

РЕШЕНИЕ

№ 5635

гр. София, 07.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 17 състав, в публично заседание на 26.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Искра Гърбелова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **2427** по описа за **2022** 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 „Д. 1970 Е.,[ЕИК], със седалище [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от А. Д. П. оспорва Ревизионен акт /РА/ № 22221321001732-091-001/12.10.2021 г., издаден от П. Т. П. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията и Г. С. Б. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК с решение № 92/20.01.2022г. на директора на дирекция ОДОП С. в оспорената част на установените задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ вследствие на непризнато право на данъчен кредит главница в размер на 56 300 лв. и лихви за забава в размер на 8 861, 37 лв. за данъчни периоди м. 07.; м. 08; м. 10; м. 11; м. 12; 2019 г., м. 03; м. 05; м. 07.; м. 10 и м.11 2020г. В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Твърди се, че в рамките на производството са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, а изводите за липса на реална доставка не отговарят на обективната истина.

Жалбоподателят се позовава на практика на Съда на Европейския съюз, като посочва, че Директива 2006/112/ЕО не допуска данъчния орган да може да откаже да признае право на приспадане на данъчен кредит, поради нередности в документацията на предходните доставчици. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт. Представя подробни писмени бележки, претендира разноски по представен

списък.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призван чрез процесуален представител намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221321001732-020-001 от 24.03.2021 г. връчена на 24.03.2021 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от м. 07.2019г. до м. 11.2020 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221321001732-020-002 от 21.06.2021 г. и №Р-22221321001732-020-003 от 06.07.2021 г. е продължен срокът за приключване на производството, съответно до 23.07.2021 г. и до 24.08.2021 г. Заповедите са издадени от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01 -128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221321001732-092-001 от 17.09.2021 г. връчен на 17.09.2021 г. От дружеството е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите и предложени за установяване задължения с РД с вх. №53-00-1 154#3 от 04.10.2021 г., което е прието за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно. Ревизията приключва с РА №Р-22221321001732-091-001 от 12.10.2021 г., издаден от П. Т. П. - орган, възложил ревизията и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 12.10.2021 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК. на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221321001732-040-001/01.04.2021 г. и №Р-22221321001732-040-002/16.07.2021 г. Изискани са търговски и счетоводни документи, както и всички документи относими към доставките, получени от [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма] и „М. 10 Е.“ ЕИК[ЕИК]. в т.ч. справки за последваща реализация. Установено е, че дружеството извършва ремонтни дейности на пътни настилки, тротоарни площи и пътно строителство; както и отдаване под наем на паркоместа в обект, намират, се в [населено място],[жк]. В дружеството са назначени 4 лица по трудови правоотношения. За извършване на ремонтните дейности са използвани наети машини и техника.

В хода на ревизията е установено, че от жалбоподателя са извършвани облагаеми доставки /ремонтни дейности на пътни настилки и тротоарни площи/ на [фирма] ЕИК[ЕИК]; [фирма] ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно договори, които са представени в хода на ревизията. Дружеството е използвало наета машинна техника, тъй като не разполага със собствени активи. Изготвена е справка за ползваните услуги „Наета машинна техника”, които са съпоставени с фактурите, издадени на клиентите.

[фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит през данъчни периоди м. 07.2019 г., м. 08.2019г., от м. 10.2019 г. до м. 12.2019 г. и м. 03.2020 г. общо в размер на 30 100.00 лв. по 21 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките по

издадените фактури „наем на пътна механизация по спецификация“. Извършена е насрещна проверка на посочения доставчик, обективирана с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221721059261-141-001 от 21.07.2021 г. Връчено е ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени фактури и аналитични регистри на счетоводни сметки. Отбелязано е, че към фактурите не са приложени протоколите, описани в тях. От проверяваното лице не са представени фактури №0...0104 от 07.08.2019 г. и №0...0119 от 12.08.2019 г. От извлечение на счетоводна сметка 501 „Каса в левове“ за периодите от 01.07.2019 г. до 31.08.2019 г. е установено, че е извършено разплащане по фактурите, общо за сумата в размер на 72 600,00 лв. Представени са 5 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. предходен доставчик на [фирма], с вписан предмет на доставката „услуга по договор“, като договори не са приложени.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. През проверяваните периоди в дружеството няма лица наети по трудови правоотношения, както и данни за налични дълготрайни материални активи /ДМА/. На [фирма] е извършена ревизия за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 06.2019 г. до м. 07.2019 г., приключила с РА №Р-22221720002903- 091-001 от 23.10.2020 г., с който е установено, че дружеството не е извършвало облагаеми доставки.

Извършена е насрещна проверка на „К. 46“ Е., приключила с ПИНП №11-22221321122269-141-001 от 14.09.2021 г. Връчено е ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК, като изисканите документи не са представени.

При проверката в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е с прекратена регистрация по ЗДДС при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството е декларирало в дневниците за продажби фактурите, издадени на [фирма]. През проверяваните периоди в дружеството няма лица наети по трудови правоотношения и данни за наличие на ДМА, т.е. ресурси за изпълнение на доставката.

От ревизираното лице са представени фактурите, издадени от [фирма], като последните не са придружени от описи на наетата пътна механизация, предмет на доставката. Между дружествата е сключен договор от 01.11.2019 г. за отдаване под наем на пътна механизация със срок на действие една година. Цената по договора следва да бъде определена с протокол или анекс, неразделна част от последния, но такива не са представени.

„Д. 1970“ ГООД е ползвало право на приспадане на данъчен кредит през данъчни периоди м. 04.2020 г., м. 05.2020 г. и м. 07.2020 г. общо в размер на 17 900.00 лв. по 12 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките по издадените фактури „наем на пътна механизация по опис“. Извършена е насрещна проверка, приключила с ПИНП №11-22221721059279-141-001 от 22.07.2021 г. Връчено е ИПДПОЗЛ, в отговор на което е получена информация, че изисканите документи са били предадени при извършване на друго контролно производство. С Протокол №П-22221721059279-Н.-001 от 12.05.2021 г. са приобщени документи от производство с УИН №П-22221720197869. Представени са фактури, издадени на жалбоподателя с предмет на доставката „наем пътна механизация по протокол“, като липсват описи /протоколи/ на механизацията. От счетоводните справки на сметки 703 „Приходи от продажба на услуги“; 4532 „ДДС на продажбите“, и сметка 501 „Каса в левове“ е

установено отразяването на приходи, начисляването на ДДС и плащането в брой на фактурите, издадени на [фирма] общо в размер на 107 400.00 лв. Представени са и 3 фактури, издадени от [фирма], предходен доставчик на [фирма] с предмет на доставката „услуга по договор“. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е с прекратена регистрация по ЗДДС при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. В дружеството няма наети лица по трудови правоотношения и данни за наличие на ДМА. На лицето е извършена ревизия за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 12.2019 г. до м. 04.2020 г. с РА №Р-22221720003388-091 -001 от 09.12.2020 г. Органите по приходите са установили, че начисленият от лицето данък през ревизираните периоди е дължим на основание чл. 85 от ДДС.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], приключила с ПИНП №П-22221721122263-141-001 от 14.09.2021 г. Връчено е ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е декларирало в дневниците за продажби фактурите, издадени на [фирма]. През проверяваните периоди в дружеството няма лица наети по трудови правоотношения и данни за наличие на ДМА.

От ревизираното лице са представени фактурите, част от описите на наетата пътна механизация, като липсват описи по фактури №0...0151, №0...0241. №0...244 и №0...248.

Ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит през данъчни периоди м. 10.2020 г. и м. 1 1.2020 г общо в размер на 8 300.00 лв. по 6 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките по издадените фактури „наем на техника по спецификация“. Извършена е насрещна проверка, приключила с ПИНП №П-22221721059276-141-001 от 14.07.2021 г. Връчено е ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени фактури и аналитични регистри на сметки. Дружеството декларира, че фактури с №0...069, №0...074. №0...077 и всички съпътстващи документи са представени при проверка, приключила е Протокол №11-22221[ЕИК]-040-001 от 24.11 2020 г. Представена е фактура №10...040 от 02.1 1.2020г. издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК] с предмет на доставката „по договор“, като такъв липсва. Съгласно аналитичен регистър на сметка 501 „Каса“ за м. 11 2020 г. от [фирма] е платена сума общо в размер на 16 800.00 лв.

С Протокол №11-22221721059276-П.-001 от 14.07.2021 г. са приобщени документите, събрани при извършено контролно производство №11-22221[ЕИК] От [фирма] са представени фактури, издадени на [фирма], фактури на предходен доставчик и аналитични регистри на счетоводни сметки. Във фактурите, издадени на ревизираното лице е вписан предмет на доставката „наем на техника по спецификация“, като спецификации не са приложени. Представена е фактура №10...034 от 13.10.2020 г., издадена от [фирма] с предмет на доставката „наем на техника“, като липсват документи, конкретизиращи техниката. При извършена справка в информационната система на НАП е установено, че през проверяваните периоди в [фирма] няма лица наети по трудови правоотношения и данни за наличие на ДМА.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], приключила с ПИНП №П-22221721122267-141-001 от 14.09.2021 г. Изготвени са две ИПДПОЗЛ, които са връчени на лицето, като в отговор не са представени изисканите документи. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е декларирало в дневниците за продажби фактурите, издадени на [фирма]. През

проверяваните периоди в дружеството няма лица наети по трудови правоотношения и данни за наличие на ДМА, т.е. ресурси за изпълнение на доставките.

От ревизираното лице са представени фактурите, издадени от [фирма], част от описите на наетата пътна механизация, като липсват описи по фактури №0...069. №0...086 и №(0)...093. Установено е, че протоколите са издадени след издаването на фактурите. Представен е договор от 01.10.2020 г., сключен между дружествата за извършване на работа със строителна механизация на обекти на възложителя, като изпълнителят извършва работата със собствена техника. Цените по договора включват всички разходи на изпълнителя за гориво, багерист и други. Договорът е сключен за една година.

По отношение на фактурите, издадени от горепосочените доставчици е направен извод, че не са налице реално извършени доставки. Преценката на органа по приходите е направена с оглед на всички съпровождащи документи, които са представени и които имат отношение към предмета на доставката. Отбелязано е, че доказателства не са представени, както от доставчиците, така и от ревизираното лице, поради което на основание чл. 37, ал. 4 от ДОПК е прието, че такива не съществуват. Констатирано е, че е налице хипотезата за „абсолютна симулация“, при която доставките са отразени при получателя, но не са извършени от доставчиците и на основание чл. 68. ал. 1. т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС за [фирма] не е признато право на приспадане от данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-06-8439/ 27.10.2021 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК.

С решение № 92/ 20.01.2022 г. директорът на Дирекция ОДОП е потвърдил обжалвания пред него РА в оспорената част, като са изложени допълнителни аргументи, обосноваващи извода за липса на реални доставки по фактурите издадени от спорните доставчици. Посочено е, че е налице относителна симулация, при която са фактурирани услуги, които са налични при получателя, но действителните доставчици не са тези, посочени във фактурите, по които се претендира правото на данъчен кредит.

Пред настоящата инстанция жалбоподателят ангажира писмени доказателства, от които несъбрани в рамките на административното производство са доказателствата от трети неучастващи по делото лица – възложители на жалбоподателя [фирма] „правоприемник на [фирма]/; [фирма] и [фирма], като това са: договори, протоколи обр. 19, двустранни сметки обр. 22, фактури, заявки за плащане, платежни нареждания и др.

По делото е прието неоспорено от страните заключение на съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/ и допълнително такова, които са изготвени на база документите налични по административната преписка, както и такива представени от жалбоподателя и ТД на НАП С., във връзка с издадени на вещото лице съдебни удостоверения. Съобразно поставените задачи е установено, че жалбоподателят е осчетоводил процесните фактури, по същите е извършено плащане в брой, като съпътстващи документи са представени Актове за извършени СМР от [фирма]. От заключението се установява също, че жалбоподателят е осчетоводил издадените от него фактури към клиенти [фирма] [фирма]/; [фирма] и [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма], получените от жалбоподателя суми са заприходени в счетоводството му, като са представени съпътстващи фактурите документи. От

допълнителната ССЕ се установява, че проверка в счетоводствата на преките доставчици не е извършена и не е установено има ли съпътстващи и други документи към процесните фактури, както и не е установено дали доставчиците са ползвали собствена или наета техника и персонал, необходими за извършването на спорните доставки.

По делото е разпитан и един свидетел относно механизма на осигуряване на техниката и персонала за извършването на спорните доставки.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 във връзка с ал. 5 от ДОПК и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество е НЕОСНОВАТЕЛНА, по следните съображения:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално - правните разпоредби по издаването му.

Осъществявайки контрол в посочения обхват, настоящият състав приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, съгласно приложената Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., в кръга на определените му правомощия, в резултат на надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК. със ЗВР №Р-22221321001732-020-001 от 24.03.2021 г. изменена със ЗИЗВР/ №Р-22221321001732-020-002 от 21.06.2021 г. и №Р-22221321001732-020-003 от 06.07.2021 г.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с електронен подпис. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с удостоверение за квалифициран електронен подпис (л. 298 и сл.). Представени са такива доказателства и относно решаващия орган, чийто решение също е подписано с електронен подпис. Настоящият състав намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение.

Ревизионният акт е издаден в рамките на законоустановените срокове, в

предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа изискуемите реквизити по чл. 120, ал. 2 от ДОПК. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно - производствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна, при съобразяване и на разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

По приложението на материалния закон:

Съдът приема, че ревизионният акт, потвърден с решението на директора на дирекция ОДОП относно непризнато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] с отразен в същите предмет: „наем на пътна механизация по спецификация“, от [фирма] с отразен във фактурите предмет: „наем на пътна механизация по опис“ и [фирма], с отразен във фактурите предмет: „наем на техника по спецификация“ е законосъобразен, като наведените в жалбата доводи, че изводът за липса на реални доставки по тези фактури не почива на всестранно и пълно изследване на търговските взаимоотношения между тези дружества и жалбоподателя, са неоснователни. В тази връзка следва да бъде посочено, че дори да се приемат аргументите на жалбоподателя, че по своя характер сключените с посочените доставчици договори нямат за предмет конкретно определени дълготрайни материални активи, а имат характер на договор за поръчка, то това не променя естеството и характера да самите доставки, които не биха могли да бъдат реално извършени от сочените доставчици без необходимата пътна механизация и квалифициран персонал, а наличието на такива не се установява. По делото липсват и не са представени каквито и да било доказателства, дори такива индивидуализиращи конкретни пътно-строителни машини, притежавани и ползвани от [фирма], [фирма] и [фирма] за извършването на спорните доставки. Такива не са представени и от сочените като предходни доставчици [фирма] /предходен доставчик на [фирма]/, [фирма] /сочен като предходен доставчик на [фирма]/ и [фирма] /предходен доставчик на [фирма]/. Липсват също така каквито и да било доказателства за наети от тези дружества лица /персонал/ във връзка с извършването на спорните доставки. В тази връзка изцяло се споделят изложените от решаващия орган аргументи, че дори доставките по спорните фактури да са получени от ревизираното лице, то фактически изпълнители на същите не са цитираните дружества, тъй като те не разполагат с ресурс за извършването на такива, т.е. налице е „относителна симулация“. Неоснователни са и изложените в жалбата аргументи, че органите по приходите е следвало да изследват наличието на реални изпълнени договори за СМР с трети лица – изпълнители по договори за възлагане на обществени поръчки, тъй като както бе посочено наличието на последваща доставка не доказва, че такава е получена от издателя на фактурата. При наличието на т.н.

„относителна симулация“ в едни от вариантите ѝ услугата се получава от едно трето лице, различно от издателя на фактурата, при което жалбоподателят не може да се приеме, че не е знаел, че не получава нищо от издателя на фактурата. Независимо от правната квалификация на сключените с доставчиците договори, изводът за реално осъществена доставка по чл. 9 от ЗДДС е предпоставен от доказване на реалното извършване на услугите по облагаемата доставка от посочения доставчик. Същевременно следва да бъде посочено също така, че в хода на съдебното производство не е безспорно установена наличието на пряка и непосредствена връзка между последяващите извършени от жалбоподателя доставки към [фирма] [фирма]/; [фирма] и [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] и тези, за които се твърди, че са предходно получени от него от спорните доставчици. Необходимостта от установяването на действителното извършване на доставките, по които се претендира право на приспадане, е многократно подчертавана и от Съда на Европейския съюз (СЕС) като изискуемо условие за възникване на претендираното право. Според практиката на СЕС доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 L. R. d'Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. В доказателствена тежест на ревизираното лице е да установи наличието на реални доставки на услуги в цитирания смисъл – действително правоотношение, в рамките на което реално се разменят насрещни престации, пряка връзка между услугата и възнаграждението, което представлява действителната равностойност на услугата и чийто размер предварително е определен според добре установени критерии (т. 37 от решение от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 L. R. d'Or и т. 40 от решение на СЕС от 20.06.2013 г. по дело C-653/11). В последното решение СЕС напомня, че борбата с отклонението от данъчно облагане, избягването на данъци и евентуална злоупотреба е призната и насърчавана от Директивата цел и води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел получаване на данъчно предимство. Отчитането на действителното икономическо и търговско положение представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС (т. 42 от решение на СЕС от 20.06.2013 г. по дело C-653/11).

Въз основа на доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство, както и приобщените в настоящото производство писмени

доказателства и заключение на ССЧЕ и допълнително такова, съдът приема за правилни и обосновани изводите на ревизиращите органи, че по отношение на тези доставчици не са изпълнени изискванията на чл. 68-72 от ЗДДС, даващи право на приспадане на данъчен кредит. Според чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон сумата на данъка за стоките или услугите по облагаеми доставки, които доставчикът-регистрирано лице по този закон му е доставил или предстои да му достави. По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици от който могат да възникнат само, ако са изпълнени всички образуващи го елементи. В съдебната практика и теория няма спор, че признаването на право на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

Видно от приложените по делото доказателства по доставките с изпълнител [фирма] е представен договор от 01.11.2029г. и фактури с посочен предмет „наем на пътна механизация по протокол“, като протоколи не са представени не е установено как и от кого фактически са извършени документираните доставки, след като нито прекия доставчик, нито сочения за предходен такъв са представили доказателства за притежаван кадрови и технически ресурс, безспорно необходим за извършването на документираните услуги. Аналогични са констатациите и по отношение на останалите двама доставчици, установени в хода на ревизията, като относно [фирма], дори и да са представени протоколи за част от фактурите, то същите не установяват притежавана и ползвана от посоченото лице техника и персонал. При установените факти и обстоятелства в хода на ревизията, както и от назначените основно и допълнително заключение на ССЧЕ, че по време на издаване на процесните фактури процесните доставчици не са имали наети лица без значение на какво правно основание, не са имали притежавани и ползвани активи, не са имали договори с подизпълнител за извършване именно на договорените с жалбоподателя услуги, които също да са притежавани необходимата техника и персонал, следва извода, че фактурираните услуги не са реално извършени от издателите на фактурите. Това обстоятелство не се установи с нито едно от събраните в хода на съдебното производство доказателства в т.ч. и чрез разпит на свидетел. Установеното от съдебно-счетоводната експертиза отразяване на процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя не е достатъчно, за да се приеме, че посоченият предмет на доставките действително е извършен. Вещото лице не е установило връзка с доставчиците, въпреки положените усилия, но дори и да беше констатирал редовно осчетоводени фактурите, които са

издадени на жалбоподателя, това не може само по себе си да доведе до извод, че фактурираните облагаеми доставки са реално осъществени.

Развитите доводи в жалбата в обратен смисъл, са неоснователни.

Позоваването на съдебна практика на ВАС и на СЕС по дело C-18/13 от 13.02.2014 г., на обединени дела № C-80/11 и C-142/11 е неуместно, доколкото са налице съществени различия във фактическата обстановка по тези дела и настоящото дело. По обединени дела C-80/11 и C-142/11 не се оспорва извършването на отразените във фактурата доставки, за разлика от настоящия казус, при който се оспорва реалността на доставките и са установени и други допълнителни обстоятелства. Решенията по цитираните дела на СЕС не дават основание да се приеме, че без доказване на реална доставка, само въз основа на данъчната фактура, в която е посочен начисления ДДС, на получателя по фактурата се следва данъчен кредит за приспадане. Действително, съгласно задължителната практика на СЕС по цитираните дела се приема, че жалбоподателят няма задължение да доказва наличие на материално-техническа обезпеченост на доставчика си и липсата на последната, не може да бъде аргумент за отказ от приспадане право на данъчен кредит на получателя по доставката, при наличие на всички други предпоставки. Практиката на Съда на Европейският съюз(вкл. по цитираните дела) обаче е категорична, че правото на приспадане на данъчен кредит, се реализира при наличие на реално установена и доказана фактурирана доставка, който правно релевантен факт подлежи на доказване със средствата, предвидени в националния закон и преценката за доказателствата в тази насока е в компетентността на националния съд. Обстоятелството, което се потвърждава и от заключението на вещото лице по ССЕ, че процесните фактури са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя и са включени в дневника за продажби, респективно в СД на доставчиците, както и, че е отчетено плащане по касов път, както вече бе посочено не дава основание на съда да приеме, че са изпълнени изискванията на чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 25, ал. 2 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС за реално осъществени доставки по процесните фактури. При установената липса на наети работници и пътна техника от доставчика, което е необходимо условие за изпълнение на договорените услуги, обуславят правен извод за недоказаност на същите.

В случая, жалбоподателят не се е справил с доказателствената тежест в тази насока и не е установил реалността на доставките по процесните фактури, издадени от доставчиците, при което жалбата е неоснователна и следва да е отхвърли.

В решението, с което е потвърден оспореният РА е прието, че е осъществена правната фигура на относителна симулация, като

декларираните процесни доставки са привидни/симулативни/, тъй като с тях се прикрива извършването на доставки/услуги от самото ревизирано дружество или от трето лице. В тази насока съдът съобразява т. 50 от Решение по дело С-324/11 на СЕС, съгласно която въпреки на липсата на конкретни улики за наличие на данъчна измама(доказването на която е в тежест на приходните органи), съдът по същество следва да съблюдава в рамките на спора по делото дали самият издател на фактурите е извършил въпросните доставки, като за тази цел се вземат предвид всички обстоятелства, обуславящи правото на данъчен кредит, които в случая не са доказани от ревизираното дружество, което съгласно чл. 154, ал. 1 от ГПК носи доказателствената тежест да докаже благоприятния за него факт, за наличие на реални доставки по процесните фактури. От друга страна, както СЕС, така и ВАС в практиката си приема, че съставянето на фактури, които не отразяват реални стопански операции е указание за участие в данъчна измама на самото ревизирано лице. В редица решения по дела С-80/11, С-142/11, С-324/11 и С-273/11, СЕС приема, че не е в противоречие с Правото на Съюза да се изисква от данъчните субекти да действат добросъвестно и да вземат всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция, не го довежда до данъчна измама, както и, че правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на Правото на Съюза, а от друга страна административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. В този смисъл т. 37 от решение по дело № 285/11 на СЕС.

Предвид гореизложеното, както и с оглед на установените в хода на съдебното оспорване факти и обстоятелства жалбата се явява неоснователна и ще следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора и на основание чл. 161 от ДОПК на ответника следва да бъдат присъдени разноски, представляващи юрисконсултско възнаграждение, определено по реда на чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер на 994 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд-София град, III отделение, 17 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], срещу Ревизионен акт /РА/ № 22221321001732-091-001/12.10.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., с който са установени задължения по ЗДДС в резултат на непризнато право на данъчен кредит главница в размер на

56 300 лв. и лихви за забава в размер на 8 861, 37 лв. за данъчни периоди м. 07.; м. 08; м. 10; м. 11; м. 12; 2019 г., м. 03; м. 05; м. 07.; м. 10 и м.11 2020г., потвърден в тази оспорена част с решение № 92/20.01.2022г. на директора на дирекция ОДОП С..

ОСЪЖДА „Д. 1970 Е.,[ЕИК] да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 994 лв. (деветстотин деветдесет и четири лева).

Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

СЪДИЯ: