДС, която данъчнозадължените лица следва да спазват. Злоупотребата с право е противоправна, тя налице, когато правото се упражнява недобросъвестно - за да бъдат увредени права и законни интереси на други (чл. 57, ал. 2 от Конституцията), но също и в противоречие с интересите на обществото (чл. 8, ал. 2 ЗЗД).

Съдът на ЕС също приема, че сделките, осъществени в рамките на злоупотреба, трябва да бъдат преразгледани от запитващата юрисдикция, т.е. от националния съд, за да се възстанови положението такова, каквото би било при липсата на сделки, представляващи злоупотреба (решение Н. и др., С-255/02, ЕУ:С:2006:121, т. 94 и Решение 9 юли 2015 година по дело С-607/13, F. Cimmino и други, т.74). С оглед на това при установяване на злоупотреба с право в областта на ДДС, следва да се приложи чл. 70, ал. 5 ЗДДС.

Извод за привидно съглашение във връзка с ДДС може да се направи, когато получателят сам е извършил доставката в рамките на своята производствена дейност, но въпреки това е издадена фактура, според която е извършена от друго данъчно задължено лице. Възможно е също с издаването на фактурата да се новира задължение, или просто целта да бъде промяна на действителния резултат за конкретен данъчен период. Във всички случаи, целта на привидното съглашение следва да бъде изкуствено създаване на право на данъчен кредит. Като резултат ще бъде намален размера данъка за внасяне в бюджета или ще бъде увеличен данъка за възстановяване за конкретен данъчен период неправомерно.

В ЗДДС не се съдържа легална дефиниция на привидните сделки, макар и

този закон да използва термина в чл. 177, ал.2 ЗДДС за целите на солидарната отговорност за невнесен ДДС. Тъй като също се касае за празнота в уредбата на търговските сделки, на основание чл. 286, вр. с чл. 288 от ТЗ, за привидните сделки между търговци следва да се прилагат разпоредбите на гражданския закон, т.е. чл. 17 и чл. 26, ал. 2 от ЗЗД, които уреждат привидните и прикритите сделки, но само що се касае до привидността на съглашението, т.е. на самия договор.

В контекста на ДДС привидна сделка ще бъде налице, когато от доказателствата се установява, че макар и формално да е налице сделка, относима към облагаема доставка по Директивата за ДДС, нейната цел е изкуствено да създаде право на данъчен кредит. Възможно е привидност относно отделни елементи на съглашението или по отношение на страните (персонална симулация или наличието на скрита страна). Такъв ще бъде случаят, когато страните нямат намерение услугата да бъде извършена от посочения във фактурата доставчик или от него чрез превъзлагане, но въпреки това е издадена фактура с начислен данък; или когато е прикрит действителният доставчик, който няма качеството на данъчнозадължено лице по Директивата за ДДС; или се касае за друго, прикрито съглашение, което по същество не попада в обхвата на облагаемите доставки по Директивата. Когато не се цели насрещно изпълнение, е налице симулация относно предмета на сделката.

Изрично в чл.26, ал. 2 от ЗЗД е предвидено, че привидната сделка е нищожна. Целта на привидните сделки е да остане скрито за третите лица, кой е действителния титуляр на едно право, т.е. при привидните сделки е налице несъответствие между действителното и привидното положение. При привидните сделки винаги са налице две волеизявления - външно, което става достояние на третите лица и друго, с което се заявява нежелание за настъпване на правното им действие.

При привидните сделки има съзнателно несъответствие между воля и изявление, както от страна на доставчика, така и от страна на получателя, това са сделки, сключени при абсолютна симулация. Така при сделки, сключени в условията на абсолютна симулация, от гледна точка на ЗДДС - чл. 6 или чл.14 вр. чл.25 ЗДДС, доставка изобщо няма.

Липсата на доставка в условията на абсолютна симулация се обосновава с действията и на двете страни - на получателя и на доставчика.

Така в случаите, когато получателят не установи, че действително е получил стоката или услугата, предмет на доставката, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, тъй като счетоводното отразяване винаги е последващо действителната доставка действие. Това следва от тълкуването на чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 от ЗДДС съвместно с пряко приложимите общностни норми - чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета. Изискването да е налице действително получена доставка на стоки или услуги е предпоставка за възникване на данъчно събитие, предпоставка за дължимост на ДДС и съответно условие за възникване на право на приспадане на ДДС.

Упражняването на право на приспадане на данъка само въз основа на

документи, за които не е доказано, че са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, следва да се определи като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба - така Решение от 06 декември 2012 г. по дело C-285/11, [фирма], т. 36.

„Нередовна“ фактура, „фиктивна фактура“ или фактура с невярно съдържание е такъв документ, който не съдържа отразяване на верни обстоятелства - действително изпълнение на документираната с фактурата доставка, действителният ѝ предмет, действителният доставчик, действителната стойност на облагаемата доставка. Такава сделка не обективира икономическа дейност и следователно облагаема доставка по смисъла на чл.2 от Директивата за ДДС, съответно данъкът не подлежи на приспадане по фактура, която обективира привидна сделка. Чл.17 от ЗЗД изисква да се приложи правилото за прикритото, ако са налице изискванията за неговата действителност.

При преценката на второто изискване по т.1 от диспозитива на решението по дело C-18/13 на СЕС -"въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама", следва да бъде съобразено следното:

Изискването съдържа две хипотези – първо, получателят по доставката е знаел и второ, е бил длъжен да знае. В първата хипотеза знанието подлежи на доказване от органа по приходите въз основа на обективни факти.

Относно втората хипотеза, че получателят е бил длъжен да знае, следва да са налице два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е част от данъчна измама, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на измама. Принципът за данъчен неутралитет следователно е приложим и когато получателят не е изпълнил задължението си по чл.8, ал.2 ЗЗД вр. чл.288 ТЗ да не уврежда обществения интерес, стига да е добросъвестен. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище (в този смисъл Решение от 11 май 2006 г. по дело F. of T. I. и др., C-384/04, R., стр. I-4191, точка 32 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело N. Supermarkt, C-271/06, Сборник, стр. I-771, точка 23).

Следователно, установяването или не на втората хипотеза от субективния елемент на данъчната измама - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява длъжното поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на

Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

А)Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 F. of T. I. and Others [2006] E. I-0000, параграф 33).

Б)Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точки 65 и 68, Решение по дело N. Supermarkt, точка 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse O., C-499/10, точка 25).

В)Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение M.-G., EU:C:2012:547, т. 53 и 54).

Според съдебната практика на ВКС, предвиденото основание за нищожност на търговските сделки по чл. 26, ал.1 ЗЗД вр. чл.288 ТЗ- поради накърняване на добрите нрави, е налице, когато се нарушава правен принцип, който може и да не е законодателно изрично формулиран, но спазването му е проведено чрез създаване на други разпоредби, част от действащото право. Такива са принципите на справедливостта, на добросъвестността в гражданските и търговските взаимоотношения и на предотвратяването на несправедливото облагодетелстване - аргументи от чл. 307 от ТЗ, чл. 302 от ТЗ, чл. 289 от ТЗ. Законодателят придава правна значимост на нарушението на добрите нрави с оглед на защитата на обществените отношения като цяло, а не само поради индивидуалния интерес на конкретен правен субект.“(така в Решение № 4 от 25.02.2009 г. по т. д. № 395/2008 г., Т. К., I т.о. на ВКС).

Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена

тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на данъчна измама по смисъла на правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Всеки случай следва да се преценява конкретно, като не може по принцип да се изисква от търговеца да извършва проверки на другата страна по сделката, за обстоятелства, свързани с доставката, но когато този търговец е разполагал с косвени доказателства за нередности или измама, е бил длъжен да се увери в надежността на доставчика, съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, например:

А) Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 59, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, J. Stefanek, Jarosiaw Stefanek, C-277/14, E.:EU:C:2015:719, т. 51).

Б) Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че не са налице нередности, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решения M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 60 и 61, Строй транс, C-642/11, EU:C:2013:54, т. 49, PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, J. Stefanek, Jarosiaw Stefanek, C-277/14, E.:EU:C:2015:719, т. 52, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 38 и 39).

Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да е получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването на стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

В казуса по делото не е спорно, че жалбоподателят е получил доставки на услуги от вида и в обема, описан във всяка то спорните фактури.

Следователно, второто изискване – субективният елемент на данъчната измама ("въз основа на обективните данни, представени от органите по

приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама"), се свежда до обстоятелството, дали получателят по доставката е бил добросъвестен като е положил дължимата грижа - грижата на добрия търговец.

От обстоятелството, че „доставчикът е наел лица със сключени граждански договори, за които е установено, че длъжностите на които са сключени съответните граждански договори са включени в Националния класификатор на професиите и изисква сключването на трудов договор съгласно Кодекса на труда и по – конкретно в рамките на компетентността по чл.405а от КТ следва договорите да бъдат сключени като трудови, съгласно изискванията на чл.1, ал.2 и чл.62, ал.1 от КТ, тъй като предмета в тях няма случаен характер“ /стр.6 от РД /, не може да се направи извод, че не разполага с персонал за процесните услуги. Обстоятелството, че не е установено доставчикът да е наел такива работници по трудово правоотношение, не е равнозначно и пряко не обуславя извод, че такива не са наемани и не са осъществявали дейност на въпросните строителни обекти.

Както многократно е излагал в практиката си, Съдът на ЕС, в това число и с отговора по т.1 от решението по преюдициално дело C-18/13, М. П., изводът за данъчна измама следва да почива на обективни данни, а не на логически умозаклучения без преки доказателства. Така и в последната съдебна практика - например Определение на съда от 03 септември 20г. по преюдициално дело C-610/19, Vikingo Fxvбllalkozy Kft..

"Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, във връзка с принципите на данъчен неутралитет, на ефективност и на пропорционалност, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална практика, при която данъчната администрация отказва да признае на данъчнозадължено лице правото на приспадане на ДДС, начислен за покупки на стоки, които са му били доставени, по съображения за недостоварност на фактурите, които удостоверяват тези покупки, тъй като, първо, стоките не могат да бъдат произведени или доставени от издателя на фактурите поради липсата на необходимия персонал или материали, и следователно посочените стоки в действителност са придобити от неидентифицирано за данъчните цели лице, второ, не са спазени националните счетоводни правила, трето, веригата от доставки, обусловила покупките, не е икономически оправдана, и четвърто, налице са нередности при някои от предходните сделки, които са част от веригата от доставки. За да бъде обоснован такъв отказ, следва надлежно да се докаже, че данъчнозадълженото лице активно е участвало в измама или е знаело, или е трябвало да знае, че посочените сделки са част от измама, извършена от издателя на фактурите или от всеки друг оператор, който се е включил в предходен етап във веригата от доставки, което следва да се провери от запитващата юрисдикция."

Административна практика в казуса по делото съвпада с описаната в диспозитива на решението и приета за недопустима от гледна точка на правото на ЕС. Именно на основание данните за доставчика, въз основа на които не е допустимо да бъде отказано правото на данъчен кредит, органите

по приходите обосновават извод за данъчна измама - като умозаклучение, без конкретни данни за активности от страна на лице от дружеството.

Следва да се посочи, че видно от лицата, посочени и в решението на ответника, които са наети от доставчика Г. 73 Е., фигурират тези, които са внесли в брой от името на жалбоподателя сумите по фактурите по банковата сметка на доставчика - Н. В. и В. Б.. Съпоставено със счетоводното отразяване на плащането в тези случаи чрез намаление на паричните средства в „касата“, то следва, че фактически е извършено плащане в брой на лице, наето от доставчика, което е внесло и изтеглило сумите от банковата сметка на доставчика, за да бъде спазено договореното за плащане по банковата сметка на доставчика. Тези обстоятелства са неотнормирани към предвидено в закона основание да бъде отказано право на данъчен кредит и не обосновават измама или привидност на правоотношенията между страните. Не плащанията, а доставките подлежат на облагане с ДДС, както константно приема съдебната практика.

Въз основа на така обсъденото от правна страна, съдът намира, че органите по приходите не доказаха и не установиха факти и обстоятелства, относими към извода, че тези фактури съставляват симулативна сделка, осъществена с участието на дружеството-жалбоподател.

На следващо място, дружеството-жалбоподател по силата на национална норма или норма по правото на ЕС в областта на ДДС няма задължения да изисква и да сключва сделки с лица, за които има публична информация за активи и персонал - като регистрирани трудови договори.

Дружеството-жалбоподател е възложило извършването на услуги с предмет СМР на доставчика въз основа на договори, които в приложение съдържат подробно описание по вид, мярка и количество на видовете СМР, също вещото лице е установило, че след извършената проверка на приложените по делото доказателствени материали, дружеството – жалбоподател е заплатило всички стойности по процесните фактури, като средствата са постъпили по банковата сметка на доставчика [фирма].

Жалбоподателят е представил и е прието като доказателство кореспонденция с доставчика във връзка с извършването и приемането на СМР, също са съставени акт Обр. 19 към договорите за СМР, документиращи тяхното изпълнение, подписани от П. Пехливанчева - законен представител на [фирма]. Всички договори и приложения към тях са за установяване извършването на СМР са подписани от представляващи двете страни и подпечатани, предвид на което, като неоспорени частни документи, съдът ги цени наред с всички останали, и на основание чл.180 вр. чл.181 ГПК освен като волеизявления на подписалите ги страни, и като потвърдени от обективните данни при извършената съдебно – счетоводна експертиза, с оглед на което се установява и действителното извършване на СМР.

От съвкупната преценка на установените обстоятелства за доставките с предмет СМР монтаж на вентилируеми и керамични фасадни обшивки, не може да се направи извод, че от страна на дружеството-жалбоподател е проявена недобросъвестност или са налице данни от субективно естество за симулативност на доставките. Предвид на всичко изложено, то по отношение на доставките по фактури за м.11 по фактура № 145/27.11.2019г. – ДДС 5 000

лв. за м.12 по фактури № 147/09.12.2019г. – ДДС 386, 24 лв., фактура № 152/17.12.2019г. – ДДС 4 704 лв. и фактура № 157/27.12.2019г. - с ДДС 5 327, 60 лв. са изпълнени изискванията по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, законосъобразно е упражнено правото на приспадане на данъка, като жалбата в тази част следва да бъде уважена.

Съдът на основание чл.160, ал.1 ДОПК следва да измени РА в частта за установените за м. 11.2019г., м.12.2019г. и м. 01.2020г. допълнителни задължения поради непризнато право на приспадане на данъчен кредит по гореизброените фактури, издадени от [фирма], общо ДДС в размер на 55 130, 06 лв. и както произтича от извършеното по-горе сравнение при отговора на втори въпрос от заключението на вещото лице по съдебно-икономическата експертиза.

Така съдът с решението си следва да измени РА както следва:

За м.11. 2019г.

Установеното задължение ДДС за внасяне в размер на 7434,09лв., формирано от сумата непризнато право на данъчен кредит в размер на 2434,09лв. по фактурите по т. 3.1 РД и ДДС в размер на 5000 лв. по фактура № 0..145/27.11.2019 г. , издадена от [фирма] и лихва в размер на 611,30лв. за данъчен период 15.12.2019лв. до 05.10.2020г. следва да се измени на задължение за ДДС в размер на 2 434,09лв. и лихви в размер на 200,15лв. за периода от 15.12.2019г. до 05.10.2020г. поради непризнато право на данъчен кредит в размер на 2 434,09лв., описани в т.3.1. РД. Резултатът за данъчния период е ДДС за внасяне в размер на 2 434,09лв. и лихви в размер на 200,15лв. за периода от 15.12.2019г. до 05.10.2020г. (датата на РА).

За м.12 2019г.

установеното задължение за ДДС в размер на 12 938,03лв. и лихви в размер на 265,00 лв. за периода от 15.01.2020г. до 05.10.2020г., произтичащо от непризнато право на данъчен кредит по По ф.ра 0..152/17.12.2019г. – ДДС 4704,00лв., по ф-ра № 0..157/27.12.20-19г. ДДС в размер на 5327,60лв., ф-ра №147/09.12.2019г. – ДДС 386,24лв. издадени от [фирма] и ф-ри, описани по т. 3.1.РД – общо в размер на 2 520,19лв., общо непризнато право на данъчен кредит – 12 938,03лв., следва да се измени на задължение за ДДС в размер на 2520,19лв., поради непризнато право на данъчен кредит по фактури, описани в т.3.1 РД, и лихви в размер на 185,53лв. за периода от 15.01.2020г. до 05.210.2020г.

За данъчен период м.01.2019г.

установен задължение за ДДС в размер на 34 757,94лв. и начислени лихви в размер на 234,00 лв. за периода 15.02.2020г. -05.10.2020г., при деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 5 308,85лв., поради признато право на данъчен кредит освен по фактурите, описани по т.3.2 РД – общо в размер на 4 583,34лв. и по следните фактури, издадени от [фирма] : фактура № 0..162/20.01.2020г. с ДДС в размер на 10903,00лв.; по фактура № 0..164/28.01.2020г. – ДДС в размер на 9603,20лв. ; по ф-ра № 0..159/10.01.2020г. – ДДС в размер на 9 668,40лв. , следва да се измени на ДДС за възстановяване в размер на 725,51лв. поради намаляване на

декларирания резултат ДДС за възстановяване в размер на 5 308,85лв., със сумата в размер на 4583,34лв. поради непризнатото право на приспадане на ДДС по фактурите, описани по т.3.2 РД,

По разноските:

С оглед изхода по делото, съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски, които страните своевременно претендират. На дружеството-жалбоподател следва да бъде присъдена сумата от 858 лв. разноски за съдебно –счетоводна експертиза и държавна такса в размер на 50 лв., съобразно приложения по делото списък на разноските /лист 141/.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, I отделение, 12-и състав

РЕШИ:

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22220620002725-091-001/03.12.2020 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията и Н. Ц. Р. – ръководител на ревизията, потвърден/изменен с Решение № 354/05.03.2021г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП – С., по данъчни периоди както следва:

1)за м.11. 2019г. установеното задължение ДДС за внасяне в размер на 7434,09лв., и лихва в размер на 611,30лв. се изменя на задължение за ДДС в размер на 2 434,09лв. и лихви в размер на 200,15лв.

2)за м.12 2019г. установеното задължение за ДДС в размер на 12 938,03лв. и лихви в размер на 265,00 лв. се изменя на задължение за ДДС в размер на 2520,19лв., и лихви в размер на 185,53лв.

3)за данъчен период м.01.2019г. установеното задължение за ДДС в размер на 34 757,94лв. и лихви в размер на 234,00 лв. се изменя на ДДС за възстановяване в размер на 725,51лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите, чрез бюджета на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С. на същата агенция, да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., сумата от 908 лв. /деветстотин и осем лева/.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: