

РЕШЕНИЕ

№ 4878

гр. София, 15.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в публично заседание на 06.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **11544** 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 следващите от ДОПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 3, ап. 6, чрез Б. Л. И., в качеството на представляващ, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020002061-091-001/23.07.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т. -С. – ръководител на ревизията, в частта в която е изменен с Решение №2245/20.12.2016г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта в която е изменен с решение № 1622/18.10.2021г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ - С..

РА се оспорва в частта на установения ДДС за внасяне (след изменението с № 1622/18.10.2021г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ - С.) в общ размер на 51 396,03 лв. по фактури издадени от [фирма], подробно изброени в РД, ведно с лихви за забава в общ размер на 5 180, 86 лв., вследствие на непризнат данъчен кредит за периода м. 08, м. 09, м. 10, м. 11. и м.12.2019г. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС и чл.71 ЗДДС, поради липса на реални доставки на услуги.

Жалбоподателят иска РА да бъде отменен в обжалваната част като незаконосъобразен и необоснован, оспорва изцяло констатациите в него по преценката на доказателствата и изводите за незаконосъобразно упражнено право на приспадане на данъка. РА бил изцяло обоснован от косвени факти, които не кореспондирали с реално извършваната дейност. Сочни практика на Съда на Европейския съюз по съединени дела С-80/11 и С-12/11 и на Върховния административен съд по адм.д. №

8724/2017г. и адм. дело № 6097/2014г.

В о.с.з. , жалбоподателят, редовно призван, чрез адв. В. поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена.Претендира разноски и представя писмени бележки.

Ответникът – чрез юрк.Н., оспорва жалбата, претендира законосъобразност на РА, иска присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По делото са приети доказателствата по ревизионната преписка и допълнително за подписването на актове от органите по приходите с квалифициран електронен подпис. В хода на делото е изготвена ССЕ във връзка с наличието на съпроводителни документи към спорните фактури респ. осчетоводяването им съгласно правилата на ЗСч, което съдът кредитира изцяло като компетентно изготвено и обосновано.

Административен съд София град, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка на оспорения акт по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна прие за установено следното

По допустимостта на жалбата:

Решение № 1622/18.10.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, връчено е на 20.12.2021г., а жалбата до съда е с дата 27.10.2021г.

Предвид изложеното жалбата до съда е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК и е допустима по чл.156, ал.2 ДОПК.

По спазване на изискванията за допустимост на жалбата съдът приема следното:

Ревизионното производство, приключило с обжалвания по делото РА, е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №№Р-22221020002061-020-001 от 10.04.2020 г., връчена по ел. път на 22.05.2020 г., издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Г. И. М. /съгласно Заповед №РД-84-2200-269/08.04.2020 г./, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.10.2018 г. до 31.12.2019 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221020002061-020-002/21.08.2020 г. и №Р-22221020002061-020-003/18.09.2020 г. е продължен срокът за завършване на ревизията - до 29.01.2020 г. Заповедите са издадени от Г. И. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., /оправомощен съгласно Заповед №РД-01-128/10.02.2020 г./

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020002061-092-001/29.04.2021 г., връчен на 12.05.2021 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството не е подадено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221020002061-091-001 от 23.07.2021 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 11.08.2021 г.

С ревизионния акт на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 108 884,00 лв. и са определени лихви за забава в размер на 21 673,18 лв. Същите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

От съдържанието на РА се установява, че е подписан с електронен подпис.

Обстоятелството, че положеният електронен подпис е квалифициран се установява с удостоверение по чл.24 от ЗЕДЕП, издадено от доставчик на удостоверителни услуги – чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП. За издаването на РА като електронен документ са представени и приети доказателства – РА на електронен носител, придружен с файловете на самите електронни подписи и файл, в който е съхранен резултат от служебно извършена проверка на подписите на всеки един от органите по приходите, последните представени по делото и на хартиен носител – разпечатка от екрана на компютъра, съдържащ прозорец, част от електронен софтуер за извършената проверка. Въз основа на посоченото съдът приема, че РА е подписан с квалифициран електронен подпис от посочените в акта органи по приходите като негови издатели. Предвид изложеното, РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК.

В хода на процесното ревизионно производство актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице, същото е имало в пълнота възможността да защити правата си като упражни правото си на обжалване на РД и РА и да представи доказателства.

Не е допуснато нарушение от органите по приходите при събирането на доказателствата, на които са основали изводите си.

Предвид изложеното, не се установиха допуснати нарушения на процесуалните правила, изискванията за съдържание и форма, за компетентността на органите.

РА е обжалван по административен ред, като с Решение № 2245/20.12.2016г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, същият е в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за отделните данъчни периоди м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., от м. 02.2019 г. до м. 07.2019 г. и е изменен в оспорената част като:

- установеният с РА за данъчен период м. 08.2019 г. резултат ДДС за внасяне в размер на 18 444,30 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 13 622,30 лв., ведно със съответните лихви;

- установеният с РА за данъчен период м.09.2019 г. резултат ДДС за внасяне в размер на 20 705,94 е определен на 14 187,94 лв., ведно със съответните лихви;

- установеният с РА за данъчен период м.10.2019 г. резултат ДДС за внасяне в размер на 16 409,27 лв. е определен на 10 442,27 лв., ведно със съответните лихви;

- установеният с РА за данъчен период м. 11.2019 г. резултат ДДС за внасяне в размер на 9 493,08 лв., е определен на 6 325,08 лв., ведно със съответните лихви и

- установеният с РА за данъчен период м. 12.2019 г. резултат ДДС за внасяне в размер на 9 686,44 лв. е определен на 6 818,44 лв., ведно със съответните лихви.

По фактите, относими към материалната законосъобразност на РА съдът приема следното:

Установено е в хода на ревизията, че извършваната основна дейност на ревизираното лице е в обект питейно заведение кафе-бар „Паваж“, находящо се на адрес: [населено място], [улица]. За ревизирия период основната дейност в клуба е освен директна консумация на храни и напитки, също провеждане на мероприятия, промотиране и реклама на стоки и услуги.

Относно фактурираните доставки от [фирма], предмет на настоящото производство с оглед постановеното решение № 2245/20.12.2016г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, е установено, че ревизираното лице е ползвало

право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 28 957,00 лв. по 22 фактури, с предмет „рекламна кампания“, „извършена услуга“, описани в РД.

В хода на ревизионното производство, ревизиращият орган е изискал от [фирма], предоставянето на доказателства, релевантни към данъчното облагане на жалбоподателя. На горепосочените доставчици са извършени насрещни проверки с цел установяване извършени ли са реални доставки, доставени ли са стоки и/или услуги и съответно спазени ли са изискванията на чл. 6/9 от ЗДДС, чл. 25, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

При извършените насрещни проверки, от прекия доставчик [фирма] са предоставени множество доказателства: фактури, издадени към ревизираното лице, договори, доказателства за разплащане от клиента – [фирма], оборотни ведомости, главна книга, хронологичен и аналитичен регистър на счетоводни сметки 401 „Доставчици“, 411 „Клиенти“, 602 „Разходи за външни услуги“, 701 „Приходи от продажба на стоки“ и 702 „Приходи от продажба на услуги“. При направените проверки в информационната система на НАП е установено, че спорните фактури са включени в дневниците за продажби през съответния период и са взели участие при формирането на декларираните данъчни резултати по ЗДДС.

От доставчика е представен рамков договор от 23.07.2019 г., съгласно който [фирма] в качеството му на възложител, възлага на [фирма] в качеството му на изпълнител да предоставя рекламни услуги, по предварителна оферта/поръчка с включени параметри/технически характеристики. Предмет на фактурираните доставки са услуги – „организиране на събитие“ и „рекламна кампания“.

Представено е писмено обяснение от В. Д. – управител на дружеството, съгласно което предметът на дейност на [фирма] се състои в рекламни, информационни, програмни и маркетингови услуги. За изпълнение на фактурираните услуги са използвани подизпълнители. Услугите са заплатени в брой през 2020 г. Цената на услугите се калкулира в зависимост от сложността на проектите и вложените човечески ресурси. Дружеството не притежава ДМА и ДНА, няма привлечени или заемни средства. Финансира се от търговската си дейност. Освен договор от 23.07.2019 г. са представени, задания, приемо-предавателни протоколи и доказателствен материал /снимки/ за извършени дейности към всяка от издадените фактури, хронологична ведомост на счетоводни сметки 401, 411, 453/2, 602 и 703. Посочено е, че извършените от [фирма] услуги са осчетоводени по дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Всички плащания към доставчика са извършени в брой. Към обяснението е приложена справка в табличен вид, описваща всички издадени фактури, начин на счетоводно отразяване и начин на разплащане.

Представени са още копия на фактури, договори, приемо-предавателни протоколи и снимков материал, заявки, счетоводни документи.

След анализ на събраните доказателства, органите по приходите са обобщили, че в представените заявки от [фирма] липсват индивидуализиращи данни за събитието, което ще се организира, датата на която ще се състои, не е посочено какво ще се рекламира, какъв период ще обхване рекламната кампания, колко бройки, съответно единичната цена за изготвените флаери, диплянки, банери, както и други допълнителни изисквания от страна на ревизираното лице. В заявките, приемо-предавателните протоколи и в самата фактура е отразено единствено „рекламна кампания“, „промоционални активности“, но не са посочени нито бройките

на изготвените рекламни материали, единичната цена на всеки един от тях.

Посочено е, че по данни от презентация на „Паваж-бар“ от интернет ревизиращите са установили, че заведението разполага с 30 места вътре и 20 места отвън /около 8 маси вътре, самият бар плот, 5-6 маси отвън/, което предполага изготвянето на няколко на брой рекламни материали, но не и хиляди бройки, отговарящи на посочените единични цени във фактурите. От представените документи не става ясно как е формирана цената на услугата и нейните елементи – материали, труд, амортизации и др.

При извършените насрещни проверки не са представени доказателства относно лицата, извършили услугите по изработване на рекламните календари, флаери, диплянки, сувенири, пана, наличието на ДМА, собствени или наети за извършване на дейността по изработване на рекламните материали. Не става ясно кой е изготвил приложения снимков материал, за чия сметка са вложените материали във връзка с извършване на фактурираната услуга. От доставчиците не са представени доказателства за наличието на техническа обезпеченост за извършване на доставките. Не са представени и доказателства за ползвани подизпълнители. От дружествата не са представени доказателства за активите, които са използвани при извършване на услугите. Разходи за амортизации не са начислявани, договор за наем и неговото осчетоводяване не са представени. Посочено е, че информацията съдържаща се в представените оборотни ведомости не е достатъчна.

Ревизиращите органи са направили извод, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от всички процесни доставчици не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Няма доказателства посочените във фактурите дружества да са действителните доставчици на процесните стоки/материали и услуги, по съображение, че представените от доставчиците и от жалбоподателя документи са непълни, неточни и противоречиви. Спорните фактури не отразяват реално извършени доставки

Прието е, че от установената фактическа обосновка не може да се докаже реално осъществяване на облагаема доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и, че е налице относителна симулация, при която са фактурирани услуги. Посочено е, че в случая ревизираното лице, посочено като получател на услугите и претендиращо данъчен кредит по фактурите не може да не знае, че участва в привидна доставка.

Така на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за непризнатото правото на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 74 739, 03 лв., по фактурите, издадени от [фирма].

Правни изводи на съда

Съдът приема следното принципно виждане при преценка на правото на приспадане на данъчен кредит, конкретно при услуги. Наличието на доставка на услуги е основен елемент от фактическия състав за възникване и признаване на правото на данъчен кредит (арг. т.31 от решение на СЕС по дело С-285/11).

Доставка на услуга стока съгласно легалната дефиниция, дадена в чл.9 от ЗДДС е извършването на услугата. Нормата на чл. 68, ал.2 от ЗДДС обвързва възникването на правото на данъчен кредит от настъпването на данъчно събитие. По силата на чл.25, ал.2 от ЗДДС правопораждащият юридически факт за настъпване на данъчно събитие при доставките на услуги е извършването на услугите. Следователно при спор за реалност на доставките на услуги, съдът дължи проверка преди всичко на фактите относно фактическото им извършване. Тази проверка съгласно решението на СЕС по

дело С-285/11 се извършва чрез допустимите от националния закон процесуални средства.

По конкретните доставки са представени идентични доказателства – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, разчетно платежни ведомости, счетоводни документи. Приложените доказателства от доставчиците и ревизираното лице в хода на ревизионното производство не са достатъчни, а в някои случаи и противоречиви, за да обосноват реалност на доставките.

Предмет на спора е наличието на реално осъществени за периода м.08, м.09., м.10., м.11 и м.12. 2019г. доставки по фактурите, издадени от [фирма] с предмет „рекламна кампания“, „извършена услуга“, подробно описани в РД.

Предмет на сделките са стоки и услуги, което предполага наличие на доказателства за предаване на стоките, респективно за физическото им наличие при ревизираното лице, както и извършването на услугите от доставчика или негови поддоставчици. Реалността на доставките, по които се претендира данъчен кредит е първа предпоставка за наличието и упражняването на посоченото право. В процесния спор, в противоречие със събраните по делото доказателства, органите по приходите са обосנוвали извод за липса на доставки на процесните услуги –рекламна кампания посредством изготвяне на рекламни материали тоест касае се за доставка на рекламни услуги.

За правилното формиране на извод относно реалното им осъществяване, следва да се изхожда от легалното определение за доставка на услуга по чл. 8 от ЗДДС, както и от нейното конкретно съдържание - по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Съгласно разпоредбата на чл. 9 от ЗДДС, като доставка на услуга е регламентирано всяко извършване на услуга. За да се твърди, че няма доставка, следва да не е изпълнено някое от посочените в законовите текстове условия. За да се стигне до заключението за липса на доставка, не е достатъчно органът по приходите да се позовава само на резултатите от извършените насрещни проверки на доставчиците, а е необходимо да се изискат и анализират доказателствата, включително влагането на материали, физическите извършители на дейностите, както и водената счетоводна отчетност от ревизирания субект, доколкото същият е страна по доставките и съответно разполага с документи за извършването им. Недопустимо е да се формира извод за липса на доставка само при наличието на предположения, без същите да са подкрепени с достатъчно доказателства. Когато се касае за доставка на услуги, следва да се изследва наличието на кадрова и техническа обезпеченост за извършването им или да се проследят фактите, чрез които се обективира продажбата на услуги, но в контекста на конкретната икономическа ситуация - имуществен статус на ревизирания субект, данни за извършена търговска дейност и начинът, по който тя е организирана.

По същество отказът да се признае право на приспадане на данъчен кредит е обоснован с пропускане на преките доставчици да представят част от изискваните им доказателства – доказателства за физическите лица - изпълнители на услугите, липса на доказателства за материална обезпеченост за изпълнение на доставките. Същевременно не са обсъдени представените от доставчиците и ревизираното лице писмени доказателства, за сключване на сделките, приемане на материалите, както и резултата от услугите, тяхното счетоводно отражение и др.

Видно от събраните в хода на ревизията доказателства е, че между жалбоподателя [фирма] и прекия доставчик [фирма] съществуват облигационни отношения по силата на сключени договори за услуги. Видно от клаузите на същите, ревизираното дружество възлага със заявки изработването на рекламни материали, предпечатни и печатни услуги, както и дейности по събития, промотиране и презентация в заведение на продукти.

Към всяка от фактурите за промотиране и организиране на събития в стопанисвания от жалбоподателя търговски обект, представени както от жалбоподателя, така и от доставчика са приложени копия на продукта, предмет на организираната от доставчика реклама/събитие, както и заявка, подписана от управителя на ревизираното дружество и представител на [фирма], приемо-предавателни протоколи. Действително както са констатирани органите по приходите в представените приемо –предавателни протоколи услугата е посочена общо, без да е конкретизирано събитие за което се отнася. От представените доказателства може да се установява предметът на съответната промоционална кампания и/или организирано събитие. От същите се установява мястото и времето, където са организирани съответните събития, а именно с посочване на съответната дата, час и адрес, на който се намира стопанисваното от ревизираното лице заведение, както и съответния продукт, който се рекламира /в повечето случаи се касае за алкохолни напитки на различни марки, както и организирани събития с участието на различни артисти, DJ, в т. ч. и частни мероприятия.

Относно липсата на доказателства за физическите лица, заети с изработката на рекламните, решаващият орган не споделя мотивите на ревизиращите. Логическото твърдение за липса на фактическа възможност за доставка на услуги поради липса на кадрова и материална обезпеченост може да бъде уважено единствено при доставки, чието изпълнение изисква ангажирането на конкретни кадри, със съответната квалификация /ако е необходима/, материали и техника. Настоящият състав намира, че са налице всички предпоставки за признаването на правото на данъчен кредит на дружеството - жалбоподател. В конкретния случай, в хода на делото са

представени към спорните фактури са представени 7 броя граждански договори, ведно с Протоколи за извършена услуга към тях и сметка за изплатени суми по чл.45 ЗДДФЛ от жалбоподателя [фирма]. Представени са и хронологии на Сметки 401, 501 за процесния период от м.08.2019г. до м.12. 2019г. вкл. Наетите по силата на представените граждански договори лица са за работа, съответстваща на предмета на фактурираните услуги: специалисти маркетинг и реклама, рекламни агенти, графични дизайнери печатни издания, компютърни оператори и др. Отделно от горното дружеството – доставчик е декларирало предмет на дейност, относима към предмета на процесните доставки – „дейности на реклами агенции“.

Предвид предмета на доставките, количествата и размерите на рекламните материали, същите може да са транспортирани с всеки вид транспортно средство. По аналогични причини настоящата инстанция намира и мотивите за липса на доказателства за наличие на собствени или наети складови помещения, където стоките са съхранявани до момента на прехвърлянето на собствеността за необосновани.

Налице са данни за плащане, деклариране и счетоводно отразяване на доставките при РЛ и доставчиците му. Видно от заключението на вещото лице, направено обобщение и в таблична форма на многобройните писмени доказателства във връзка с всяка една от издадените фактури, предмет на РА и РД, е че по всяка от доставките на услуга от [фирма] е извършено заприхождаване спрямо РЛ.

Всички цитирани в ССЕ доказателства, са намерили отражение в счетоводството на жалбоподателя, което според констатациите както на ревизиращите органи, така и на вещото лице е редовно водено. Тези обстоятелства са потвърдени и от изслушаната по делото ССЕ (неоспорена от страните), изготвена след преглед на счетоводството на жалбоподателя. Вещото лице е установило. В приетото в с.з. на 06.06.2022г. заключение по изготвената от вещото лице Б. Б. и неоспорена от страните ССЕ, се установява, че към всяка една от фактурите, издадени във връзка с процесите доставки има съпроводителни документи. Всички процесни фактури, издадени от [фирма] към [фирма], са намерили отражение в подадените Справки – декларации по ДДС и в дневниците за продажби на [фирма]. Налице са плащания по процесите доставки, които плащания са направени в годината /2020 г./, следваща годината /2019 г./ на издаване на фактурите, като касовите бонове към всички процесни фактури са издадени след датата на регистриране на счетоводните операции, които операции отразяват плащанията по тези фактури. Всички процесни фактури са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя и съдържат всички изискващи се от Закона за счетоводството и Закона за данък върху добавената стойност реквизити.

Несподелими са доводите на органите по приходите за некредитиране на приложените по делото договори, приемо-предавателни протоколи, граждански договори и протоколи за извършена работа по гражданските договори, ведно със сметка за изплатени суми по чл.45, ал.4 ЗДДФЛ, както и на заключението на съдебно-счетоводната експертиза. Обстоятелството, че писмени документи са представени едва в хода на административното обжалване или по-късно – при обжалването по съдебен ред, не променя доказателствената им сила, нито само по себе си обосновава категоричното заключение, че са създадени за нуждите на съдебното производство. Представените и приети по делото доказателства и доказателствени средства, ценени поотделно и съвкупно с останалите доказателства, обосновават извод за извършени доставки на стоки и услуги.

В процесния случай е установено и плащането на цената на стоките / услугите, закупени от [фирма] и предмет на процесните доставки. Основанието на тези плащания не е оспорено от органите по приходите с оглед представените по делото доказателства – банкови изречения от сметките на дружеството – жалободаател за процесния период, поради което следва да се приеме, че е такова, каквото е посочено в процесните фактури, в израз на постигнато съгласие между страните за прехвърляне на право на собственост върху тази стока, за чиято действителност не се изисква писмена форма.

Казаното дотук означава, че в конкретния случай има достатъчно индиции за прехвърлянето на правото на собственост и възникването на данъчното събитие относно процесните активи. Да се приеме, че всички тези доказателства са недостатъчни, би означавало да се вменят неоправдано тежки задължения на регистрираните по ЗДДС лица да съставят и поддържат отчетност, различна от установеното в закона и търговската практика.

Твърденията на ответника, че липсват доказателства за произхода на стоките и за придобиването им от прекия доставчик, са ирелевантни относно правото на данъчен кредит за дружеството-жалободаател. Съгласно константната практика на ВАС по този въпрос, изясняването на произхода на стоките не е факт от значение за правото на данъчен кредит. Същото се отнася и за изпълнението или респективно неизпълнението на други изисквания на данъчното или осигурителното законодателство от страна на доставчика, като например надлежното начисляване на амортизации, подаване на уведомления до НАП за назначени лица по трудово правоотношение и др. подобни.

Следва да се отбележи, че по делото не са събрани доказателства, нито са налице данни, че в случая е извършена данъчна измама и е нанесена вреда на държавния бюджет. Вярно е, че този въпрос е останал без доказване както в административното, така и в съдебното

производство. От друга страна обаче, по делото липсват доказателства или данни, че жалбоподателят [фирма] е знаел или е бил длъжен да знае, че участва в данъчна измама, още по-малко пък, че е извършил такава.

Същевременно, съгласно разпоредбата на чл. 71, т. 1 ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило следните условия: притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. В случая е безспорно доказано наличието на предпоставката по чл. 71, т.1 ЗДДС - притежаването на данъчни документи - фактури, издадени от прекия доставчик. За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 ЗДДС, следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл. 71 ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и едва след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС.

Разбирането, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик, е последователно проведено с константната практика на СЕС.

От друга страна, са приети достатъчно писмени доказателства, систематизирани и проверени от вещото лице, въз основа на които са установени обстоятелствата, имащи значение за настъпване на данъчно събитие. Наличието на приемо-предавателни протоколи за извършената работа между страните по сделката, указват на реално фактическо извършване на услугата.

За да обосноват липсата на реалност на извършването на услугите, приходните органи се позовават на констатирани в неподаване на декларации за изплатени суми по граждански договори от ФЛ, извършили процесните услуги, както и справки по чл.73 ЗДДФЛ от предходния доставчик на преките доставчици на РЛ. Тези обстоятелства обаче на първо място не са релевантни за спора, тъй като обект на проверка е пряката доставка между РЛ и неговите преки доставчици с оглед обстоятелството, че данъчно събитие настъпва именно по тази доставка, а на следващо място – при липса на данни РЛ да е знаело за тези несъответствия при предходните доставчици, не може да се обоснове извод за данъчна измама. Само поради единствения мотив за липса на кадрова и материална обезпеченост на

преките доставчици и техните подизпълнители, не може да се ограничи правото на получателя по доставка на услуга да приспадне данъчен кредит по платената от него услуга, ползвана за целите и в икономическата му дейност, при липса на данни за данъчна измама –/виж решение на СЕС по дело C-18/13/. В решението си от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 г., СЕС е приел, че чл. 167, чл. 168, буква а), чл. 178, буква а) и чл. 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. В т. 65 от решението е прието, че "... като налага на ДЗЛ изброените в т. 61 изисквания, при чието неизпълнение може да бъде отказано право на приспадане - данъчната администрация прехвърля, собствените си контролни задължения върху ДЗЛ". Това задължение на органа по приходите се извежда и от т. 52 от решението в която е посочено, че "... право на приспадане може да бъде отказано само ако се установи, въз основа на обективни данни, че съответното 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". Такава установеност не е налице в процесния случай, което е в доказателствена тежест на приходните органи предвид обстоятелството, че отказът от право на приспадане е изключение от основния принцип, какъвто се явява това право.

Най-общо според изложеното в Решение от 21 юни 2012г. по обединени дела C-80/11 (M. kft срещу N. Ad у-йв V. D.-dunbntbli Region б/ис А. F.) и C-142/11 (P. D. срещу N. Ad у- йв V. Iszak-alfijldi R./ис А. F.) във връзка с приложението на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347), ако е установено предаването и приемането на стоките между доставчика и получателя и последващата им реализация чрез облагаеми доставки и за целите на икономическата дейност,

неизпълнението на задълженията на прекия доставчик или предходните по заприходяване на стоките в тяхното счетоводство или друго неизпълнение на задължения във връзка с воденото от тях счетоводство и доказването на произход на стоката или направени съпътстващи разходи, могат да обосноват отказ на право на данъчен кредит, само ако въз основа на обективни данни е установено, че получателят на стоките е знаел или е трябвало да знае, че конкретната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или стопански субект по веригата. В настоящия случай това не е установено, а органът по приходите не следва да вменява задължение на получателя на фактурата да извършва проверки на съдоговорителя си, каквито по принцип той не е длъжен да прави. Следователно в конкретния случай от една страна дружеството - жалбоподател притежава данъчни фактури, издадени съгласно всички правила на ЗСч и ЗДДС, а от друга - няма каквито и да било данни, че действията на преките доставчици на жалбоподателя са неправомерни, както и за евентуални нарушения или измама от тяхна страна.

В същия смисъл е и решението на СЕС по дело С-324/11, според което Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Уредбата на съюзното право, националното позитивно право и практиката на СЕС са разяснени в същия смисъл от изпълнителния директор на НАП в Указание № 20-00-134 от 21.06.2013 г. Така в раздел трети т. 1 от указанието се утвърждава, че "...не е допустимо да се обосновава теза за липса на доставка в условията на абсолютна симулация само с доказателства за нередности при доставчика или предходни доставчици, включително такива за липса на персонал, активи и т. н. Подобни доказателства биха могли само да подкрепят други основни доказателства, с които се установяват нередности при самия получател по така издадени фактури."

Липсата на материален и персонален потенциал у доставчика за извършване на облагаемата доставка на услуга е индиция за несъществуваща доставка, без да е достатъчно за дисквалифициране на правото на данъчен кредит - вж. т.т. 44 и 45 от решението на СЕС по дело С-324/11 /"...Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали

доставчиците по спорните фактури са имали кадрови, технически или най-общо казано ресурсен потенциал за покупка на доставената стока, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение от страна на този издател."

Не се установяват и „нередности“ при получателя по издадените фактури. Органите по приходите не оспорват редовността на воденото от ревизираното лице и неговите доставчици счетоводство. По записванията в счетоводствата на доставчика и получателя е оставена информационна следа за доставките, а позоваването на счетоводните записвания е допустимо при действието на чл. 51 от ДОПК.

Следва да се обърне внимание на мотивите на СЕС в решението си по дело С-142/2011, където СЕС приема, че от акта за преюдициално запитване по С-142/2011 следва, че доставките на стоки/услуги/ впоследствие са използвани от жалбоподателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки /т.43/; данъчно-задълженото лице е получило стоките и услугите /т.45/; самият втори преюдициален въпрос по това дело /т.33/ съдържа предпоставката, че данъчната администрация не оспорва извършването на отразената във фактурата сделка.

Затова Решенията на СЕС по посочените по-горе дела, дават основание да се приеме, че при доказана реалност на предмета на пряката доставка на получателя по фактурата се следва данъчен кредит, който не може да бъде отказан поради действия на преките доставчици, които ревизираното лице не може да контролира. Без съмнение, тези решения следва да бъдат прилагани като прецедент при доказан /или безспорен /наличен при ревизираното лице или предмет на последваща облагаема доставка предмет на пряката доставка, като на РЛ не следва да се възлага доказателствена тежест относно обстоятелствата по т.61 от Решението от 21.06.2012г.: дали издателят на фактурата е ДЗЛ /в тази връзка и Решението от 22.12.2010г. по С-438/09 D./.

С оглед изложеното, съдът намира, че е налице доставка по смисъла на чл. 6/9 ЗДДС. Налице е прехвърлянето на собственост върху стока срещу насрещна престация на основание на сключена сделка. Налице са и предпоставките на чл. 71 ЗДДС . Освен това получателят на доставката, за която е начислен данък е регистрирано по ДДС лице към датата на възникване на данъчното събитие и към датата на издаването на данъчната фактура, данъкът по облагаемата доставка е начислен по смисъла на чл. 86 ЗДДС от регистрирано по този закон лице /доставчик/ най-късно към датата, на която изтича данъчният период, следващ периода, през който е възникнало данъчното събитие за

облагаемата доставка; доставката, по която е начислен данъкът, е облагаема към датата на възникване на данъчното събитие; получената от внос стока или по облагаема доставка стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки; получателят притежава данъчна фактура или данъчно дебитно известие, отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството и на този закон, видно от представените с възражението към ревизионния доклад фактури.

По изложените по-горе мотиви, настоящият съдебен състав приема, че по делото е доказано реалното изпълнение на процесните доставка от страна на [фирма], с което констатациите на РА се явяват оборени, поради което същият в тази част следва да бъде отменен като материално незаконосъобразен и необоснован. Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на направените по делото разноски, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, такива следва да се присъдят със съдебното решение. Жалбоподателят е направил разноски по делото в общ размер на 2650 лева, от които 50 лв. – платена държавна такса, 600 лв. за вещо лице и 2 000 лв. платено адвокатско възнаграждение в брой, съгласно представения по делото договор за правна защита и съдействие № 0955767.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III-то отделение, 7-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 3, ап. 6, чрез Б. Л. И., в качеството на представляващ, Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020002061-091-001/23.07.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т. -С. – ръководител на ревизията, в частта в която е изменен с Решение №2245/20.12.2016г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, изменен с решение № 1622/18.10.2021г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С., в частта на установения ДДС за внасяне, вследствие на непризнат данъчен кредит за периода м. 08, м. 09, м. 10, м. 11. и м.12.2019г. в общ размер на 51 396,03 лв. по фактури издадени от [фирма], подробно изброени в РД, ведно с лихви за забава в общ размер на 5 180, 86 лв.

ОСЪЖДА Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място] да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски в размер на 2 650 лв. /две хиляди шестотин и петдесет лева/.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ.

Преписи.

СЪДИЯ: