

РЕШЕНИЕ

№ 2166

гр. София, 31.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 08.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **410** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „Е. АР ЕС С. Б.“ Е.- [населено място], представлявано от управителя Г. Х. А. чрез адвокат Г. М. срещу Ревизионен акт № Р-22220220001981-091-001/19.04.2021г., потвърден с Решение № 1592/14.10.2021г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството е отказано правото на данъчен кредит и са установени задължения за данъчни периоди от м. 01 до м. 05, м. 07 и м. 12.2019 г. в общ размер на 567 020,00 лева по общо 66 броя фактури, както и лихви за просрочие в общ размер на 117 057,45 лв. за данъчни периоди от м. 01 до м. 05, м. 07 и м. 12.2019 г., посочени в таблицата към РА, в т. ч. начислената в м.06.2019 г. лихва в размер на 5 537,41 лева. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Счита, че органите не приходите са тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи па правилата на формалната и правна логика и който е довел до едно незаконосъобразно определяне на публични задължения за данъчнозадълженото лице. Според жалбоподателя отказаното му право на данъчен кредит по процесните доставки е мотивирано в ревизионния акт единствено на базата на съмнения за липса па реални доставки към ревизираното лице. Тези съмнения не са подкрепени с никакви конкретни доказателства, събрани от ревизиращите ни органи. Липсата на доставка не може да се твърди или предполага, както и да се базира единствено на

косвени доказателства, а следва да бъде доказано по безспорен начин в процеса на ревизията, посредством надлежни доказателствени средства, т.е. ревизиращите са нарушили императивните разпоредби на чл. 3, ал. 2 и ал. 3, чл. 6, ал. 3 и чл. 37, ал. 1 от ДОПК. Счита, че от страна на дружеството са представени всички възможни доказателства, които биха могли да съществуват и които са в правната му и фактическа власт, и въз основа на които може да се направи извод за наличие на реално осъществени доставки. Така наличието на приемо-предавателни протоколи е безспорно доказателство за извършването на услугите и приемането на същите от ревизираното лице. Наличието на фактури и договор е доказателство за издаването на първични счетоводни документи във връзка с извършената му доставка. Тези първични счетоводни документ са намерили отражения, както в счетоводството на доставчиците, така и в счетоводството на дружеството. Извод, че възприетият от ревизиращият екип подход е тотално погрешен и порочен се налага и от несъобразяването му с постановеното в ТР № 5 от 14.07.2004 г. потвърждаващо принципа, че получателят по конкретната доставка е обвързан само от действията на прекия си доставчик, който следва да отрази данъка в счетоводството си като задължение към бюджета, което в конкретния случай е безспорно доказано. Следва да се има предвид, че българското законодателство не определя безспорни критерии за липса на доставка. В случаите, когато органите по приходите установят липса на доставка, това обстоятелство следва да бъде мотивирано с валидни доказателства, установени с доказателствени средства, които са събрани или изготвени при условията и реда на ДОПК. За да бъде законосъобразен и обоснован такъв извод са необходими безспорни доказателства в потвърждение, че не е налице прехвърляне на собственост върху стоки или извършване на услуги, включително предоставяне на насрещна престация, изхождайки от определението на членове 6 и 9 от ЗДДС. Такива доказателства в конкретния случай не са събрани. За да се достигне до заключението за липса на доставка не е достатъчно ревизиращия екип да се позовава единствено на резултатите от извършена насрещна проверка на процесния доставчик, а е необходимо да се изискат и анализират доказателства, включително обстойно да се изследва водената счетоводна отчетност на ревизирувания субект, доколкото същият е страна по доставките и съответно разполага с документи за извършването им. За да се твърди, че няма доставка, следва да не е изпълнено някое от двете условия - липса на насрещна престация или на извършване на услуга, респективно прехвърляне на собственост върху стоки. Моли съда да постанови решение, с което обжалвания РА да бъде обявен за нищожен, съответно да бъде отменен като неправилен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата. Моли за присъждане на сторените по делото съдебни разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220220001981-020-001/ 07.04.2020г.,

връчена по електронен път на 14.05.2020г., изменена със ЗВР №Р-22220220001981-020-002/14.08.2020г., издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.01.2019г. до 29.02.2020г. Срокът за извършване на ревизията е до 14.10.2020г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, и не е подало писмено възражение срещу издадения РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22220220001981-091-001 от 19.04.2021г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 17.05.2021 г.

Съгласно изложеното в РД, основната дейност на [фирма] през ревизираните периоди е извършване на консултантска и посредническа дейност в сферата на човешките ресурси. Дейността се упражнява в нает офис, находящ се в [населено място],[жк], [улица], ет. 2.

С цел установяване на реалността на доставката и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, от ДОПК, на ревизираното дружество са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22220220001981-040-001/07.07.2020 г. и №Р-22220220001981-040-002/12.10.2020г., с които са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. Представени са част от исканите документи, описани в РД.

На 13.08.2020г. е извършено посещение в офиса на дружеството, с цел преглед на първичните счетоводни документи и счетоводната отчетност, документирана с Протокол №1748862.

С Протокол №Р-22220220001981-П.-001/14.10.2020г. са присъединени доказателства, събрани в хода на извършена на [фирма] ревизия по ЗДДС, за период от 01.05.2018г. до 31.12.2018г., приключила с РА №Р-22220219006060-091-001/12.05.2020г., който е отменен с Решение №1518/02.10.2020г. на директора на ОДОП С., както и доказателства, събрани при извършена на дружеството проверка за наличие на основание за дерегистрация по ЗДДС, приключила с Протокол №П-22220220017996-073-001/26.08.2020г.

Констатирано е, че в данъчни периоди м. 01, м. 02, м. 03, м. 04, м. 05, м. 07 и м. 12.2019 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, съответно:

- в общ размер на 179 820,00лв. по 21 фактури, издадени от [фирма].
- в общ размер на 69 960,00лв. по 7 фактури, издадени от [фирма].
- в общ размер на 130 000,00лв. по 15 фактури, издадени от [фирма].
- в общ размер на 107 240,00лв., по 12 фактури, издадени от [фирма].
- в общ размер на 40 510,00лв. по 6 фактури, издадени от [фирма].
- в общ размер на 39 490,00лв. по 5 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на доставките са услуга по договор и посредническа услуга.

На основание чл. 45 от ДОПК, на посочените дружества са извършени насрещни проверки, описани в РД. За целите на проверките са връчени ИПДПОЗЛ, в отговор на което част от доставчиците са представили копия на процесните фактури и писмени обяснения. Не са представени договори, данни за вида и характера на фактурираните

услуги, нито такива документи, удостоверяващи реално заявени от [фирма] и извършени от съответния доставчик услуги. Не са представени доказателства за плащане по фактурите. Не са представени и доказателства за наличие на кадрови потенциал, нито за превъзлагане на услугите.

След справка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е разполагало с едно наето лице по трудови правоотношения, на длъжност специалист труд и работни заплати. Останалите дружества не са разполагали с наети лица по трудови правоотношения. Не са налице данни и за наети лица по извън трудови правоотношения.

От ревизираното лице също са представени само копия на фактури, и документи относно [фирма], но касаещи други доставки. При проверката в офиса на дружеството също не са открити съпътстващи фактурите документи, от които да се установи видът, характерът и обемът на услугите, използвани ли са за дейността на ревизираното лице и т.н.

Въз основа на установената фактическа обстановка е формиран извод за липса на реални доставки по процесните фактури. Поради това и на основание на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от с.з., на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 567 020,00 лв. по тези фактури.

В хода на ревизията е установено още, че в дневника за покупки в м. 06.2019 г., [фирма] е извършило корекции по отношение на упражнено право на данъчен кредит в размер на 45 212,80 лв. по фактури, издадени в м. 03 и м. 04.2018 г. от [фирма], ЕИК[ЕИК] фактури, т.е. фактурите от посочения доставчик са отразени със знак минус в дневника за покупки на ревизираното лице в м. 06.2019г. За неправомерно ползвания данъчен кредит е начислена лихва в общ размер на 5 537,41 лв. за периода, съответно от 17.04.2018г. и 15.05.2018г. /когато е упражнен данъчен кредит по фактурите/ до 15.07.2019 г. /когато е подадена СД по ЗДДС с извършената корекцията/.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 1592/14.10.2021г., с което е потвърден.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващото на правния спор:

Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително

разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

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 случая, от органите по приходите са извършени редица процесуални действия, включително и са изискани доказателства за получените доставки от доставчиците и от ревизираното лице. Поради непредставянето на доказателства не може да се установи по категоричен начин реалността на извършените от доставчиците специфични услуги – изразяващи се най-общо в С. оптимизация, интернет позициониране и рекламна кампания. В случая недоказана се явява възможността на доставчиците материална, кадрова и техническа да извършат фактурираните услуги.

Недоказана реална доставка не поражда права за задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко, доказателства за реалност на доставката, а след това - за документиране и за правилното ѝ счетоводно отразяване. Правото на приспадане на данъчен кредит се обуславя както от наличието на фактури, така и от това, дали доставчикът е извършил доставките, посочени в издадените от него фактури. Тъй като по своята правна същност това право представлява сложен фактически състав, то и правните последици по него могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Първият и основен елемент на този състав е наличието на доставка. Реалното ѝ наличие не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ и включването му в дневниците за покупки и продажби или счетоводни регистри за съответния период. Наред с това, необходимо е да се установи обективността на извършените доставки, в случая - посочените като предмет в процесните фактури.

За целите на облагането по ЗДДС, съответно - за признаване право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, от значение е дали доставката е осъществена между лицата, посочени като страни по доставката в съответния данъчен документ /в случая фактурите/ и съответно - дали предвидените в закона предпоставки са изпълнени именно по отношение на тези лица. За да бъде признато право на данъчен кредит не е достатъчно данъчният субект да притежава данъчна фактура, в която е посочен като получател и данъкът да е начислен от доставчика, а е безусловно необходимо да е извършена реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС от сочения във фактурата доставчик.

Следва да се посочи и това, че доказателствената тежест за установяване на реалността на доставките се носи от ревизирания субект, който е декларирал право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури. Този извод произтича от основния принцип за разпределение на доказателствената тежест, според който всяка страна следва да докаже фактите, от чието настъпване черпи изгодни за себе си правни

последници. Данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, поради което не се ползва с материална доказателствена сила. Затова, независимо че фактурите са издадени от доставчика и би могло да са изпълнени формалните изисквания за отразяване на фактурите в дневника за продажби на доставчика и в справка-декларация, то сами по себе си те не доказват, че удостоверените с тях доставки на услуги са действително осъществени, т.е. че съдържанието им съответства на обективната действителност.

Същественото в процесния случай е, че нито ревизираното лице, нито доставчиците му са представили доказателства и писмени обяснения за предмета на процесните доставки, сключени между страните договори, осчетоводяване, извършени плащания и др., както и реалното престиране на фактурираните доставки.

В хода на ревизията, както от ревизираното лице, така и от доставчиците са изискани всички счетоводни и търговски документи, съпътстващи фактурите, в т.ч. договори, възлагателни писма за възлагането на конкретни дейности, техния вид и характер, както и конкретни параметри; клиент, за който се отнасят превъзложените дейности и работи; начин на предаване на материали от страна на [фирма] към съответния доставчик, приемо-предавателни протоколи, доказателства, удостоверяващи получените резултати от извършените дейности и услуги, лица, участвали при изпълнението на услугите и др. Такива не са представени, с изключение на документи относно [фирма], но по други доставки. Нещо повече, такива документи не са открити и при извършената проверка в офиса на [фирма]. Изрично е изискано да се посочат и причините за избор на въпросните дружества за доставчици, още повече, като се има предвид, че [фирма] е със сериозен опит в областта на HR посредническите услуги и действа като HR агенция, и разполага с кадрови ресурс в тази област. Информация за това също не е представена.

Гореизложените обстоятелства водят до извода, че не са налице доказателства доставчиците да са разполагали с необходимия кадрови ресурс, който да обезпечи изпълнението на фактурираните услуги.

Съдът намира, че по отношение на претендираното от жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит не се доказват материалноправните изисквания за възникването и упражняването му, в т.ч. обективни данни, че жалбоподателят е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка, както и че е добросъвестен, т.е., че е положил грижата на добрия търговец. Предвид гореизложеното, жалбата в тази част е неоснователна.

Съдът изцяло споделя мотивите на ответника по отношение на начислените лихви в размер на 5 537,41 лв. по отразени в дневника за

покупки на жалбоподателя в м. 06.2019г. с отрицателен знак фактури, издадени от [фирма]. Жалбоподателят е включил в дневника за покупки в м. 03 и м. 04.2018 г. 12 фактури от посочения доставчик, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 45 212,80 лв. В дневника за покупки в м. 06.2019г. тези фактури са отразени с отрицателен знак, т.е. жалбоподателят сам е признал, че въпросните фактури не документират реални доставки на услуги и е отстранил щетата за фиска. Доказателства за реалност на тези доставки не са представени, както и информация за причината, поради която фактурите са отразени с отрицателен знак. За неправомерно ползвания данъчен кредит е дължима лихва за периода от неправомерно упражненото право до периода на включването на фактурите с отрицателен знак в дневника за покупки и СД по ЗДДС за съответния данъчен, т. е. от 17.04.2018 г., респ. 15.05.2018г. /когато е упражнен данъчен кредит по фактурите/ до 15.07.2019г. /когато е подадена СД по ЗДДС с извършената корекцията/. В обобщение на горното съдът намира, че събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. Ревизионен акт № Р – 22220220001981-091-001/19.04.2021г., е материално законосъобразен. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена. При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 9 426.15 лева съобразно чл.8, ал.1, т.5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 689 614.86 лева/. Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата от „Е. АР ЕС С. Б.“ Е.-гр. С., представлявано от управителя Г. Х. А. срещу Ревизионен акт № Р – 22220220001981-091-001/19.04.2021г. потвърден с Решение № 1592/14.10.2021г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството е отказано правото на данъчен кредит и са установени задължения в общ размер на 567 020,00 лева, както и лихви за просрочие в общ размер на 117 057,45 лв., в т. ч. начислената в м.06.2019 г. лихва в

размер на 5 537,41 лева. .

ОСЪЖДА „Е. АР ЕС С. Б.“ Е., ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място],[жк], [улица], ет. 2, представлявано от управителя Г. Х. А. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 9 426.15 /девет хиляди четиристотин двадесет и шест/ лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: