

РЕШЕНИЕ

№ 2147

гр. София, 03.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 23.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **12280** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Подадена е жалба от „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, представлявано от И. К. П., чрез адв. Т. Т. от САК срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220220002376-091-001 от 21.06.2021 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията и М. С. С. - ръководител на ревизията, в частта с която е потвърден с Решение № 1423/13.09.2021г на Директора на Дирекция „ОДОП“ , с който са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, произтичащи от непризнат данъчен кредит в общ размер на 39 823,25 лв. по фактури, издадени от „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД с ЕИК 2015003П, „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „КОРС - 94“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ОКОЛСКИ“ ООД с ЕИК 75254896 за данъчни периоди м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 05.2019 г., м. 06.2019 г., м. 09.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 02.2020 г., в общ размер на 53512.35лв ,от които 39823.25 лв данък и 13689.10лв лихви . Оспорват се изводите за нереалност на доставките от горепосочените дружества,с твърдение за редовно водено счетоводство в дружеството на жалбоподателя и надлежно осчетоводяване на конкретните фактури . Конкретизира се ,че доколкото ревизиращият екип е преценил ,че липсват доказателства за материална , техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците,то това обстоятелство е ирелевантно , предвид практиката на СЕС по съединени дело № С-80/11 и С-142/11 , според която било достатъчно издаването на фактура ,с начислен ДДС без да се изисква установяване на други обстоятелства

съпътстващи доставката. Опровергава твърденията на органа по приходите ,с конкретни обяснения относно реалното извършване на доставките и счита ,че ревизиращите са нарушили основни правни принципи за обективност , всестранност и добросъвестност при извършване на ревизията . Заявено е извършването на последващи доставки ,свързани с извършваната от жалбоподателя независима икономическа дейност. Цитира практика на ВАС и се позовава на решения на СЕС ,които дискредитират извода на ревизиращите за липса на доставка в хипотезата на неустановена кадрова и материална обезпеченост на доставчиците. Иска се отмяна на РА на изложените в жалбата основания и присъждане на разноски.

В съд.заседание жалбоподателя чрез адв.Б. е поддържал жалбата. В последното съдебно.заседание жалбоподателя не се явява , не изпраща представител и не взема становище по същество на спора.

Ответникът, също не се представлява и не изразява становище по същество на делото. След като разгледа оплакванията, изложени в жалбата, доказателствата по делото, становищата на страните и в рамките на задължителната проверка по чл.160 от ДОПК, Административният съд приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради което обжалваният ревизионен акт не страда от пороци водещи до неговата нищожност.

Настоящата жалба е подадена от легитимирано лице, в срока по чл.156 ДОПК и след изчерпване на възможността за обжалване по административен ред, поради което се явява допустима. Разгледана по същество същата е основателна.

Предмет на оспорване е РА № Р-22220220002376-091-001 от 21.06.2021 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията и М. С. С. - ръководител на ревизията. Същият е потвърден в производство по чл.152 от ДОПК с Решение № 1423/13.09.2021г на Директора на Дирекция „ОДОП“ , като са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, произтичащи от непризнат данъчен кредит в общ размер на 39 823,25 лв. по фактури, издадени от „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД с ЕИК 2015003П, „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „КОРС - 94” ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ОКОЛСКИ“ ООД с ЕИК 75254896 за данъчни периоди м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 05.2019 г., М. 06.2019 г., м. 09.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 02.2020 г., ведно с лихвите за забава в общ размер на 13 689,10 лв.

За да откаже право на данъчен кредит по горните фактури , органите от приходната агенция са извършили насрещна проверка на процесните доставчици „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД „КОРС - 94” ЕООД и „ОКОЛСКИ“ ООД и служебна справка в информационните системи на НАП ,при което е установено следното :

В отговор на изпратените ИПДПОЗЛ до „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД, връчени по реда на чл.32 от ДОПК са представени копия на спорните фактури с предмет на Доставка техническо ръководство, изготвяне на актове, ведомости и протоколи, свързани с обект, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес] ведно с приложени към тях протоколи, доказателства за извършени плащания в брой - фискални бонове, договор, дневник на продажбите и покупките, и хронологични регистри на счетоводни сметки.

От „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД също са представени копия на фактурите, издадени към „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД с предмет - авансови плащания и доставки на услуги,

като СМР, изготвяне на тръжни документации и др., ведно с фискални бонове, протоколи за свършена работа, договор, дневници за покупки и продажби и хронологични регистри на счетоводни сметки.

В отговор на връченото ИПДПОЗЛ от „КОРС 94“ ЕООД са представени договор, издадени фактури и протоколи към тях. Приложена е и декларация, според която фактурите, издадени от спорния доставчик на „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД през м. 12.2019 г. са сторнирани с протокол по чл. 116 от ЗДДС през м. 02.2020 г., като този протокол не е предоставен своевременно на ревизираното дружество.

Органите по приходите са извършили анализ на представените доказателства, както и на възможността именно посочените във фактурите доставчици да са извършили спорните доставки с наличния кадрови, материален и технически ресурс.

Извършени са служебни проверки в информационния масив на НАП. Констатирано е, че на „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД и „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД са извършвани ревизии по ЗДДС, приключили с влезли в сила РА с установени задължения в големи размери. Установено било, че в хода на ревизионните производства и двете дружества не са доказали, че извършват реална икономическа дейност, а единственото им дейност била да издават фактури с цел снабдяване на клиентите им с данъчно предимство под формата на наследващ им се данъчен кредит. И в двете ревизии е приложена разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС.

Установено било, че дружествата - доставчици не са разполагали с кадрова обезпеченост за извършване на фактурираните специфични услуги. Констатирано е, че фактурираните от „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД доставки на услуги - техническо ръководство, изготвяне на актове, ведомости и протоколи, свързани с обекта в [населено място],[жк], [жилищен адрес] дублират част от предмета на Доставката между „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД и „ДАЙНАКОРП“ ЕООД /„ВАСИЛЕВ СТРОЙ 2020“ ЕООД - предходен доставчик/, Прието е, че ревизираното дружество, което притежава техническата и кадрова обезпеченост да извършва строителни услуги, е наело подизпълнители за определена част от доставките /приети за реално извършени/, като е наело още веднъж други подизпълнители /„СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД/ за същите доставки.

По отношение на доставките, фактурирани от „КОРС 94“ ЕООД, органите по приходите са установили, че са извършвани доставки на услуги – СМР към „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД за обект „Преустройство и смяна на предназначението на складови помещения в болнична аптека към УМБАЛСМ „Пирогов“ ЕАД. От представената декларация е формиран извод, че дружеството - доставчик издава четири фактури с получател ревизираното лице, с основание „авансово плащане“, без обаче такова плащане да е осъществено. На това основание, но три месеца по-късно „КОРС - 94“ ЕООД е анулирало издадените фактури с протокол по чл. 116 от ЗДДС, което било индикация, че същото не е извършвало никакви доставки на СТОКИ и/или услуги по тях, нито е получавало плащане, предхождащо подобни доставки, т.е. че не е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС.

Видно от мотивите на акта, ревизиращите органи приемат, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД и „КОРС 94“ ЕООД, тъй като не е доказано реалното осъществяване на документираните с тях доставки. В тази връзка, органа по приходите е формирал следните изводи по доставчици, на база установените факти и обстоятелства:

1. По отношение на доставките от „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД, видно от представените фактури в същите е вписан предмет на доставка - СМР и материали по опис , а в приложените към тях протоколи за извършени и подлежащи на заплащане дейности се касае за техническо ръководство, изготвяне на актове, ведомости и протоколи, свързани с обект, находящ се в [населено място],[жк], бл. 25.

В хода на извършената насрещна проверка от прекия доставчик е представен договор от 07.01.2019 г., сключени между „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД /изпълнител/ и „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД /възложител/ с предмет: „Възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши следните услуги на обект - многофамилна жилищна сграда в [населено място], обл. Софийска, кв. „С., бл. 25а: 1. Техническо ръководство на обект; 2. Консултантски услуги, изготвяне на анализи, оферти и ПСД; 3. Изготвяне на актове по наредба 3 и 4. Доставка на материали.“. Т.е. спорният доставчик следва да разполага както с кадрова, така и с материална и техническа обезпеченост.

Към фактурите с предмет СМР са приложени протоколи за извършен техническо ръководство, изготвяне на актове обр. 12, изготвяне на подробни ведомости, констативни протоколи и акт обр. 19. От страна на проверяваното дружество не са представени документи пряко свързани и доказващи реалното изпълнение на фактурираните доставки.

Направен е извод ,че за извършване на възложените работи на първо място „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД е следвало да разполага с необходимия квалифициран персонал. При извършена служебна проверка в регистър „трудова договори“, е установено, че през периода на издаване на спорните фактури прекия доставчик е разполагал с едно лице, наето по трудови правоотношения на длъжност „отчетник счетоводство“ с декларирана икономическа дейност: „Дейности на застрахователни брокери и агенти“. Не са представени доказателства за наети лица по извънтрудови правоотношения, като граждански договори, сметки за изплатени суми, служебни бележки за платен данък, както и констативни протоколи, с които да е удостоверено, че работата е извършена. Нито от доставчика, нито от ревизираното лице са представени доказателства за това кой лица са участвали в извършването на услугите. Не са предоставени и документи и доказателства, че работата е превъзложена на подизпълнител.

В случая липсват й не са приложени доказателства за фактически извършена от този доставчик дейност, от кого и как е извършено, какви разходи са направени за това.

Към фактурите с предмет - „материали по опис“ не са представени съответните описи или приемо - предавателни протоколи,от които да се установи видът и количеството па материалите. Не са ангажирани доказателства за използвани обекти /собствени или наети/ - складова база, производствен й търговски обект, където са съхранявани материалите. Не са представени и доказателства за извършен транспорт на материалите /пътни листа, товарителници и т.н /, от кой е извършен, за чия сметка и др. Липсват доказателства и за наличие на собствени или наети ДМА.

От ангажираната от прекия доставчик счетоводната отчетност за проверявания период, не може да се установи й да се проследи какви стоки /материали/ са заведени в счетоводството на дружеството и използвани ли са същите за извършване на услугите. Не са приложени и фактури от предходни доставчици, доказващи произхода на спорните материали, както и хронология на гр. 30, от където да е видно, че дружеството е осчетоводило материалите и има ли ги в наличност, за да извърши доставка, т.е. налице ли е реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

2. По отношение на фактурите, издадени от „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД

В хода на проверката в отговор на връченото ИПДПОЗЛ от прекия доставчик са представени доказателства копия на фактурите, ведно с договор от 17.04.2019г., сключен между „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД /изпълнител/ и ревизираното дружество /възложител/ с предмет - Изготвяне на тръжна документация по ЗОП. Към фактурите са приложени приемо - предавателни протоколи и 3 бр. заявки. Видно от съдържанието на заявките ревизираното дружество е възложило на прекия доставчик да изготви необходимата документация за доказване на непредвидени СМР за обект: „Благоустрояване и реконструкция на тротоари [населено място]“; извършване на геодезично заснемане, изготвяне на трасировъчен план и идеен проект, изготвяне на К., линеен и финансов график за обект: „Реконструкция на преливник, преходен участък и изграждане на енергоносител на преливника с местонахождение яз. П.“ и изготвяне на тръжна документация, съгласно получено уведомително писмо от МОН. В приемо - предавателните протоколи е вписано, че извършени консултантски услуги, съгласно опис и спецификация, но последните не са приложени като доказателства по делото .

Липсвала яснота относно предмета на договора. Касае се най-общо за услуги - изготвяне на тръжна документация по ЗОП, но договорът не съдържа никакви конкретни уговорки, липсват каквито и да било параметри на тези услуги, в какво точно се изразяват, в какъв обем, относно кой обект, за какъв период и т.н. Не е конкретизирано как точно е формирана и цената на услугите, как и въз основа на какво е договорено възнаграждението. Предвид общата формулировка на клаузите на договора, той не може да се обвърже с другата съпътстваща документация. При извършената служебна проверка на данните в програмните продукти на НАП е видно, че „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД няма наети лица по трудови правоотношения. Също така не е посочено и дали и кои точно лица /евентуално наети/ са ангажирани и участвали фактически и пряко в изпълнение на договорените услуги. С оглед на това е направен извод ,че доставчикът не разполага с ангажиран персонал, притежаващ компетентност и опит в специфичната дейност, която най-общо е изготвяне на тръжна документация по ЗОП, а съгласно заявките се касае и за услуги по извършване на геодезично заснемане, изготвяне на трасировъчен план и идеен проект, изготвяне на К., линеен и финансов график и др.

3. По отношение на доставките от „КОРС 94“ ЕООД, видно от представените фактури, в същите е вписан предмет на доставка - частично плащане по договор с конкретно посочен срок за плащане и СМР.

В хода на проверката в отговор на връченото ИПДПОЗЛ от прекия доставчик е представена декларация, съгласно която фактурите, издадени през м. 12.2019 г. за частично плащане по договор са сторнирани поради липса на плащане. След издаване на РД ,ревизираното дружество също е извършило корекция на спорните фактури, като същите са отразени със знак „-“ в подадената СД по ЗДДС и дневник покупки за данъчен период м. 05.2021 г. Органа по приходите е приел,че с извършените корекции през м.05.2021 г. управителят на ревизираното дружество по същество е потвърдил, че доставките по фактурите, издадени от спорния доставчик не са изпълнени реално и ползваният данъчен кредит по тях е приспаднал неправомерно през процесните периоди. Тази счетоводна операция е определена от органа по приходите като „самопризнание“ ,че доставките не са реално осъществени.Това твърдение е лишено от правна логика и юридическа компетентност. Отчитайки особеностите на

търговския оборот , законодателя е дал изрична възможност /чл.115 от ЗДДС/ при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът да издаде известие към фактурата, като при увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки - кредитно известие. Именно ,поради това е недопустимо внушение от страна на ревизиращите,че жалбоподателя сам е признал ,че е нарушил ЗДДС,като е сторнирал в последващ период данъчната основа по фактури № [ЕГН]/23.12.2019г ; №[ЕГН]/27.12.2019г и №[ЕГН] / 31.12.2019г и ф-ра №[ЕГН] /30.12.2019г. ,издадени от „КОРС - 94“ ЕООД,поради липса на реално осъществена доставка по същите.

В крайна сметка органа по приходите приема ,че макар и на по-късен етап е отстранен рискът от данъчни загуби ,но начислява лихва на основание чл. 175 от ДОПК във вр. с чл, 1 от ЗЛДТДПДВ ,която „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД следва да заплати за периода на неправомерно упражненото право на приспадане на данъчен кредит,както следва : лихвата за периода 15.01.2020 г до 14.06.2021 г.- досежно фактури № [ЕГН]/23.12.2019г ; №[ЕГН]/27.12.2019г и №[ЕГН] / 31.12.2019г и за периода 15.03.2020 – 14.06.2021г за ползвания ДК по ф-ра №[ЕГН] /30.12.2019г. Действително съгласно чл.175 ал.2 от ДОПК - Лихва се дължи и за неправилно възстановени или прихванати публични вземания, включително всякакви плащания, получени въз основа на искане за възстановяване съгласно данъчното и осигурителното законодателство. В случая от наличните факти се установява ,че авансово плащане по горепосочените фактури не е било налице /виж.т.2.9 от РД № №Р-22220220002376-092-001 от 10.05.2021г –стр.49 от делото/ . Вещото лице по ССЧЕ също е направило такава констатация т.е била е договорена някаква бъдеща доставка ,но липсва каквото и да било разместване на престации по нея. Следователно изначално не са били налице формалните предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит ,за които органа по приходите следва да следи служебно ,при възстановяване на ДДС по подадената СД по ЗДДС.

Съгласно чл.25, ал.7 от ЗДДС, когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане. След като не е налице плащане при издаване на фактури № [ЕГН] / 23.12.2019г ; №[ЕГН] / 27.12.2019г и № [ЕГН] / 31.12.2019г и ф-ра № [ЕГН] / 30.12.2019г. ,издадени от „КОРС - 94“ ЕООД е недопустимо начисляване на лихва за времето на неправомерно ползуван ДК. От една

страна в случая не се установи неправомерно ползуване на дан.кредит от жалбоподателя по процесните фактури ,а от друга страна акцесорния и обезщетителния характер на задължението за лихва , предполага наличие на парично задължение ,което не е платено в срок , каквито данни липсват в настоящия казус. Следователно начисляването на лихва по неосъществени авансови плащания е неоснователно,според настоящата инстанция.

По отношение на останалите 3 фактури с Предмет СМР, към доказателствата е Представен договор, сключен между „КОРС - 94“ ЕООД /изпълнител/ и „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД /възложител/ за извършване на СМР на обект „Преустройство й смяна на предназначението на складови помещения в болнична аптека към УМБАЛСМ „Пирогов“ ЕАД“. Уточнено е, че общата стойност на договора е съгласно Приложение № 1: но такава не е представено. Като доказателство за реално извършени услуги към фактурите са Приложени протоколи Обр. 19, видно от които се касае за извършен монтаж на керамични плочки. Съгласно чл. 2, т. 3 от договора, страните са договорили цените на услугите да включват всички разходи на изпълнителя за материали, транспорт,логистика, изработка и др., Т.е касае се за извършени комплексни услуги, изискващи наличие , както на кадрова, така и на ресурсна и техническа обезпеченост на доставчика.

По отношение на кадровата обезпеченост, при извършена служебна проверка в информационната система на НАП, регистър „трудова договори“ е установено , че прекият доставчик не е разполагал със служители на длъжности по трудови правоотношения. Не са представени и доказателства за наети работници на извънтрудови правоотношения, т.е. недоказана е кадровата обезпеченост на „КОРС-94“ ЕООД. Посочва се в РА ,че реалното изпълнение на СМР, предполага и влагането на материали необходими за строителството - керамични плочки, като съгласно представения договор тези материали следвало да се осигурят от изпълнителя т.е от „КОРС-94“ ЕООД. В случая първични счетоводни документи удостоверяващи покупката на керамичните плочки, необходими за извършване на изследваните СМР не били представени от спорния доставчик. Липсвали и доказателства за извършени разходи при осъществяване на поетите по договора ангажменти и как са отразени в счетоводството.

4. По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 333,33 лв. по фактура № [ЕГН]/19.01.2019 г., Издадена от „ОКОЛСКИ" ООД :

Ревизираното дружество е подало СД вх.№ 22021736307/14.02.2019г с

деклариран резултат ДДС за внасяне в размер на 2791.46лв.,като е включило като резултат за този данъчен период и стойността на фактура № [ЕГН]/19.01.2019 г с данъчна основа в размер на 8 333,13 лв. и ДДС в размер на 1 666,67 лв.

Установено е, че спорният доставчик също е отразил фактурата в дневника за продажби и справка декларация по ЗДДС за данъчен период м. 01.2019 г. с данъчна основа в размер на 8 333,33 лв. и ДДС в размер на 1 666,67 лв.

Не се спори , че „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД не притежава фактура, в която да е отразен на отделен ред данък в размер на 5 000,00 лв.. Нещо повече жалобоподателя не е искал да му се възстановява ДДС в размер на 5000лв . Вещото лице посочва ,че в масивите на НАП е отразено ДДС в размер на 5000лв в резултат от техническа грешка ,на жалбоподателя е признато ДДС по фактурата в пълния му размер от 1 666,67 лв. и това „разминаване“ не оказва влияние на данъчния резултат за съотв. период.

След като е направил обща преценка на всички доказателства й фактически обстоятелства ,органа по приходите е извел извод, че представянето на фактури и приемо-предавателни протоколи не са достатъчно категорични доказателства относно реалността на доставките,а е необходимо да са установени с достатъчно и непротиворечиви доказателства обстоятелствата, че доставчика е разполагал с необходимата кадрова, материална и техническа обезпеченост, което в случая не било доказано. Изводът се базира най-вече на непредставяне от страна на преките доставчици на достатъчно доказателства за извършените доставки, както и наличието на извършените им ревизионни производства, приключили с влезли в сила РА с установени задължения. Този извод не се споделя от настоящата инстанция,тъй като при действието на служебното начало в данъчния процес е необходимо да се съпоставят и проследят по несъмнен начин веригата от обстоятелства ,водещи до осъществяване на доставката.

В този контекст е необоснован извода, че доставчиците на жалбоподателя за проверявания период не са притежавали ресурс да извършат доставките,като органа по приходите се позовава на предположения и хипотези неотнормими към предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит .

Действително реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка на лице ли е право на приспадане на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл. 6 и чл. 9, чл. 25, ал. 2 и 6 от ЗДДС и пряко приложимите общности и норми - чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива2006/112/ЕО на Съвета й актуалната

практиката на СЕС.

Закона поставя в императивен порядък ,предпоставките за възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС ,а именно :

1. качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/,
- 2.притежаването на данъчния документ от получателя - чл. 71, т. 1 ЗДДС,
- 3.получаването на стоките/услугите по доставката /"...действителното извършване на облагаемата сделка..." според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/ и
- 4.отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/. Всякакви други условия ,които са извън цитираните предпоставки за признаване на право на данъчен кредит са ирелевантни за реализирането на това право.

Извода ,че не е налице реално извършване на доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕСКУЛАП 2002" ЕООД и „КОРС 94” ЕООД , поради липса на материална , техническа и кадрова обезпеченост е неправилен . Действително налице е неприцизиране на предмета на услугите очертан в процесните фактури и този по приемно-предавателните протоколи към тях, доколкото от съдържанието им не се извлича достатъчно ясно и недвусмислено информация за параметрите на извършените доставки. Необходимо е да се прави разлика между облигационна сделка и доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС ,тъй като предпоставка за ползуване на дан.кредит е реалност на доставката и правомерното начисляване на ДДС.

Именно поради това ,не може да се поставя като изискване приемо-предавателни протоколи да съответстват изцяло на договорното съдържание . Това обстоятелство не може да се приеме като самостоятелно основание за отказване на право на ДК.

По делото е работила съдебно - счетоводна експертиза , чието заключение , като писмено доказателствено средство за установяване на правно и доказателствено релевантни факти, при условията на чл.202 ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК настоящата инстанция възприема като обективно и компетентно . Установените от експерта факти установяват съществуването на материалните предпоставки на правото на данъчен кредит. Съгласно чл. 6, ал. 1, т. 3 от Закона за счетоводството, счетоводните регистри на жалбоподателя и доставчиците, на записванията върху които се основава заключението на вещото лице, са производни доказателствени средства, отразяващи систематизирана информация за стопанските операции от първични и/или вторични

счетоводни документи, поради което отразената в регистрите информация следва да съответства на тази за стопанската операция по първичните и/или вторичните счетоводни документи. Т. съответствие видно от анализа на проверените от вещото лице документи е налице в настоящия случай. По делото няма спор, че счетоводството на задълженото лице е редовно водено, а от заключението се установява, че доставките от процесните доставчици - са надлежно осчетоводени по съответните сметки и са намерили отражение в подадените от съотв.доставчик справки –декларации по ЗДДС и в дневниците за продажби за съотв.дан.период. Извършено е плащане от страна на жалбоподателя към доставчиците му по процесните фактури , видно от Таблица 6 стр.12 от заключението.

Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Това е така, защото с данък върху добавената стойност се облагат доставките. Понятието „доставка" е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и означава прехвърлянето на собственост или други вещни права върху стока, извършването на услуга, когато се извършват срещу насрещна престация на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи.

Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на услуга , следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. В случая органа по приходите не оспорва ,че фактурираните доставки въобще не са извършени, а че липсват доказателства / кадрова,техническа и материална обезпеченост на доставчиците/ за извършването им от посочените във фактурите дружества.

Изводите на ревизиращите ,че не е възможно да се презюмира добросъвестно поведение на една от страните по сделката, която не е осъществена реално / въпреки ,че е счетоводно отразена / ,както и че получателят на фактурата не е възможно да не знае, че тя не отразява реална доставка, по която той е страна, поради което и с декларирането ѝ като такава с право на данъчен кредит претендира право, за което знае, че не е възникнало са необосновани.

Анализа на доказателствата по делото сочат наличие на горепосочените предпоставки за упражняване правото на дан.кредит по процесните доставки от „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕСКУЛАП 2002" ЕООД и „КОРС 94" ЕООД. Наличието на плащане по фактурите макар и да не е

елемент от фактическия състав на правото на данъчен кредит е индикация за осъществяване на доставката , защото лишено от икономическа логика е плащането по фактури ,по които липсва насрещна престация.

Тези доказателства не може да се игнорират , единствено защото от справка в НАП се установило ,че дружествата – доставчици на жалбоподателя няма регистрирани трудови договори или че същите не са представили изисканите им от органите по приходите граждански договори на наетите от тях лица. В този смисъл изцяло съдебната практика е насочена към признаване право на данъчен кредит, независимо дали ДЗЛ е проверило дали издателя на фактурата има наети работници или ,че този издател е извършил нарушение на трудовото законодателства ,като не е декларирал сключените от него трудови договори с работниците си ,без органа да е установи въз основа на обективни данни ,че това лице е знаело или е било длъжно да знае,че сделката с която обосновава правото на приспадане на ДК е част от дан.измама,извършена от посочения издател или от др. стопански субект нагоре по веригата. Нещо повече поведението на доставчика като цяло не може да се контролира , прогнозира и гарантира от претендента за приспадане на ДК т.е от получателя по доставката / Решение № 12375/26.09.2013г по к.а.д № 539/2013г на ВАС , Решение №16572/11.12.2013г по к.а.д № 11266/2013г на ВАС , Решение № 2364/19.02.2013г по к .а.д № 6075/2012г на ВАС ,Решение на СЕС по делоС-324/11 ; С-80/11г;С-142/11; С-18/13. В настоящият казус ревизиращите не са представили обективни данни от които може се направи извод, че жалбоподателя е участник в данъчна измама ,извършена от някой от предходните доставчици . Органа по приходите не сочи обективни, конкретни факти ,обусловили извода му ,че са създадени изкуствено условия за претендиране на правото на ДК от получателя на доставката. Действително , с оглед предмета на процесните доставки е необходимо това да стане от квалифициран персонал , в която насока не са били представени доказателства според ревизиращите. Това обстоятелство обаче не може да се кредитира изолирано от другите доказателства по делото и да гради извода за нереалност на доставките. Още по-неубедителна е тезата на ревизиращите ,че доставчиците не са извършвали независима икономическа дейност , различна от тази да издават фактури ,с цел единствено да се реализира право на неоснователно право на данъчен кредит от получателите на доставката т.е наличие на симулативна дейност от страна на доставчиците. Тази правна квалификация се основава на извода на органа по приходите ,че доставките на услуги не са извършени от посочените в процесните

фактури лица, а от трето лице, поради което се приема че получателят е знаел или не е било възможно да не е знаел, че участва в привидна доставка.

Тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност е в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на данъка върху добавената стойност, начислен в издадените от доставчик фактури, когато, въпреки че услугата е била доставена, се установява, че тя не е била действително извършена от този доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация или се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, стига да са изпълнени следните две условия — посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и 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 — нещо, което запитващата юрисдикция следва да провери. Посочените в РД обстоятелства въз основа на които се приема, че не е налице право на жалбоподателя на ДК, а именно че доставчикът не е намерен на адреса, поради което е невъзможно да се провери счетоводството му, и позоваването на чл. 37, ал.4 от ДОПК, липсата на кадрова обезпеченост, специални знания, липсата на доказателства за реално изработени СМР, не сочат за наличието на измама. Не може да се приеме, че представените по делото договори и фактури, които също материализират договорни отношения по предоставяне на определени услуги са и симулативни сделки, за да е налице знание от страна на жалбоподателя или да може да се заключи, че той е бил длъжен да знае липсата на реалност на сделката. Това е така, защото по принцип според чл. 26, ал. 2, пр.5 ЗЗД привидните договори са нищожни, като тази норма следва да се тълкува във връзка с разпоредбата на чл. 17 ЗЗД. Привидността на договора е обусловена от уговорка между страните, с която те прикриват действителната си воля чрез сключването на съглашение за пред третите лица. Съгласието може да се изразява в липсата на воля договорът да породи правни последици - абсолютна симулация или във воля сделката да породи правни последици, различни от външно изявените - относителна симулация. Законът разпорежда, че при относителната симулация се прилагат правилата за прикритото съглашение, ако са налице изискванията за неговата действителност.

Според това разбиране на закона също не може да се установи въз основа на какви обективни данни по делото би могло да се приеме, че волята на доставчиците и жалбоподателя е симулативна и не е насочена към правните последици на сделките обективирани в процесните фактури.

Правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица -платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС ,поради което предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано.

Във връзка с установяване на основната предпоставка за признаване на правото на приспадане на ДДС т.е наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал.1, т. 4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството, дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). Данни в тази насока няма,вещото лице не е отговорило на въпросите в този смисъл, тъй като не е получило необходимото съдействие от страна на доставчиците. Това обстоятелство не може да се вмени във вина на жалбоподателя ,тъй като същия не може да обезпечи коректността на доставчиците си . Още повече ,че е изминал значителен период от време от извършването на доставките .

Следователно след като се установи ,че е възникнал резултата на материализираните в процесните фактури обигационни отношения между получателя по фактурите-жалбоподател в процеса и доставчиците по същите, жалбоподателя е издал данъчен документ, в който е посочил данъка на отделен ред, включил е размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл.125 за този данъчен период и е посочил процесните фактури в дневника за продажбите за съответния данъчен период,то няма основание да му бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит .

Предвид гореизложеното ,оспорения РА следва да се отмени досежно установените задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, произтичащи от непризнат данъчен кредит по фактури, издадени от „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД с ЕИК 2015003П, „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „КОРС - 94” ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ОКОЛСКИ“ ООД с ЕИК 75254896 за данъчни периоди м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 05.2019 г., м. 06.2019 г., м. 09.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 02.2020 г., в общ размер на 39823.25 лв данък и 8110.87лв лихви, както и в частта ,с която са определени лихви по чл.175 ал.2 от ДОПК за неоснователно приспаднат дължим данък по фактури № [ЕГН]/23.12.2019г ; №[ЕГН]/27.12.2019г и №[ЕГН] / 31.12.2019г и за периода 15.03.2020 – 14.06.2021г за ползвания ДК по ф-ра №[ЕГН] /30.12.2019г, издадени от „Корс-94“ЕООД в общ размер на 5578.23лв.

Разноски не са претендирани от жалбоподателя ,поради което такива не следва да се присъждат в негова полза , предвид изхода от процеса.

Водим от горното съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ №Р-22220220002376-091-001 от 21.06.2021 г, в частта с която е потвърден с Решение № 1423/13.09.2021г на Директора на Дирекция „ОДОП“ досежно установените задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, произтичащи от непризнат данъчен кредит по фактури, издадени от „СТИЛИЕВ КОНСУЛТ“ ЕООД с ЕИК 2015003П, „ЕСКУЛАП 2002“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „КОРС - 94” ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ОКОЛСКИ“ ООД с ЕИК 75254896 за данъчни периоди м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 05.2019 г., м. 06.2019 г., м. 09.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 02.2020 г., в общ размер на 39823.25 лв данък и 8110.87лв лихви, както и в частта ,с която са определени лихви по чл.175 ал.2 от ДОПК за неоснователно приспаднат дължим данък по фактури № [ЕГН]/23.12.2019г ; №[ЕГН]/27.12.2019г и №[ЕГН] / 31.12.2019г и за периода 15.03.2020 – 14.06.2021г за ползвания ДК по ф-ра №[ЕГН] /30.12.2019г, издадени от „Корс-94“ЕООД в общ размер на 5578.23лв.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението на страните ,че е изготвено.

СЪДИЯ:

