

РЕШЕНИЕ

№ 2249

гр. София, 05.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 15.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **6701** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Жалбоподателят [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез адв.Ч. оспорва Ревизионен акт /РА/ №Р-22221720004764-091-001/31.03.2021 г., издаден от Р. Р. Б., орган - възложил ревизията и М. К. М., ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1028/06.07.2021 г., с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС в размер на 10099,76лв илихви от 1377,61лв за периоди от м.08, м.12.2019г и м.03.2020г, както и задължения по ЗКПО в размер на 4437,08лв и лихви от 337,74лв за 2019г. В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт. В съдебно заседание редовно призован се представлява от адв.Ч., който моли съда да уважи жалбата по изложените в нея съображения. Претендира разности.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован чрез юриск.К. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не участва в производството.

От фактическа страна се установява:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221720004764-020-001/06.08.2020 г.,

връчена на 12.08.2020 г. по електронен път, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 26.06.2018 г. до 31.03.2020 г. и по ЗКПО за периода 2019 г. Първоначалната заповед е изменена със Заповеди №Р-22221720004764-020-002 от 29.09.2020 г. и №Р-22221720004764-020-003 от 09.11.2020 г., връчени по електронен път. С последната заповед е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 11.12.2020 г. Всички заповеди са издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“ на ТД на НАП С., която със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. е оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221720004764-092-001 от 18.12.2020 г., връчен по електронен път на 19.12.2020 г. По реда и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу направените предложения в РД, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221720004764-091-001 от 31.06.2021 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 31.03.2021 г.

С РА са установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 10 099,76 лв. и лихви за забава в размер на 1 377,61 лв. за данъчните периоди м. 08.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 03.2020 г. Формираните задължения са в резултат на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит на основание 68, ал. 1, т. 1 във връзка чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

С РА са установени и задължения за корпоративен данък в размер на 4 437,08 лв. и лихви за забава в общ размер на 337,74 лв. за периода 2019 г., произтичащи от извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сумата на данъчните основи на издадените фактури от [фирма] и [фирма], за които в частта по ЗДДС е прието, че не документират реално извършени доставки.

Установено е, че ревизираното дружество е извършвало дейности в областта на техническите системи за сигурност. Разполага с обект, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес] - партер.

С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221720004764-040-001/12.08.2020 г. В отговор са представени писмени обяснения и документи, описани в РД.

Извършен е преглед на счетоводната и търговска документация на дружеството, което е документирано с Протокол №1747490/15.10.2020 г.

С Протокол за присъединяване на документи № Р-22221720004764-П.-001/08.12.2020 г., към ревизионното производство са присъединени събраните доказателства в хода на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с издаването на Протокол №П-22221720053981-073-001/22.07.2020 г.

На основание чл. 57 от ДОПК са изпратени Искания за представяне на документи и

писмени обяснения до [фирма], М. К. М. и Л. Д. П.. В отговор са представени документи единствено от Л. Д. П..

За установяване законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит в хода на ревизията, на основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма] и [фирма]. Резултатите от проверките са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, описани в РД.

В частта по ЗДДС:

В резултат на анализ на документите, направените справки в информационната система на НАП, информацията, съдържаща се в протоколите за извършени насрещни проверки, приложените към тях доказателства и представените от ревизираното лице документи е установено, че не са налице реално извършени доставки на услуги по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

Установено е, че дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по три фактури, издадена от [фирма] за данъчен период м. 12.2019 г. В хода на извършената проверка от доставчика са представени договори за извършване на инсталационна услуга от 16.08.2019 г. и от 26.09.2019 г., ведно с приложения 1 към договорите, актове обр. 19 за извършените услуги, копие от три трудови договора, за назначени лица на длъжност общ работник, копие от фактурите, издадени на [фирма], дневник продажби, справка-декларация и счетоводни регистри за осчетоводяването на фактурите. Установено е, че издадените от доставчика фактури са отразени в дневника за продажби и справката-декларация за м. 12.2019 г.. От ревизираното дружество са представени документи, идентични с тези, представени от доставчика, включително хронологичен регистър на счетоводна сметка 401 „Доставчици“ и счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“, както и счетоводна сметка 501 „Каса в лева“, и фискални касови бонове. Органите по приходите са установили, че от представените документи не може да се установи кои са лицата, извършили услугите, с оглед обстоятелството, че доставчикът няма наети лица по трудови правоотношения, а посочените лица в представените трудови договори не са били наети по трудови правоотношения, съгласно данните от НАП. От органите по приходите е установено, че [фирма] е имало само две назначени лица по трудови правоотношения, различни от тези, посочени в представените трудови договори. До тези две лица са изпратени искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица, като в отговор са получени писмени обяснения от М. М., който е посочил, че не е имал трудови правоотношения с [фирма].

За издадената фактура от [фирма] органите по приходите са констатирани, че ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 970,76 лв. В хода на извършената насрещна проверка от доставчика са представени копие на фактурата, договор от 06.06.2019 г. за извършване на инсталационна услуга, два трудови договора за лица, назначени на длъжност електротехник и поддръжка на сгради и акт обр. 19. От жалбоподателя са представени сходни документи, справка за последваща реализация и хронологичен регистър на счетоводни сметки 401 „Доставчици“ и 602 „Разходи за външни услуги“.

За издадената фактура от [фирма] органите по приходите са констатирани, че ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 225,60 лв. В хода на извършената насрещна проверка от доставчика са представени копие на фактурата, договор от 01.03.2020 г. за извършване на инсталационна услуга, един трудов договор за лице, назначено на длъжност общ

работник, акт обр. 19 и счетоводни регистри. От жалбоподателя са представени сходни документи както и стоков поток, хронологичен регистър на счетоводни сметки 401 „Доставчици“ и 602 „Разходи за външни услуги“. Органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил в дневника за продажби фактурата, издадена на жалбоподателя под друг номер и дата.

При така установената фактическа обстановка органите по приходите са направили извод, че издадените от посочените доставчици фактури, по които ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, не отразяват обективната действителност, тоест не е налице реално извършена доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. В подкрепа на своите доводи са посочили, че не е доказана материалната и техническа обезпеченост на доставчиците, не са представени доказателства за вложени материали и използвани инструменти, въпреки че съгласно договорите същите е следвало да бъдат осигурени от ревизираното дружество. Подчертано е, че за спорните доставчици няма данни да притежават складови бази и транспортни средства, както и че от [фирма] няма подадена годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО.

С оглед изложеното с РА е направен извод, че фактурираните услуги, не са извършени между страните, посочени като доставчик и получател. Прието е, че в случая е създадена правна привидност, зад която не стои реална доставка на услуга. Направен е изводът, че след като между дружеството - доставчик и дружеството - получател има само издаване и получаване на данъчен документ, без да е налице реално извършена доставка на услуга, то е логично да се приеме, че получателят по фактурата /в случая [фирма]/ е знаело, че „делките“, с която обосновава правото си на приспадане на данъчен кредит, не са реално осъществени и са част от данъчна измама.

Направено е заключение, че за отношение фактурите, издадени от посочените доставчици, не са налице предпоставките, визирани в разпоредбата на чл. 68 и чл. 69 във връзка с и чл. 9 от ЗДДС за упражняване право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 099,76 лв. за данъчни периоди м. 08.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 03.2020 г.

В частта по ЗКПО:

С оглед на установените обстоятелства за наличие на доставки, които не са реално извършени, описани в частта по ЗДДС, при определяне на задълженията за корпоративен данък с РА са преобразувани счетоводните финансови резултати със стойността на отчетените разходи по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] през 2019 г. Преобразуването на финансовите резултати е извършено на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО с размера на непризнатите за данъчни цели разходи, представляващи сумата от данъчните основи по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] общо в размер на 44 370,82 лв. За тези отчетени разходи по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ е прието, че не са документално доказани, тъй като се касае за услуги, които не са реално извършени и са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. В резултат на извършеното преобразуване е определен корпоративен данък за 2019 г. в размер на 4 437,08 лв. и лихва в размер на 337,74 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 23-22-673 от 13.04.2021 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 1028/06.07.2021 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта на установени данъчни задължения по ЗДДС и ЗКПО. Жалбата срещу ревизионния акт, в частта ,потвърден с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на

28.06.2021 год/стр.6 / , поради което е и допустима.

Разгледана по същество е неоснователна.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя бе поискано събирането на допълнителни писмени доказателства и допуснатата съдебно счетоводна експертиза.

От приетото заключение на ССЕ с вещо лице Е. Т. в с.з. на 15.03.2022г се установява, че след като прегледа и анализира документите по делото, представените от ТД на НАП документи и счетоводните регистри на доставчиците, експертизата констатира следното:

Процесните доставки, с непризнато право на данъчен кредит са свързани с издадени фактури от доставчици [фирма], [фирма] и [фирма].

Експертизата е установила, че процесните фактурите са включени в дневник продажби и справките – декларации за съответния период, респективно и осчетоводени и по тях е начислен данък продажби съгласно чл. 86 от ЗДДС – издадени са фактури с вписано ДДС на отделен ред, включени са в дневник продажби и в справката - декларация по чл. 125 за процесния период. Фактура № 1015/27.03.2020г. с предмет на доставка „СМР по договор“, данъчна основа 6 128лв. и ДДС 1 225,60лв., издадена от [фирма] е включена в дневник продажби с № 363/04.03.2020г., със същата данъчна основа и ДДС.

Във връзка с разплащанията по фактурите, експертизата констатира следното:

- фактура № 149/14.08.2019г., издадена от [фирма] е заплатена по банков път, с документи по банкова сметка, описани в Таблица № 1.

- издадените от [фирма] и [фирма] фактури са заплатени в брой, като по делото са приложени издадените касови бонове.

Във връзка с процесните доставки са приложени следните документи:

* за [фирма]:

- договор за инсталационна услуга от 06.06.2019г. с ВЪЗЛОЖИТЕЛ [фирма] и ИЗПЪЛНИТЕЛ [фирма] с предмет на договора „Възложителят възлага, а Изпълнителят се задължава да извърши инсталационни дейности по част „електро“ на обект „Вътрешно преустройство на офис сграда [фирма], [населено място];

Неразделна част от договора е Приложение № 1 с описание на инсталационните услуги и цената им стойност – към договор от 06.06.2019г.

- обр. Акт № 19 № 1/10.08.2019г. за обект „Вътрешно преустройство на офис сграда [фирма] на стойност 24 853,80лв без ДДС и 29 824,56лв. с ДДС;

* за [фирма]:

- договор за инсталационна услуга от 06.10.2019г., с ВЪЗЛОЖИТЕЛ [фирма] и ИЗПЪЛНИТЕЛ [фирма], с предмет на договора „Възложителят възлага, а Изпълнителят се задължава да извърши инсталационни дейности по част „електро“ на обект „Вътрешно преустройство на офис сграда [фирма], [населено място]. Неразделна част от договора е Приложение № 1 с описание на инсталационните услуги и цената им стойност;

- договор за инсталационна услуга от 16.08.2019г. с ВЪЗЛОЖИТЕЛ [фирма] и ИЗПЪЛНИТЕЛ [фирма], с предмет на договора „Възложителят възлага, а Изпълнителят се задължава да извърши инсталационни дейности по част „електро“ на обект „ОФИС 2 – разделяне на ресторант – комплекс „Г.“, намиращ се в [населено място]. Неразделна част от договора е Приложение № 1 с описание на инсталационните услуги и цената им стойност.

- договор за инсталационна услуга от 26.09.2019г. с ВЪЗЛОЖИТЕЛ [фирма] и ИЗПЪЛНИТЕЛ [фирма], с предмет на договора „Възложителят възлага, а Изпълнителят се задължава да извърши инсталационни дейности по част „електро“ на обект „Рехабилитационен център – разделяне на ресторант – комплекс „Г.“, намиращ се в [населено място]. Неразделна част от договора е Приложение № 1 с описание на инсталационните услуги и цената им стойност.

- обр. Акт № 19 № 1/16.11.2019г. за обект „Вътрешно преустройство на офис сграда [фирма], част Електро, със стойност 7 377,57лв. без ДДС и 8 853,08лв. с ДДС.

- обр. Акт № 19 № 1/16.11.2019г. за обект „Рехабилитационен център – разделяне на ресторант – комплекс „Г.“, намиращ се в [населено място], част Електро, със стойност 7 037,20лв. без ДДС и 8 444,64лв. с ДДС;

- обр. Акт № 19 № 1/16.11.2019г. за обект: „ОФИС 2 – разделяне на ресторант – комплекс „Г.“, намиращ се в [населено място], част Електро, със стойност 5 102,25лв. без ДДС и 6 122,70лв с ДДС.

* за [фирма]:

- договор за инсталационна услуга от 01.03.2020г. между [фирма], ВЪЗЛОЖИТЕЛ и [фирма] ИЗПЪЛНИТЕЛ, с предмет на договора „ВЪЗЛОЖИТЕЛЯТ поръчва, а ИЗПЪЛНИТЕЛЯ се задължава да извърши инсталационни дейности по част електро на обект „Спортно възстановителен и рехабилитационен център находящ се в сграда „Г.“ на „П. Инвест“ намиращ се в [населено място]“ и наричани по-долу „Монтажни дейности“. Към договора неразделна част е Приложение № 1, което е описание на инсталационните услуги и цените им стойности;

- обр. Акт № 19 № 1/23.03.2020г. за обект „Спортно възстановителен и рехабилитационен център находящ се в сграда „Г.“ на „П. Инвест“.

По делото са постъпили документи от ТД на НАП офис „М.“ РА № Р-22221519005679-091-001/10.02.2020г., РД № Р-22221519005679-092-001/20.12.2019г. във връзка с извършена ревизия на доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК] за периода 23.04.2019г. – 31.07.2019г. Издадената спорна фактура е през м. 08.2019г., т.е. в РД не се съдържат данни и информация за този период.

На доставчици [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и клиенти ИНТЕРХОЛД Е., ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] не са извършвани ревизии, касаещи процесния период, видно от постъпилите писма/информация от ТД на НАП. Представените от ТД на НАП офис „М.“ РА № Р-22221519005679-091-001/10.02.2020г. и РД № Р-22221519005679-092-001/20.12.2019г. във връзка с извършена ревизия на доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК] за периода 23.04.2019г. – 31.07.2019г. са извън срока на издадената процесна фактура - м. 08.2019г., т.е. в РД не се съдържат данни и информация за този период.

Представените по делото РА № Р-22221519005679-091-001/10.02.2020г. и РД № Р-22221519005679-092-001/20.12.2019г. във връзка с извършена ревизия на доставчик [фирма], ЕИК 205561879е за периода 23.04.2019г. – 31.07.2019г. Издадената процесна фактура е през м. 08.2019г., т.е. в РД не се съдържат данни и информация за този период, м. 08.2019г.

След като прегледа и анализира издадените от дружеството – жалбоподател документи, експертизата установи следното:

4.1. В счетоводството на [фирма]:

Във връзка с получените доставки от доставчици [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] е извършено префактуриране на получените процесни доставки и са издадени фактури на клиенти [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. В счетоводството на [фирма] фактурите, издадени към клиент [фирма] са осчетоводени като приход от услуги по кредита на сметка 703 „Приходи от услуги“, по кредита на сметка 4532 „ДДС продажби“ и по дебита на сметка 411 „Клиенти“ като вземане от клиент. Фактура № 176/18.03.2020г., издадена към клиент [фирма] е осчетоводена като получен 60% аванс от клиента за спортно-възстановителен център по кредита на сметка 412 „Клиенти по аванси“.

Към фактурите са приложени:

* протокол обр. 19 № 1/10.08.2019г. за обект „Вътрешно преустройство на офис сграда [фирма], част електро, с възложител [фирма] и изпълнител [фирма] на стойност 58 905,86лв. без ДДС.

* протокол обр. 19 № 2/16.12.2019г. за обект „Вътрешно преустройство на офис сграда [фирма], част електро, с възложител [фирма] и изпълнител [фирма] на стойност 14 440,90лв. без ДДС.

4.2. В счетоводството на клиентите:

- [фирма]:

Експертизата констатира, че фактурите са осчетоводени като разход за външни услуги по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“, със съответната аналитичност на обекта, за който се отнасят.

От данните, вписани в мемориалните ордери е видно следното приключване на сметка 602 „Разходи за външни услуги“

Д-т сметка 611 „Основна дейност“

К-т сметка 602 „Разходи за външни услуги“ 41 234,10лв.

С дата 31.08.2019г., за обект Е.

Д-т сметка 611 „Основна дейност“

К-т сметка 602 „Разходи за външни услуги“ 14 440,90лв., обект „Е.“

К-т сметка 602 „Разходи за външни услуги“ 15 353,28лв., обект „П.“

С дата 31.12.2019г,

- [фирма]:

От дружеството е представена, чрез жалбоподателя аналитична справка на сметка „Доставчици по аванси“ [фирма]. Фактура № 176/18.03.2020г. е осчетоводена по дебита на сметка 402 „Доставчици по аванси“, със сумата от 6 417,07лв., за обект „Възстановителен център – П.“, аванс, т.е. не са признати разходи във връзка с доставката.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично, съответстващо на останалите писмени доказателства и неоспорено от страните.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса/писмени доказателства на стр.74-84/. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният

доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

При така изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите правни изводи. На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основание, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже

материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело№2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29,03,2012год и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/,то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК,доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване , О. Т. С. не успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство.Приходната администрация с наличните по административната преписка писмени доказателства,поведението на доставчика на жалбоподателя не успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите,свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. /решение от 06,12,2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС ,свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС.В него е посочено,че от постоянната съдебна практика на СЕС се установява,че 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 (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, С-80/11 и С-142/11).

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. Р., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, С-324/11, точка

26).Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи,че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Всъщност по делото Б. и по дело М. и D. фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03,07,2013год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност.

Според съда за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката / или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. В тази насока наличието или не на сключен договор между жарлбподателя и доставчикът му за извършване на услуги за строително монтажни дейности се презюмира с издаването на данъчна фактура и наличието на доказателства за плащането ѝ. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде

доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Косвено доказателство за различно от изпълнителя лице извършило услугите по спорните фактури е отсъствието на достатъчно в качествено и количествено отношение заети лица.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства. Нещо повече оспорващият търговец е с основен предмет на дейност извършването на дейности в техническите системи за сигурност, което се припокрива частично с извършените СМР услуги т.е е напълно запознат с изискванията за доказване на реалност на стопанската операция, която да доведе до позитивно за него упражняване на правото на данъчен кредит.

В тази насока следва да се отбележат обективните факти, които се отнасят до неговите доставчици- [фирма], [фирма] и [фирма]. И за двете дружества в рамките на производството е установено, че не разполагат с наети лица по трудови правоотношения, не са ангажирани данни за подизпълнители или наети лица по граждански правоотношения, нито пък са посочени кои лица реално са извършили възложените услуги по СМР услуги. Независимо, че при Ф. Г. Е. са представени три броя трудови договори, то проверката от органите по приходите, обективирана в решението на ДДОДОП се установява, че тези три лица никога не са имали трудови правоотношения с това дружество. При насрещната проверка на един от тях М. К. милчев същият е заявил също, че не е работил за Ф. Гуп Е.. Безспорно е установено, че няма данни за изплатени възнаграждения на лица по граждански договори, а практически факта на наличието на персонал и техническа обезпеченост за извършване на услугите се опровергава с конклюдентните действия на този доставчик, който не е подал и ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2019г. Идентични са установяванията и за другия доставчик – Т. Г. 2019-отново са представени три трудови договора, като същите не са регистрирани в НАП по надлежния ред, а същевременно лицата, посочени в същите са упражнявали труд по друго правотношение с друг работодател. И за това дружество е установено, че няма данни за изплатени възнаграждения на лица по граждански договори. По сходен начин стои и въпросът с кадровата обезпеченост на доставката от Б. Г. 20 Е.- представеният трудов договор с лицето И. Г. В. не е регистриран в НАП, няма данни за изплатено възнаграждение по извънтрудови правоотношения, и квалификацията му на общ работник не съответства на характера на извършената СМР услуга. При липсата на персонал – нает по трудов или граждански договор, извършването на услуга, изпълнявана най-вече с личен труд е на практика неустановимо. В тази насока следва да се коментира и знанието на оспорващия за положения труд по доставките- доколкото са налице актове обр.19 з априемане на извършената работа по строителството, а същите като краен резултат са доставени в последствие от жалбоподателя на други две дружества- И. Е. и Т и А И. Е., то след като работата е била извършена оспорващият е следвало да е наясно кои точно лица са осъществили услугите по СМР за преустройство на обект и в част

електро на обекта. След като това не са посочените в актовете на предходните доставчици лица/ което се потвърждава и от техните обяснения в производството/, то и Т. С. О. не би могло да претендира незнание на тези обстоятелства. Ето защо и доколкото за посочените доставчици не се установи наличието на кадрова обезпеченост за извършване на спорните доставки- СМР услуги, свързани с част електро или преустройство на сгради, , то и обосновано органите по приходите са отказали правото на данъчен кредит по тези доставки. В тази връзка тази част на РА е правилен и законосъобразен и жалбата срещу него следва да се отхвърли.

По отношение на установените задължения по ЗКПО- както бе посочено и по горе с оглед на недоказаното извършване на услугите за СМР от посочените доставчици за 2019г- Ф. Г. Е. и Т. Г. 2019 Е., то осчетоводения въз основа на издадените от тях фактури разход попада в хипотезата на чл.26 т.2 от ЗКПО и се явява документално необоснован. Ето защо и законосъобразно органите по приходите са извършили корекция в посока увеличение на финансовия резултат за 2019г, поради което и жалбата и в тази ѝ част следва да се отхвърли.

С оглед на изложеното жалбата против ревизионния акт се явява неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на ответника се дължат разноски съгласно представения списък в размер на 1017,56 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез адв.Ч. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221720004764-091-001/31.03.2021 г., издаден от Р. Р. Б., орган - възложил ревизията и М. К. М., ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1028/06.07.2021 г., с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС в размер на 10099,76лв илихви от 1377,61лв за периоди от м.08, м.12.2019г и м.03.2020г, както и задължения по ЗКПО в размер на 4437,08лв и лихви от 337,74лв за 2019г.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез адв.Ч. да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП, разноски в размер на 1017,56 лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: