

РЕШЕНИЕ

№ 2767

гр. София, 26.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 20.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **1139** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма] с адрес за кореспонденция: [населено място], кв. К., [улица] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221720006656-091-001/14.06.2021 г., потвърден с Решение № 1728/10.11.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

Ревизионният акт се оспорва в частта, в която на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 501,66 лв. лв., за данъчни периоди м. 05, м. 06 и м. 07.2017 г., м. 03 и м. 05.2018 г., м. 05, м. 06 и м. 09.2020 г., и са начислени лихви за забава в размер на 2 652,90 лв.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство е извършено съществено нарушение на административно-производствените правила, защото не са обсъдени възраженията срещу ревизионния доклад и представените с тях доказателства. Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено и че съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Някои от тях са коментирани избирателно и преднамерено. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното

лице да търпи негативи, поради това, че доставчиците му са имали недобросъвестно поведение или са допуснали грешка при воденето на счетоводството. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени документи (фактури, договори, приемателно-предавателни протоколи и други), удостоверяващи извършването на процесните доставки, а плащанията са документирани надлежно. Извършените операции са отразени в счетоводството на жалбоподателя. Според изложените аргументи данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите контрагенти, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Оспорват изводите на органите на приходната администрация, за липса на реални доставки, като се сочи, че те са немотивирани и неподкрепени с доказателства. Излага подробни съображения в подкрепа на доводите си. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване на правото на данъчен кредит. Излага аргументи за добросъвестност при осъществяване на доставките и недоказаност на знание за участие в данъчна измама. Цитирана е практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) и Върховния административен съд. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в цялост.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият не се представлява. Въпреки дадената му от съда възможност да ангажира допълнителни доказателства във връзка с наведените доводи, той не се възползва от нея.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Д. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221720006656-020-001/05.11.2020 г., изменена със ЗВР № Р-22221720006656-020-002/10.02.2021 г., издадени от началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Български Енергийни Партньори“ Е., за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.05.2017 г. до 30.09.2020 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад (РД) № Р-22221720006656-092-001/28.04.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221720006656-091-001 от 14.06.2021 г., издаден от началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил с посоченото по-горе решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП”, при ЦУ на НАП е връчено на дружеството по електронен път на 18.11.2021 г. Жалбата до АССГ е подадена чрез административния орган на 01.12.2021 г. (вх. № 53-04-973), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за Български Енергийни Партньори“ Е., не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], (с предишно фирмено наименование [фирма]), [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], поради липса на достатъчно данни за реалност на документираната доставка. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчиците фактури към жалбоподателя не следва да бъдат кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно да ползва право на данъчен кредит.

I. Фактически установявания.

1. По отношение на [фирма], (с предишно фирмено наименование [фирма]). Доставчикът е издал към жалбоподателя 4 фактури през данъчен период м. 06.2020 г., по които е начислен ДДС в общ размер на 1 894,00 лв. Предметът на доставките е „услуги”. Ревизираното лице е представило Договор от 08.05.2020 г., съгласно който на посоченото дружество, в качеството на подизпълнител, се възлага да извърши реконструкция на покрив на дърводелски цех във военен обект в [населено място]. Представен е приемо-предавателен протокол от 11.06.2020г. за приемане на извършените СМР на обекта, подписан от изпълнителя [фирма] и възложителя [фирма]. От ревизираното дружество са издадени на [фирма] 4 фактури в данъчен период м. 06.2020 г. с ДДС в общ размер на 1 920,00 лв., които са включени в дневника за продажби на [фирма] и в дневника за покупки на получателя. Доставчикът [фирма] също е включило издадените към жалбоподателя фактури в дневниците си за продажби. През периода, в който се твърди, че са осъществени доставките, то не е имало нает персонал. При извършената проверка от органите по приходите, не е открит представител на доставчика и не са представени поисканите документи.

2. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя 2 фактури в данъчните периоди м. 05.2020 г. и м. 09.2020 г., по които е начислен ДДС в общ размер на 1 352,00 лв. Предметът на доставките е „стока”. Ревизираното лице е представило договор от 29.05.2020 г., сключен с посоченото дружество, в качеството му на подизпълнител, за доставка и

монтаж на канална вентилационна система за обект бензиностанция КРУИЗ в [населено място] и количествено-стойностна сметка, подписана от изпълнителя [фирма] и възложителя [фирма]. Ревизираното дружество е издало на възложителя фактури № 0..76/22.04.2020 г., №0..77/26.05.2020 г. и №0..82/21.08.2020 г. с ДДС в общ размер на 5 753,10 лв., включени, както в дневника за продажби на издателя, така и в дневника за покупки на получателя. Доставчикът [фирма] също е включило издадените към жалбоподателя фактури в дневниците си за продажби. През периода, в който се твърди, че са осъществени доставките, то не е имало нает персонал. При извършената проверка от органите по приходите, не е открит представител на доставчика и не са представени поисканите документи.

3. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя 3 фактури в данъчните периоди м. 05.2020 г. и м. 06.2020 г., по които е начислен ДДС в общ размер на 1 933,33 лв. Те не са представени в хода на ревизията. Предметът на доставките е „дизайн на книга“, „окончателно плащане за издаване на книга“ и „аванс за издаване на книга“. Ревизираното лице не е представило никакви документи по отношение на този доставчик. Фактурите са включени в дневниците за продажби на дружеството, както и в тези за покупки на жалбоподателя. През периода, в който се твърди, че са осъществени доставките, [фирма] не е имало нает персонал. При извършената проверка от органите по приходите, не е открит представител на доставчика и не са представени поисканите документи.

4. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя 1 фактура в данъчния период м. 07.2017 г., по която е начислен ДДС в общ размер на 650,00 лв. Тя не е представена в хода на ревизията. Предметът на доставката е „издателска дейност“. Ревизираното лице не е представило никакви документи по отношение на този доставчик. Фактурата е включена в дневниците за продажби на дружеството, както и в тези за покупки на жалбоподателя. През периода, в който се твърди, че са осъществени доставките, [фирма] не е имало нает персонал. При извършената проверка от органите по приходите, не е открит представител на доставчика и не са представени поисканите документи.

5. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя 1 фактура в данъчния период м. 09.2020 г. и м. 06.2020 г., по която е начислен ДДС в общ размер на 583,33 лв. Тя не е представена в хода на ревизията. Предметът на доставката е „стока“. Ревизираното лице не е представило никакви документи по отношение на този доставчик. Фактурите са включени в дневниците за продажби на дружеството, както и в тези за покупки на жалбоподателя. През периода, в който се твърди, че са осъществени доставките, [фирма] не е имало нает персонал. При извършената проверка от органите по приходите, не е открит представител на доставчика и не са представени поисканите документи.

6. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя 3 фактури в данъчните периоди м. 03.2020 г. и м. 05.2020 г., по които е начислен ДДС в общ размер на 4 089,00 лв. Те не са представени в хода на ревизията. Предметът на доставките е „плащане на част от ОВК“, „предпроектно проучване“ и „доплащане за проектиране“. Ревизираното лице не е представило никакви документи по отношение на този доставчик. Фактурите не

са включени в дневниците за продажби на дружеството, но са включени в тези за покупки на жалбоподателя. През периода, в който се твърди, че са осъществени доставките, [фирма] е имало наети 16 лица, без да е посочено на какви длъжности са били назначени. Всички трудови договори са прекратени на 24.04.2018 г. При извършената проверка от органите по приходите, не е открит представител на доставчика и не са представени поисканите документи.

II. Анализ на изложените факти и правни изводи.

Изложеното не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. Това заключение се основава изцяло на анализа на представените доказателства. По тези съображения е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредити на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 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.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на препращащата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

Доставките, които се твърди, че са извършени от [фирма], (с предишно фирмено наименование [фирма]) предполагат най-вече наличието на нает персонал, който да извърши ремонта на визирания в договора покрив. Не е без значение, че в договора е посочено, че изискванията за качество, количество и вид ще бъдат конкретизирани в

Приложение № 1, каквото всъщност липсва. Не става ясно и за чия сметка ще бъдат вложените материали и как ще се осъществява доставката им.

Същите разсъждения са валидни и по отношение на [фирма]. И за този доставчик няма данни да е разполагал с нает, квалифициран и опитен персонал, който да извърши монтажа на посочената в договора вентилационна система. Не са необходими специални знания, за да се направи извод, че изграждането, проектирането и инсталацията на системи от вида на тези, за които страните по договора са се споразумели, изисква наличие на достатъчен технически и кадрови капацитет, с какъвто [фирма] не е установено да е разполагал.

По отношение на останалите 4 доставчици не са представени изобщо никакви данни, свързани с установяването на вида, количеството и характера на доставките, които се твърди, че те са извършили.

Не е възможно да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит само по фактура с предмет „стока“, „издателска дейност“ и „проектиране“, без да са представени каквито и да е документи, индивидуализиращи продадените стоки или извършените услуги. Както издателската дейност, така и проектирането са дейности, свързани с наличие на нает квалифициран персонал и опит. Този извод е валиден в пълна степен и по отношение на фактурите, свързани с издаването на книга. Не е установено нито за каква книга се касае, нито кой е нейният автор, как жалбоподателят е бил натоварен с издаването на тази книга, как са уредени авторските права и т.н. Без съмнение книгоиздаването е процес, съдържащ множество фактически и правни действия, които не са по възможностите, всяко лице.

Изложеното мотивира съдът да приеме, че по отношение на всички, изброени по-горе доставчици не са налице предпоставки за възникване на право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС от страна на [фирма].

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 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.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщачата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и

изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи богатата практика на ВАС, свързана с аналогични дела. При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице коректно осчетоводяване на фактурите от доставчиците по веригата, каквото в случая дори липсва, но и следва да има категорични доказателства за реалното доставяне на стоките или на извършването на услугите именно от тези лица.

В случая са налице всички предпоставки, 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 практиката на СЕС, обективирана 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.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при частично несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва в една част да се отмени, а в друга жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на жалбоподателя и на ответника разноси се дължат разноси. Такива са поискани своевременно от страните и следва да бъдат присъдени, като тези в полза на ответника следва да се определят по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с адрес за кореспонденция: [населено място], жк К., [улица] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221720006656-091-001/14.06.2021 г., потвърден с Решение № 1728/10.11.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на

основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 924 (деветстотин двадесет и четири) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.