

РЕШЕНИЕ

№ 6519

гр. София, 09.11.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,
в публично заседание на 11.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **6762** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА №Р-22221920002402-091-001/14.12.2020г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №850/04.06.2021г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя ревизионният акт е издаден при съществено нарушение на процесуалните правила и в противоречие с разпоредбите на материалния закон.

За доставките от [фирма] се прави позоваване на наличието при доставчика на лица на трудови договори, които са достатъчно условие за възможността същият реално да може да осъществи доставката на наем на персонал. Налице са фактури, протоколи за отчитане и приемане на работата и документи за извършено плащане, доставчикът е представил платежни ведомости за заплащане на трудовите възнаграждения към работниците. Към договорите за наем на персонал законодателят не е предвидил форма на действителност, поради което доводите на ревизиращите са неправилни. Налице са достатъчно доказателства за сключването и изпълнението на договорите от доставчика – фактури, отразени в регистъра на доставчика и получателя, приемо –предавателни протоколи и плащания по тях, обектите на които е работено са описани в РА. Доставчикът разполага с персонал, което се доказва с трудови договори.

По фактурите с издател [фирма] разликата е, че освен предоставяне на работна ръка са налице и доставки „реконструкция и доизграждане на вътрешна ВиК мрежа в

[населено място], което е обосновало използването на поддоставчик [фирма], който е отдал под наем необходимата техника и оборудване за осъществяване на доставките. Необоснован е изводът, че не може да се установи за кой обект се отнасят фактурираните услуги, тъй като те са посочени в РД – стр.36-39.

По отношение на Збр. КИ, издадени от [фирма], за които е доначислена лихва се заявява в жалбата, че кредитните известия са отразени в данъчния период, в който са били връчени. Данъчните органи не са доказали, че ревизираното лице е получило въпросните кредитни известия преди момента на отчитането им в дневника за покупки по ЗДДС, подаден през м. 09.2020г. С факта на издаването на КИ не възниква задължение за отразяването им в справката – декларации по ЗДДС, ако не са получени от получателя по доставката.

Относно отказано право на приспадане по фактура от [фирма], която с РА се изисква да бъде анулирана от получателя, тъй като е анулирана от доставчика, се разяснява, че по неизвестни причини доставчикът не е отразил в дневника си за продажби една от всички издадени множество фактури. Той не е издал дори кредитно известие, получателят е нямал доказателства за нейното анулиране от доставчика, очевидно става въпрос за допусната грешка. Липсват доказателства, че доставчикът е върнал плащането по издадената и след това анулирана фактура.

Относно начислена лихва по твърдения за преждевременно ползване на данъчен кредит по фактура от [фирма] също се твърди липса на знание през м. 04.2019г. номерът на фактурата, която ще бъде издадена през м. 05.2019г., както и точният размер на данъчната основа и данъчният кредит по нея., поради което евентуалната забава не се дължи на вина.

Относно твърдяно неотчитане на издадени от [фирма] КИ, както и забавено отчитане на други КИ, също дружеството няма вина, тъй като не може да отчете КИ, които не са му предоставени. Този доставчик е издавал множество фактури, по които е признаван данъчен кредит, ревизиращите дори не твърдят, че платената сума е върната по двете спорни КИ.

Аналогично е положението по начислената лихва във връзка с издадени от [фирма] фактури и кредитни известия. Те са отразени в дневниците по ЗДДС в момента, когато са получени.

Относно начислена лихва и забавено отразяване на КИ, издадени от [фирма] важи вече изложеното.

В съдебно заседание жалбоподателят е редовно призован, не изпраща представител.

Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП се представлява от юрисконсулт, който оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира заплащане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 3619лв.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със ЗВР от 28.04.2020г., издадена от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощен съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директор на ТД на НАП С./, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.02.2019г. до 31.03.2020г.

За резултатите от ревизията на основание чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221920002402-092-001/29.10.2020г., не е подадено

възражение срещу РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221920002402-091 -001/14.12.2020г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С ревизионния акт на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 69 774,15 лв. и лихви в общ размер на 39 207,91 лв.

По данни от РД през ревизирания период основната дейност на [фирма] е строително-монтажни работи и професионално почистване на магазини и офиси.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и 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 от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ от дати 14.05.2020г., 27.08.2020 г. и 17.09.2020 г. От ревизираното лице са представени документи по опис.

Извършени са насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], като резултатите са обективирани в протоколи, подробно описани в РД.

1.Относно фактурираните доставки от [фирма]

Установено е, че [фирма] е издало 3 кредитни известия /КИ/ на [фирма] на 30.03.2020г. с данъчна основа в общ размер на 1 830 000,00 лв. и ДДС 366 000,00 лв.

Ревизираното лице е отразило посочените КИ през м.09.2020г., а не през м.03.2020г., поради което на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закон за лихвите върху данъци такси и други подобни държавни вземания органите по приходите са начислили лихва в общ размер на 18 707,00 лв.

2.Относно фактурираните доставки от [фирма]

При извършената проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е отразило в дневника за покупки за м.05.2019г. фактура №7961/29.05.2019г. на стойност 9 019,20 лв. и ДДС - 1 803,84 лв., като същата фактура е анулирана и не е отразена в дневника за продажби на [фирма]. Във връзка с анулиране на фактурата от [фирма] са представени: копие на фактурата; банково извличение; писмени обяснения, съгласно които [фирма] е издало проформа фактура №269/28.05.2019г. на стойност 10 823,04 лв. Сумата е постъпила по сметката на [фирма] на 29.05.2019г. и дружеството е издало фактура №7961/29.05.2019г. на стойност 9 019,20 лв. и ДДС - 1 803,84, предмет на доставката - арматура. В деня на издаването на фактурата, когато стоката е трябвало да бъде предадена на [фирма], дружеството прави промяна на заявката, която [фирма] не е могло да изпълни чисто технически, предвид което фактурата е анулирана и сумата е възстановена на [фирма]. Приложен е аналитичен регистър на счетоводна сметка 411 за клиент [фирма] за периода 27.12.2018г. до 26.02.2020г, в който е отразено, че фактурата е анулирана.

Във връзка с горното е прието, че ревизираното лице е ползвало неправомерно данъчен кредит в размер на 1 803,84лв. по фактура №7961/29.05.2019г.

3.Относно фактурираните доставки от [фирма]

Установено е, че [фирма] е отразило в дневника за покупки за м.04.2019г. фактура №[ЕГН]/07.05.2019г., издадена от [фирма], както и че същата е включена в дневника за продажби на дружеството за м.05.2019г. Прието е, че [фирма] е ползвало неправомерно данъчен кредит в м.04.2019г. по фактурата, поради което на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ е определена лихва в размер на

89,06 лв. за период от 15.05.2019г. до 15.06.2019г.

4.Относно фактурираните доставки от [фирма]

При извършената проверка в ИС на НАП е установено, че [фирма] не е отразило в дневника за покупки за данъчен период м.08.2019г. КИ №[ЕГН]/16.08.2019г. на стойност - 2 151,88 лв. и ДДС - 430,38 лв. и КИ №[ЕГН]/16.08.2019г. на стойност - 499,65 лв. и ДДС 99,93 лв., издадени от [фирма].

Посочено е, че съгласно разпоредба на чл. 124, ал. 5 от ЗДДС, дерогираща изискванията на чл. 124, ал. 4 от ЗДДС „независимо от ал. 4, регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени“. [фирма] не е отразило получените КИ в дневника за покупките. Не е иницирал и последваща поправка на допуснати грешки в подадени СД вследствие на неотразените документи в отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС съгласно регламентите на чл. 126 от с.з., което бездействие представлява неизпълнение на законово вмененото му задължение по чл. 126, ал. 3, т. 1, респ. ал. 4 от ЗДДС.

Установено е, че [фирма] е издало КИ №[ЕГН]/14.03.2019г. на стойност 2 394,14 лв. и ДДС - 478,83 лв., а [фирма] е отразило в дневника за покупки КИ №[ЕГН]/14.03.2019г. в два периода - частично през м.03.2019г. с ДО 1 038,91 и ДДС 207,78 лв. и частично през м.08.2019г. с ДО 1 355,23 лв. и ДДС 271,05 лв. На основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ е определена лихва в размер на 11,06 лв., за периода от 15.04.2019г. до 15.09.2019г. по КИ №[ЕИК]/14.03.2019г. на стойност- 1 355,23 лв. и ДДС -271,05 лв., което е отразено в дневника за покупки в м.08.2019г., вместо в м.03.2019 г.

5.Относно фактурираните доставки от [фирма]

Представени са писмени обяснения от [фирма], съгласно които, поради не осигуряване на финансови средства от страна на инвеститора, строителните и монтажните работи на обектите по сключените с [фирма] договори не са започнали и за целта са издадени КИ, които не са осчетоводени в м. 12.2019г., а са включени в СД и дневника за покупки в м.03.2020г.

От страна на [фирма] са представени КИ, включени в м.03.2020г., и посочени в таблица на стр. 28 от РД.

Органите по приходите са посочили, че [фирма] е ползвало неправомерно данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], които са издадени без основание и при липса на доставка.

На основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ е определена лихва в общ размер на 10 469,25 лв., по периоди, подробно описани на стр. 29-31 от РД.

6.Относно фактурираните доставки от ревизираното лице към [фирма]

Установено е, че [фирма] е отразило фактура №774/11.09.2019г. частично в два данъчни периода - през м.09.2019г. на стойност 75 000,00 лв. и ДДС 15 000,00 лв. и през м. 10.2019г. на стойност 16 666,67 лв. и ДДС 3 333,33 лв. Посочено е, че за сумата на ДДС в размер на 3 333,33 лв. по фактура №774/11.09.2019г., отразена в дневника за продажби в м. 10.2019 г., на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ е определена лихва в размер на 29,63 лв., за период от 15.10.2019г. до 15.11.2019г.

7.Относно фактурираните доставки от [фирма]

Установено е, че ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 000,00 лв. по 6 фактури с предмет „услуги по протокол“.

От доставчика са представени копия на фактурите, ведно с фискални бонове; амортизационен план за периода 01.01.2019г. - 31.12.2019г.; оборотна ведомост за периода 01.05.2019г. - 31.05.2019г.; платежна ведомост на [фирма]; протоколи за приемане на извършена работа.

Посочено е, че съгласно протокол за приемане на извършена работа от 22.05.2019г., между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/, изпълнителят е осигурил персонал за периода 16.05.2019г. -25.05.2019г. Констатирано е, че протоколът е съставен и извършената работа е приета на 22.05.2019г, т.е. преди периода на извършването ѝ - 16.05.2019г. - 25.05.2019г. Аналогично, протокол за приемане на извършена работа от 26.05.2019г. е съставен и извършената работа е приета преди периода на извършването ѝ - 26.05.2019г. – 31.05.2019г.

Допълнително от [фирма] са представени:

- Договор за наем на пътно — строителни машини и моторни - превозни средства от 01.05.2019г., сключен с [фирма] /наемодател/. Съгласно договора, наемодателят предоставя на наемателя за временно ползване собствените си пътно - строителни машини и моторни - превозни средства както следва: колесен трактор, самосвал, къртач, валяк, багер. Наемодателят предоставя П. и МПС на наемателя срещу наемна цена 120,00 лв. на ден. Приложена е фактура №525 от 31.07.2019г., издадена от [фирма]; главна книга на счетоводна сметка 401 и 602; писмени обяснения за лицата, извършили услугите - Л. М. Ц., Й. К. Ж. и И. С. С..

При извършена справка за актуално състояние на всички действащи трудови договори за периода на издадените фактури от [фирма] е установено, че в дружеството има назначени 5 лица на длъжности „строителен работник“, „строител“ и „организатор офис“.

Органите по приходите са посочили, че от представените протоколи за осигуряване на персонал не може да се установи място/обект, където е извършена услугата - при изпълнителя или при получателя и вида на извършената от лицата дейност. В протоколите не е упоменато за кои обекти са извършвани услугите. Прието е, че представеният договор за наем на пътно - строителни машини и моторни - превозни средства от 01.05.2019г., сключен с [фирма] не може да се отнесе към предмета на услугите.

След анализ на представените документи е формиран извод, че не е възможно 5 лица, назначени на трудов договор в [фирма], да са извършили услугите съгласно изготвените протоколи и издадените фактури, за които [фирма] е ползвало данъчен кредит. Изразходваните човечкочасове на работниците от [фирма] не съответстват на броя на работниците, които са извършили услугите, съгласно протоколи за приемане на извършена работа.

Посочено е, че в случая при извършването на насрещната проверка на [фирма] и към датата на издаване на настоящия ревизионен доклад не са представени изисканите документи, което обстоятелство поставя в невъзможност органът по приходите да изследва реалността на извършените доставки. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 000,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

8.Относно фактурираните доставки от [фирма]

Установено е, че ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 60 440,00 лв. по 40 фактури с предмет „извършени услуги по протокол“.

От доставчика са представени копия на фактурите, ведно с фискални бонове; главна книга за периода 01.05.2019г. - 31.07.2019г.; платежни ведомости за периода 01.05.2019г. - 31.07.2019г.; оборотни ведомости за периода 01.05.2019г. -31 07.2019г.; свидетелство за регистрация на фискално устройство от 11.02.2019г.; протоколи за приемане на извършена работа. Констатирано е, че 6 от тях са съставени и извършената работа е приета преди периода на извършването ѝ. Представени са още оферти и протоколи обр. 19 с възложител [фирма] и изпълнител [фирма]. Изготвено е допълнително ИПДПОЗЛ до [фирма], като от доставчика са представени и следните документи:

- Договор за наем на пътно - строителни машини и моторни - превозни средства от 01.05.2019г., сключен между [фирма] /наемодател/ и [фирма] /наемател/. Съгласно договора, наемодателят предоставя на наемателя за временно ползване собствените си пътно - строителни машини и моторни превозни средства както следва: колесен трактор, самосвал, къртач, валяк, багер. Наемодателят предоставя П. и МПС на наемателя срещу наемна цена 190,00 лв. на ден; фактура №2070/31.07.2019г., издадена от [фирма]; главна книга на счетоводна сметка 401 и 602.

При извършена справка за актуално състояние на всички действащи трудови договори за периода на издадените фактури от [фирма] на [фирма] е установено, че в дружеството има назначени 5 лица, на длъжности „технически ръководител“, „строител“ и „автомонтьор“.

При анализ на дейностите извършени по представените протоколи обр. 19 и протокол за приемане на извършена работа, между [фирма] и [фирма], е достигнато до извода, че не е възможно 5 лица, назначени на трудов договор във [фирма], да извършат посочените услуги.

Посочено е, че от представените протоколи за осигуряване на персонал не може да се установи място/обект, където е извършена услугата - при изпълнителя или при получателя и видът на извършената от лицата дейност. В протоколите за приемане на извършената работа не е упоменато наетият персонал от [фирма] за кои обекти е извършвал услугите.

На следващо място, е изтъкнато, че от [фирма] не са представени следните документи и обяснения: договори във връзка с доставките, приемо - предавателни протоколи за вложените материали; складови разписки, експедиционни бележки; фактури от предходни доставчици или ЕАД за внос или Протоколи по чл. 117 от ЗДДС за В.; документи, удостоверяващи извършен транспорт на материалите фактура, товарителница, пътен лист. Кои са водачите на МПС, извършили транспорта - име, ЕГН; свидетелства за регистрация на транспортните средства, извършили транспорта; лица, извършили товаро - разтоварните работи на материалите, които са вложени; къде са съхранявани материалите от момента на тяхната покупка до влагането им - договори за наем за ползвани търговски обекти, складове и производствени бази, счетоводните операции за осчетоводен платен наем на търговските обекти; ресурсна обезпеченост и др.; лица, извършили услугите; всички факти и обстоятелства, свързани със сключване на сделките, проведени срещи и преговори между страните, обмен на оферти, договор.

Така на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 60 400,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган и при спазване изискванията на ДОПК. РА, РД и ЗВР са подписани с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са представени доказателства. Спазени са административно-производствените правила на ДОПК за извършване на ревизията, правилно е бил приложен и материалният закон – разпоредбите на ЗДДС.

1. Съгласно чл. 115, ал. 1 и ал. 3 от ЗДДС при намаление на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде кредитно известие към фактурата. Според ал. 2, известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по чл. 115, ал. 1 от закона. Издаване на кредитно известие е необходимо при разваляне на доставка или намаляване на данъчната основа на доставката, както и постигане на съгласие между страните по сделката, за да се осъществят правните последици на издаденото кредитно известие.

Съгласно Решение на СЕС по дело C-454/98 S.&C. Ag & Co Kg, когато издателят на фактурата навреме и напълно е отстранил риска от загуба на данъчни приходи, принципът за неутралност на ДДС изисква неправомерно фактурираният данък да може да бъде коригиран, без тази корекция да зависи от условието издателят на фактурата да е действал добросъвестно. Следователно, щом като добросъвестност не се търси при издателя на фактурата, на още по-малко основание следва да се изследва добросъвестен ли е бил получателят по фактурата. Поради това, всички възражения в жалбата, че ревизираното лице няма вина за ненавременното отразяване на кредитните известия в регистрите си по ЗДДС, тъй като те не са му били предоставени в месеца, в който са издавани са ирелевантни. Независимо кога е получил кредитните известия и кога ги е отразил в счетоводството си, получателят по фактурите, ползвал вече данъчен кредит, ще дължи съответните лихви заради закъснялото извършване на корекцията. Неправомерно фактуриран данък върху добавената стойност може да се коригира и по реда на чл. 116 от ЗДДС - чрез анулиране на издадените фактури. Аналогично ще се дължи лихва при извършване на ненавременна корекция (в по-късен данъчен период) чрез анулиране. При извършената проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е отразило в дневника за покупки за м.05.2019г. фактура №7961/29.05.2019г. на стойност 9 019,20 лв. и ДДС - 1 803,84 лв., като същата фактура впоследствие

е анулирана и не е отразена в дневника за продажби на [фирма]. Ревизираното лице е ползвало, поради това неправомерно данъчен кредит в размер на 1 803,84 лв. по фактура №7961/29.05.2019г. Правилно в решението на Директора на Дирекция ОДОП е прието, че кредитните известия и анулираните фактури следва да се преценят с оглед на обстоятелството, отстранен ли е рискът от загуба на данъчни приходи и в съответствие с принципа на неутралност на данъка. Извършената справка от решаващият административен орган в информационната система на НАП - V. е потвърдила, че получателят по доставките - [фирма] е включил издадените от [фирма] КИ в дневника за покупки в м.03.2020г., а не през м. 12.2019г., когато същите са издадени. Аналогично, издадените КИ от [фирма] са включени в дневника за покупки през м.09.2020г., а не през месеца им на издаване - м.03.2020г. Следователно, законосъобразно са начислени лихви за забава за неправомерно ползвано право на приспадане на данъчен кредит във връзка с издадени кредитни известия към фактурите от посочените доставчици за данъчни периоди м. 03.2020г. и м. 09.2020г. Законосъобразно са начислени и лихви за забава, относно фактурираните доставки от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Неправомерно упражненото право на приспадане на данъчен кредит, в случай на издаване на КИ и по-късното счетоводно отразяване на КИ при получателя, обосновава наличието на лихви за забава до момента, когато неправомерно упражненото право е коригирано, съответно КИ е включено в дневника за покупки.

2.Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма].

Изискванията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл.68, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, като първото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС.

Наличието на кумулативните условия за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респ. отсъствието на някоя от хипотезите на чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или липсата на които е свързано с възникване на благоприятни последици за ревизираното лице – възникване на право на приспадане на данъчен кредит по определена фактура и приложимост на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване съобразно разпоредбата на чл.154, ал.1 от ГПК, приложима съгласно § 2 от ДР на ДОПК. Според така цитираната норма всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, което означава, че в тежест на ревизирания субект е да докаже наличието на условията за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, което претендира респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл.70 от ЗДДС, като основният относим факт към приложимостта на посочените разпоредби на ЗДДС е установяване на реално осъществени доставки на стоки и/ или услуги. В този смисъл е трайната практика на Съда на Европейския съюз предвид решението по дело C-152/02, в който С. приема, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит на получателя, следва да е доказано осъществяване на фактурираната доставка и наличие на фактура за нея.

Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (ЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т.53 от Решение на С. (сега ЕС) по дело С-454/98г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от ЕС в решение от 06.12.2012г. по дело С-285/11г. В т.31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: "Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото"; „ Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в последствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо стоките/ услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Според чл. 6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а според чл.9, ал.1 от с.з. доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Услуга според дефиницията на чл.8 ЗДДС е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на доказателства при доставчика. В случая не е установена кадрова обезпеченост на доставчика, освен наличие на подходяща техника и материали. Необходимостта от доказването на кадрова обезпеченост на доставчиците не се изключва от тълкуванията, постановени от ЕС в Решение от 21 юни 2012 година по съединени дела С-80/11 и С-142/11, което не отменя задължението на националния съдия да изследва предпоставките от фактическия състав, чието проявление обуславя възникването и признаването на правото на приспадане на данъчен кредит, включително и реалността на доставките. Това е изрично подчертано в тълкувателно приложимото Решение на ЕС от 31.01.2013 г. по дело С-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по

съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка”.

2.1. Установено е, че ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 000,00 лв. по 6 фактури с предмет „услуги по протокол“ от [фирма]. Освен копия на фактурите са представени протоколи за приемане на извършена работа към фактурите. [фирма] е възложител, а [фирма] е изпълнител, който е осигурил персонал за посочени периоди средно от по десетина дни. Някои работи са приети на дати, преди да са извършени. За периода на издадените от [фирма] фактури е установено, че в дружеството има назначени само 5 лица на длъжности „строителен работник“, „строител“ и „организатор офис“, като се претендира от доставчика, че за посочените периоди, чрез тези лица той е предоставял услуги на получателя [фирма] от порядъка на 1082,00 – 1969,99 човеко/часа. От изложеното, органите по приходите са направили логичен извод, че не е възможно 5 лица, назначени на трудов договор в [фирма] да са извършили услугите съгласно изготвените протоколи и издадените фактури, за които [фирма] е ползвало данъчен кредит. Изразходваните човекочасове на работниците от [фирма] не съответстват на броя на работниците, които са извършили услугите, съгласно протоколи за приемане на извършена работа. Правилно и законосъобразно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 000,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

2.2. Установено е, че ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 60 440,00 лв. по 40 фактури с предмет „извършени услуги по протокол“, издадени от [фирма]. От доставчика са представени копия на фактурите, ведно с фискални бонове; главна книга за периода 01.05.2019г. - 31.07.2019г.; платежни ведомости за периода 01.05.2019г. - 31.07.2019г.; оборотни ведомости за периода 01.05.2019г.-31.07.2019г.; свидетелство за регистрация на фискално устройство от 11.02.2019г.; протоколи за приемане на извършена работа. Представени са още оферти и протоколи обр. 19 с възложител [фирма] и изпълнител [фирма], Договор за наем на пътно - строителни машини и моторни - превозни средства от 01.05.2019г., сключен между [фирма] /наемодател/ и [фирма] /наемател/. Съгласно договора, наемодателят предоставя на наемателя за временно ползване собствените си пътно - строителни машини и моторни превозни средства както следва: колесен трактор, самосвал, къртач, валяк, багер. Наемодателят предоставя П. и МПС на наемателя срещу наемна цена 190,00 лв. на ден; фактура №2070/31.07.2019г., издадена от [фирма]; главна книга на счетоводна сметка 401 и 602 Представените от доставчика доказателства са в Приложение №3 към административната преписка, а в протокола за извършена насрещна проверка от 21.10.2020г. са описани подробно фактурите и съдържанието на протоколите за приемане на извършена работа.

Прави впечатление, че протоколите са от близки и дори последователни дати: 01.06.2019г.; 02.06.2019г.; 05.06.2019г.; 06.06.2019г.; 07.06.2019г.; 08.06.2019г. и т.н. и със всеки един протокол се отчита приемане на извършена работа за период от по пет дни (средно) с възложител [фирма] и изпълнител [фирма], като работата всеки път представлява 1600 до 1640 човеко/часа по 5,00лв. ед.

цена. Шест от протоколите са съставени и извършената е приета преди периода на извършването ѝ, според посочените дати. За периода на издадените фактури от [фирма] обаче, в дружеството, съгласно регистрираните трудови договори има назначени 5 лица на длъжности „технически ръководител“, „строител“ и „автомонтьор“. При тези данни, правилен е според съда изводът на органите по приходите, че наличните петима работници не са могли обективно да престират многократно (протоколите от този вид са общо 10 броя) труд от 1600 човеко/часа в рамките на посочения в протоколите срок от около пет дни, поради което както протоколите, така и издадените фактури не отразяват реално осъществени доставки на услуги. По аналогичен начин се стига до извода, че не е възможно 5 лица, назначени на трудов договор във [фирма], да извършат посочените услуги СМР, за които са представени около 30 броя протоколи обр. 19. Това не означава, че подобни СМР изобщо не са били извършени, но обосновава категоричен извод, че не са извършени от лицето и по начина, по който са удостоверени в издадените фактури. Видно от представените протоколи обр.19, освен строителни услуги има и протоколирана доставка на материали - доставка и обратна засипка на основна траншея и превключвания с несортиран минерален материал, доставка и полагане на тръби и т. н. От счетоводните документи на доставчика не са установени покупки на такива количества материали, липсва информация за чия сметка и от кого са доставени.

Тъй като не се установява реалността на доставката по смисъла на чл.9 от ЗДДС, такава, каквато е удостоверена от издателя на фактурите, то правилно и законосъобразно на основание чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС на ревизираното лице не е признато правото на данъчен кредит.

Предвид изложеното, жалбата е неоснователна по отношение на всички доставчици направени с нея възражения. Следва на ответника да се присъди поисканото юрисконсултско възнаграждение, определено по реда на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения във вр. с чл. 161, ал.3 ДОПК в размер на 3619/ три хиляди шестстотин и деветнадесет/ лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК АССГ, Трето отделение, 11 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу РА №Р-22221920002402-091-001/14.12.2020г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №850/04.06.2021г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 69 774,15 лв. и лихви в общ размер на 39 207,91 лв.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на „Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 3619/ три хиляди шестстотин и деветнадесет/ лева.

Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: