

РЕШЕНИЕ

№ 4200

гр. София, 25.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав, в публично заседание на 26.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова и при участието на прокурора Михаела Николаева, като разгледа дело номер **10170** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 3, ап. 6, представлявано от управителя А. В. А. срещу Ревизионен акт № Р – 22221019003251 – 091 – 001/20.12.2019г., издаден от В. В. В., орган, възложил ревизията и П. П. Б.-Д., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение №987/22.06.2020г. на заместник директора на Дирекция „ОДОП“ [населено място], оправомощен със Заповед № 930/20.11.2017г. на изпълнителния директор на НАП.

С ревизионния акт са установени задължения на жалбоподателя общо в размер на 319 167.43 лева, от които 276 020 лева главница и 43 147.43 лева лихви в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] в данъчни периоди м. 10.2018г. -01.2019г., 03.2019г., м. 04.2019г. с предмет на доставките СМР.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като незаконосъобразен. Излагат се доводи за допуснати нарушения на процесуалните правила, направен е анализ на практиката на СЕС и на ВАС, с които аргументи се претендира материална незаконосъобразност на ревизионния акт. Искане се присъжда на разноски за съдебното производство.

Ответникът - директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез упълномощения си процесуален представител юрисконсулт Й. прави искане за

отхвърляне на жалбата и потвърждаване на ревизионния акт с мотивите на потвърждаващото го решение. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор Н. от СГП дава заключение, че жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана, а ревизионният акт да бъде потвърден.

Съдът, след преценка на доводите на страните и въз основа на доказателствата от ревизионното производство и събраните в хода на съдебното производство доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е процесуално допустима, подадена е от надлежна страна, от адресата на ревизионния акт, на когото са установени данъчни задължения, пред компетентния административен съд, по предвидения в закона процесуален ред.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

От фактическа страна се установява, че ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р – 22221019003251 – 020 – 001/21.05.2019г., издадена от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – С., оправомощен по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК със Заповед № РД – 01 – 818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП – С. /л.96/. Предмет на ревизията е определяне на задължения по ЗДДС на [фирма] за данъчни периоди от м.10.2018г. до 30.04.2019г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р – 22221019003251 – 020 – 004/01.10.2019г.

Издаден е Ревизионен акт № Р – 22221019003251 – 091 – 001/20.12.2019г., от В. В. В., орган, възложил ревизията и П. П. Б. - Д., ръководител на ревизията.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е потвърден с Решение №987/22.06.2020г. на заместник директора на Дирекция „ОДОП“ [населено място].

От правна страна: Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от възложителя и от ръководителя на ревизията. Представена е заповед за оправомощаване на възложителя на ревизията по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК с функции на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Електронните подписи са валидни, неоспорени от жалбоподателя.

Спазено е изискването за форма по чл. 120 от ДОПК. Няма допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт, предвид и разпоредбата на чл. 160, ал.4 от ДОПК, която изисква решаване на делото по същество от съда и в случай на допуснати процесуални нарушения.

Правилно е приложен и материалния закон.

За данъчни периоди месец 10.2018г. и месец 11.2018г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит по 18 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките СМР. От доставчика са представени единствено копия на процесните фактури и хронологична ведомост на сметка 411 „Клиенти“ за периода. При служебна справка от НАП е установено, че дружеството има сключени трудови договори с 6 лица, за които не са внасяни дължимите данъци и осигурителни вноски. Правото на данъчен кредит е отказано и по 14 фактури, издадени от [фирма] в данъчен период м. 12.2018г. също с предмет на доставките СМР. Във връзка с насрещната проверка от страна на доставчика са представени единствено копия на процесните фактури и хронологична ведомост на сметка 411 „Клиенти“ за периода. В [фирма] е назначен един работник по трудово правоотношение на длъжност „мениджър покупко – продажби“, чиято квалификация е неотносима към предмета на доставките. В данъчни периоди м. 12.2018г., м. 01.2019г., м. 03.2019г. и м. 04.2019г. е отказано право на

данъчен кредит по 13 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките СМР. Аналогично и на предходните посочени доставчици са представени само копия на процесните фактури и хронологична ведомост на сметка 411 „Клиенти“ за периода. От жалбоподателя също са представени единствено фактурите и счетоводни извлечения. За доказване на плащания към доставчиците са приложени банкови извлечения от открита сметка в [фирма], но те не могат да бъдат отнесени към процесните доставки, тъй като получатели по сумите са други търговски дружества. Всички доставчици впоследствие са deregистрирани по ЗДДС по чл. 176 от ЗДДС.

Органите по приходите са приели, че не се доказва извършена реална доставка на СМР услуги между издателя и получателя по фактурите, поради което са отказали да признаят право на приспадане на данъчен кредит.

В хода на съдебното производство са приети доказателствата от ревизионното производство. От страна на жалбоподателя, въпреки дадените указания за доказателствената тежест в процеса не са ангажирани и представени никакви доказателства. При фактическите констатации от ревизионното производство, потвърдени и в съдебното производство, обоснован и законосъобразен е извода на приходната администрация, че няма доказателства за реално осъществени облагаеми доставки по издадените фактури.

Правото на данъчен кредит възниква за получателя по доставката, съгласно чл.68 и чл. 69 от ЗДДС, когато е извършена облагаема доставка на стока или услуга, от издателя на данъчния документ като доставчик по смисъла на чл. 11, ал.1 от ЗСч. В случая процесните доставки са за СМР услуги. При услугите, съгласно чл. 9 от ЗДДС следва да се установи предаване на резултата от доставчика на получателя. В случая липсват доказателства за възлагане на СМР дейности, конкретен обект, срок за изпълнение, вид на дейностите, единична, обща цена. Не са представени приемо – предавателни протоколи, с които да се удостовери изпълнението на възложените дейности. Предметът на доставките по фактурите е общо посочен, при което не може да се провери неговото изпълнение. Липсата на конкретни данни във всички представени писмени доказателства възпрепятства обвързването на фактурите с конкретни облагаеми доставки, осъществени от вписаните в тях търговски дружества. Доставчиците не разполагат с ресурс за изпълнение предмета на доставките. Няма притежавани или наети активи, квалифицирани работници за изпълнение на СМР дейности. Съдържат се доказателства, че генерират счетоводни документи и обороти и префактурират услуги без реална стопанска дейност. Същевременно основният предмет на декларираната дейност на [фирма] през процесните периоди е СМР. От страна на приходната администрация не е признато изпълнението им поради липса на ресурс, собствен или чрез подизпълнители. Основателни са доводите на ответника, че само наличието на данъчен документ, без реално да са извършени стопански операции и облагаеми доставки на услуги не е основание за възникване право на данъчен кредит. Документалното оформяне на сделка, без същата да се е състояла не генерира добавена стойност и не следва да се отчита в стопанския оборот, включително и чрез механизма на приспадане на ДДС. В общия случай доказването на извършване на реална доставка по чл. 9 от ЗДДС изисква наличие на потенциална възможност на доставчика да извърши услугите, в т.ч наличие на материална, техническа и кадрова обезпеченост, както и доказване на самото изпълнение на услугите, наличието на резултат и предаването му на получателя.

Реалността на доставката предполага оставяне на определени следи в обективната

действителност - отчитане на разходи при доставчика по извършване на стопанската дейност в зависимост от вида на дейността, деклариране на приходи и др. За да счете, че не е налице правото на приспадане на данъчен кредит, ревизиращият орган е съобразил всички обстоятелства от съществено значение за правилното решаване на правния спор, като е обсъдил събраните при ревизията доказателства поотделно и в тяхната съвкупност. Посочил е на базата на кои приети за установени обстоятелства е формирал изводите си и е заключил, че не е налице реалност на процесните доставки. Сигнал е до законосъобразния извод за липса на реални сделки по спорните фактури. За да бъде доказано извършването на доставка, не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните отразявания в счетоводството на получателя, а зависи и от това, дали доставчикът е извършил, посочените в издадените от него фактури, доставки на стоки или услуги.

Следва да се отбележи, че процесните фактури, с предмет услуги, не съдържат достатъчно конкретни данни, въз основа на които да се установят по категоричен начин видът и количеството на извършените дейности. Бланковото посочване на предмета на фактурираните доставки /СМР и др. по договор, без обаче такива договори да са представени/ не дава възможност да се обвърже с конкретна престация, а оттам и да се изследва необходимата материално - техническа обезпеченост за тяхното реално извършване, нито последващата им реализация.

При доставката на услуга е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи резултата от услугата и прехвърлянето му на получателя по доставката. За да се приеме, че е възникнало данъчно събитие, следва услугата да е извършена в обема и по начина, по който е уговорена между страните по договора — да съответства по вид, количество и качество на уговореното. Доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност.

От доказателствата по преписката е видно, че спорните доставки са във връзка с изпълнение на строително-ремонтни дейности по договори, които както вече бе посочено по-горе, не са представени.

Изхождайки от предмета на процесните доставки /СМР/ — наличието на кадрови ресурс при изпълнителите се явява от съществена важност и необходимост за тяхното изпълнение. За да има реална доставка следва конкретният доставчик да е могъл да извърши услугата, за която същият е издал фактура, по която получателят е упражнил право на данъчен кредит. Следва да са налице доказателства за нейното извършване. Конкретно от изпълнителя по договорното правоотношение, респективно от подизпълнителя и съответното ѝ прехвърляне на получателя по доставката. В случая са изисквани, но не са представени конкретни доказателства относно доставките по процесните фактури, в т. ч. съпровождащи доставките доказателства като договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, доказателства за извършени разплащания между контрагентите, счетоводно отчитане, доказателства за наличие на материално-техническа и кадрова обезпеченост необходима за изпълнение на доставките, информация за мястото и датата на изпълнение на доставките и др. Такива доказателства не са представени, нито от жалбоподателя, нито от преките му доставчици. В хода на ревизионното производство от страна на [фирма] и преките доставчици са представени единствено копия на спорните фактури, с предмет услуги /СМР, почистване, хамалски услуги, ремонт и др./ по договор и счетоводни

разпечатки, без никакви други писмени документи. В тази връзка липсват всякакви съпроводителни документи. като самите договори. по които жалбоподателя е страна, доказателства за изпълнението на фактурираните доставки - приемо-предавателни протоколи и актове образец 19, информация за видовете и количествата на извършени работи; данни за мястото. времето и лицата участвали при изпълнението на спорните доставки, информация за начина на калкулиране на цените по процесните фактури и др.

Не се доказват и плащания по спорните доставки. Представени са извлечения от банковата сметка на жалбоподателя за извършени преводи по фактурите , но получатели по тях са ДЗЗД „ВТН билдинг". ДЗЗД „Мира" и ДЗЗД „Прогрес финнас". за които не е утановена каква е връзката им с посочените като фактически изпълнители на спорните доставки дружества. Относно необходимата връзка между платената цената и извършената доставка с решения по дела С-16/93, С-1 54/80 и С-102/86 СЕО е приел, че доставката предполага наличието на пряка връзка между извършената такава и получената насрещна престация. Такава причинна връзка между плащанията и процесните доставки не е доказана.

Доставчиците не разполагат с офиси, търговски обекти, машини, оборудване, персонал. нито други ресурси, необходими за извършване на фактурираните доставки. Няма назначени лица. които да отговарят за водене на счетоводната отчетност, нито може да се установи наличието на достоверно заведено счетоводство по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч/. Дори и по отношение на представените от доставчиците документи, не става ясно кой ги е подготвил, заверил и представил пред приходната администрация.

Отделно в подадените дневници за покупки по ЗДДС доставчиците нямат отчитани разходи за платени наеми на помещения. офиси, вода. ТЕЦ, интернет, телефонни услуги. получени пощенски, спедиторски или други услуги; няма декларирани счетоводни офиси. нито данни за лицата, отговарящи за водене на счетоводството им. Няма доказателства относно реално извършвана дейност от страна на дружествата, вписани като доставчици в спорните фактури.

Няма и приемо - предавателни протоколи или други документи за предаване на резултата от фактурираните доставки, които да са подписани между жалбоподателя и доставчиците. Освен това част от фактурите, по които се претендира право на данъчен кредит не са изготвени в съответствие с изискването на чл. 114, т. 9 от ЗДДС, тъй като същите не съдържат достатъчна информация относно индивидуалните белези и начина на изпълнение на процесните доставки. За признаване на правото на данъчен кредит по тези фактури не е изпълнена императивно изискуемата от закона предпоставка по чл. 71. т. 1 от ЗДДС. съгласно която лицето упражнява право на данъчен кредит при условие. че притежава документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС.

В хода на извършената ревизия, органите по приходите са обосנוвали отказаното право на данъчен кредит по всички процесни фактури с извод, че те не отразяват реално осъществени доставки. Този извод е обоснован и законосъобразен.

Не е основателно възражението, че приходната администрация не се позовава на данъчна измама. Налице е абсолютна симулация и са фактурирани доставки, които не са извършени между страните, сочени като доставчик и получател. Получателят на фактурите не е възможно да не знае, че те не отразяват реални доставки, по които той е страна, поради което и декларирането им като такива с право на данъчен кредит,

претендира права, за които знае, че не са възникнали.

Практиката на СЕС и на ВАС на РБ е в същия смисъл, включително и по съединени дела С – 80/11 и С – 142/11, както и по дела С - 285/11 и С – 324/11 на СЕС. За признаване на правото на данъчен кредит, както материалният закон, така и съдебната практика, изискват наличие на облагаема доставка, която да е реално осъществена между издателя и получателя по фактурите, а не само издаването на документи за такава. В случая не се доказват реални облагаеми доставки на СМР услуги по процесните фактури, предвид на което правилно е отказано правото на данъчен кредит.

По изложените съображения жалбата е неоснователна и недоказана и следва да бъде отхвърлена.

Предвид изхода на правния спор и разпоредбата на чл. 161, ал.1 от ДОПК, на ответника се дължат разноски, представляващи юрисконсултско възнаграждение в минимален размер от 5722 лева, определено върху материалния интерес, по реда на чл.8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9 юли 2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 3, ап. 6, представлявано от управителя А. В. А. срещу Ревизионен акт № Р – 22221019003251 – 091 – 001/20.12.2019г., издаден от В. В. В., орган, възложил ревизията и П. П. Б. -Д., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение №987/22.06.2020г. на заместник - директора на Дирекция „ОДОП“ [населено място] и с него са установени задължения общо в размер на 319 167.43 лева, от които 276020 лева главница и 43 147.43 лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 3, ап. 6, представлявано от управителя А. В. А. да заплати на Национална агенция за приходите – дирекция „ОДОП“ сума в размер на 5722 (пет хиляди седемстотин двадесет и два) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Съдебното решение подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ:

