

РЕШЕНИЕ

№ 8396

гр. София, 30.12.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 30.09.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **6281** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс (ДОПК). Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], ж.к. Х. Д. [жилищен адрес] вх. "в", ет.1, ап.43, представлявано от И. Г. - управител, със съдебен адрес за размяна на книжа [населено място], 1301, р-н Т., [улица], ет.4, офис 14, адрес на упълномощения адвокат К. Д. от САК, против Ревизионен акт № Р-22220618002349-091-001/08.10.2018г, издаден от органи по приходите при ТД на НАП- С.: от Фиданка Й. като орган, възложил ревизията и Г. П., като ръководител на ревизията. РА се оспорва в частта, в която е потвърден с Решение № 473/19.03.2019г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление С. на Националната агенция за приходите, а именно: за извършена корекция на декларирания резултат за данъчен период м. декември 2017г. и установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 38 459,39лв. и лихви 2 966,90 лв. на основание непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 40 000лв. за доставка, документирана с фактура № 31/29.12.2017г., издадена от [фирма] с предмет, формулиран буквално така „услуга със строителна механизация“, с данъчна основа 200 000лв. и ДДС 40 000лв.

С жалбата се иска отмяната на РА, пред съда дружеството е представлявано от адв. Д., която поддържа жалбата изцяло – в ход по същество и в писмена защита. Жалбоподателят претендира, че с оглед разпределянето на доказателствената тежест в

процеса, е доказал наличието както на материалноправните, така и на формалните предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит по процесната фактура, като се позовава на писмени доказателства, представени в хода на ревизионното производство, а именно:

1) договор от 23.08.2017 г., подписан между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител с предмет изпълнение на СМР на следните обекти: футболно игрище и фитнес площадка в [жк], фитнес площадка в [жк], фитнес площадка в [населено място], изграждане на отвеждаща канализационна система за дъждовни води от закрит тип, на трасе на открит коригиран канал на [улица] в [населено място] . фитнес площадка в кв. Б.

2) Приемо предавателен протокол от 29.12.2017г. за приемане на изпълнението на работата по договора

3) извършената работа била фактурирана с спорната по делото фактура № 39/29.12.2017г., за която освен това се претендира, че е включена в съответните дневници на двете дружества по чл.124 ЗДДС.

4) реално плащане на цената за извършените услуги

5) с реалното извършване на услугите, и използването им за облагаеми сделки на жалбоподателя, които били предадени на Столична община въз основа на сключени между тях договори.

Оспорва се приетото в РА, че е налице относителна симулация, т.е. и [фирма] не е действителният доставчик на фактурираните услуги и ревизираното лице не е било възможно да не знае това, поради което е и отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Претендира се, че в конкретния случай доставките с предмет СМР били изпълнени на валидно правно основание - договора от 23.08.2017г. и резултата от тях е предаден от жалбоподателя на негов контрагент - Столична община, неотнормими били изводите, че този договор бил сключен преди договора на жалбоподателя със Столична община, Район К., както и че актовете обр. 19 между [фирма] и жалбоподателя са съставени след датата на съставяне на актовете между жалбоподателя и Столична община, Район К. като претендира, че в този смисъл е наложена практика в строителния бранш при превъзлагане на поръчки на подизпълнител. Органите не оспорвали, че уговорените работи били действително осъществени, при който правен резултат било без значение наличието или липсата на доказателства за наети работници и плащания във връзка с тях, позовава се на съдебна практика вр. решението на Съда на ЕС по дело С-80/11 и С-142/11, по С-324/11, на национална съдебна практика - решението по адм.д. 11 266/2013г. на ВАС. Тъй като от представените доказателства следвало, че сделката била изпълнена на възмездно основание, извършеното плащане по сметка с титуляр различен от прекия доставчик - [фирма], за която се претендира, че била изрично посочена от "Профи сист" Плащането на цената по сделката било пряко и сигурно доказателство за тяхната реалност, в която връзка се позовава на Решение № 16572/11.12.2013г. по адм.д. 11266/2013г. на ВАС.

Освен изложеното, от страна на жалбоподателя се претендира, че издадената фактура съответства на изискванията по чл.114 ЗДДС, и в която данъкът бил посочен на отделен ред, и която фактура следвало да се разглежда в контекста на Тълкувателно решение № 5/2004г. на ОС на ВАС, на отразяването на получените доставки в счетоводството на жалбоподателя, при спазването на Закона за счетоводството, както и на включването на фактурата от доставчика в отчетния му регистър по чл.124, ал.1,

т.2 ЗДДС, като посочената във фактурата стойност участвала във формирането на резултата от съответния данъчен период.

От събраните по делото доказателства не се установявало твърдението на органите по приходите за относителна симулация на сделката, извършена данъчна измама, липсвали доказателства, че дружеството -жалбоподател е осъществило, или е договорило и заплатило на друго лице изпълнението на посочените в акт обр. 19 услуги. Органите по приходите не били изтъкнали и нито една обективна предпоставка както в РД, така и в РА, обосноваваща евентуалната теза, че сделката е част от извършена от доставчика данъчна измама.

От страна на жалбоподателя не е направено искане за присъждане на разноски - нито с жалбата, нито в ход по същество.

Ответникът, директорът на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика при ЦУ на НАП - С., чрез процесуален представител юрк. З., оспорва жалбата, като в ход по същество и в подробна писмена защита, в която по същество поддържа основанията и доводите, възприети в решението на ответника, претендира неоснователност на жалбата и иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ. Счита, че по делото е доказано и не е оборен извода на ревизиращия екип за липсата на доставка по чл.9 вр. чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС по спорната фактура, налице били положителни обективни данни за данъчна измама, поради упражнено право на данъчен кредит по "нередовна фактура" с което жалбоподателят се е стремил към облагодетелстване - като под посоченото понятие нередовна фактура, синоним на фиктивна фактура или фактура с невярно съдържание се счита такъв документ, който не отразявал верни обстоятелства. Счита, че под обективни данни, които се имат предвид по т.2 от диспозитива на решението по преюдициалното дело С-18/13 на С. са именно тези, които показвали невярност на отразеното във фактурата по отношение на действителния доставчик и невярност по отношение на документираното данъчно събитие, невярност по отношение на стойността на доставката. Никъде в самото решение не било указано, изрично, че тези обективни факти са само положителни факти. Счита изводите на органите по приходите за обосновани от събраните в хода на ревизионното производство доказателства, в това число противоречия и несъответствие във връзка с плащането по сметка с титуляр друго лице, различно от прекия доставчик, констатираното очевидно несъответствие на подписа на представляващия дружеството доставчик, представен в Търговския регистър, липсата на работници и фактическа възможност от страна на прекия доставчик да изпълни услуги с предмет СМР, оспорено е и твърдението на жалбоподателя, че е установено водено редовно счетоводство. Освен горното е изложено и че спорната фактура не съдържа в пълнота обективни факти, позволяващи да се установи изпълнението, позовава се на чл.7, ал.3 от Закона за счетоводството (ЗСч). Изтъква и като аргумент регистрацията и дерегистрацията на доставчика и пренасочването на плащания към трето лице за които липсвали каквито и да са доказателства и обяснения. Счита, че доколкото правото на данъчен кредит се претендира по фактура, издадено от конкретно лице, от значение за доказването на реалността на доставката е обстоятелството, дали именно това лице е могло да извърши доставката, за което в конкретния случай липсвали каквито и да са доказателства. Позовава се на съдебната практика, обективирана в решение № 11020/13.08.2012г. на ВАС, решенията на С. по делата С1642/11 и С-643/11, както и по С 342/87 и С-454/98 -т.53 относно правото на

приспадане, както и, че същото не се прилага по отношение на данъци, коти оса дължими единствено, защото са посочени във фактурата.

Ответникът чрез юрк. З. в ход по същество претендира юрисконсултско възнаграждение, което уточнява в писмената защита - да бъде присъдено на основание чл.161, ал.1 изр. 3 ДОПК в размер, определен съгласно чл.8 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, не са ангажирани допълнителни доказателства то страните, като съдът с определение по делото от 11.07.2019г. изрично е указал разпределението на доказателствената тежест, в това число по приетото от органите по приходите за данъчна измама.

Административен съд С.-град, Първо отделение, 12 състав, като взе предвид доводите и възраженията на страните, обсъди доказателствата по делото, извърши дължимата служебна преценка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на жалбата:

Решението на директора е връчено на дата 25.03.2019г., а жалбата до съда е от дата 08.04.2019г., с оглед на което е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, а предвид обхвата на оспорването и постановеното с Решение № 473/19.03.2019г. на директора, жалбата е допустима и по чл.156, ал.2 ДОПК.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на процесуалните правила и изискванията за съдържание и форма на актовете

Процесното ревизионно производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220618002349-020-001/ 20.04.2018г., издадена от Фиданка Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., изменена със ЗВР №Р-22220618002349-020-002/22.06.2018г., издадена от Т. Н. а длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. в качеството на заместник на титуляра по възлагането на ревизията по Заповед № РД -84.2200-702/15.06.2017г. на директора на ТД на НАП - С., представена на лист 24 от делото.

За компетентността на органите, издали ЗВР, е представена Заповед РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП, с която на същите са възложени функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, считано от 01.06.2017г., въз основа на която съдът приема, че ЗВР е издадена от компетентен орган.

Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на „Б.“ Е. за определяне задълженията му по ЗДДС за данъчни периоди 01.12.2016г.-31.12.2017г.

За установеното в хода на ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220618002349-092-001/14.08.2018г. от посочените в ЗВР органи по приходите - Г. П. - ръководител на ревизията и Р. М., и подписан с електронен подпис. Срещу РД е подадено възражение по чл.117, ал.5 от ДОПК от дата 29.08.2018г. в което във връзка с доставката по спорната фактура от „Профи С.“ Е., са изложени само правни съображения.

При спазване на срока по чл.119, ал.1 ДОПК, въз основа на уведомление за издаден

РД, е издаден и процесния РА № Р-22220618002349-091-001/08.10.2018г., в мотивите на който е разгледано и възражението срещу РД, но прието за неоснователно.

РА е издаден от Фиданка Й. като орган, възложил ревизията и Г. А. - ръководител на ревизията. С РА са възприети предложенията за установяване на задължения, направени с РД, като констатациите на доклада са потвърдени изцяло.

Предвид конкретните обстоятелства по делото - датата на образуване на ревизионното производство, съпадаща с дата на първата ЗВР и ревизираните периоди, то към тази дата не са изтекли сроковете по чл.109, ал.1 ДОПК и процесният РА е издаден в рамките на допустимо ревизионно производство.

РА, РД и ЗВР са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис, за което са представени доказателства –разпечатки на хартиен носител за проверка на електронните подписи – л.48-50, въз основа на които и останалите доказателства по делото съдът приема, че тези актове са издадени от компетентни органи. При издаването на същите актове е спазена и изискващата се писмена форма и съдържание, предвидени съответно за ЗВР по чл.113, ал.2 ДОПК, за РД по чл.117, ал.2 ДОПК и за РА – по чл.120, ал.2 ДОПК, в това число, в мотивите на РА е посочено, че се потвърждават мотивите на РД и съставляват неразделна част от РА.

По спазването на сроковете по чл.114 ДОПК, съдът намира, че не са допуснати нарушения, доколкото първоначално е определен срок на ревизията на три месеца от връчването на първата ЗВР, впоследствие продължен до 24.07.2018г. (л.28-31 от делото).

В хода на процесното ревизионно производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способности. Съдът констатира, че в хода на ревизионното производство на ревизираното лице са връчвани актовете на органите по приходите – двете ЗВР, РД и РА, както и искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ като жалбоподателят е имал възможността да се запознае с тях, да представи доказателства и съответно да подаде жалба. По връчените искания от страна на жалбоподателя са предоставени на ревизията писмени доказателства и писмени обяснения от 09.07.2018г. - л. 73 и сл. от делото и от 11.05.2018г. - л. 104 и сл. от делото.

На прекия доставчик по спорната фактура - "Профи С." Е. е извършена насрещна проверка, за което е съставен протокол. от 23.05.2018г., в който е обективизирано установеното при проверката. За целите на проверката на доставчика също е изготвено ИПДПОЗЛ, но при посещение на адреса по чл.8 ДОПК - гр. С. , ул. Л. К. 10, не е открит представител на дружеството и искането не е връчено. По отношение на декларирания адрес за кореспонденция е установено - писмо на Столична община от 02.02.2018г. че адресът - гр. С., ж.к. Разсадника, ул. Родопско изворче № 12, не съществува и попълненото известие за доставка на пощенска пратка от 13.08.2018г. е с отбелязване несъществуващ адрес, като е отбелязано, че в района има адрес Самодивско изворче. При справка в Търговския регистър е установено, че за доставчика няма вписана промяна на адреса по седалището и управлението му -от дата 14.08.2017г. По делото няма данни за връчване на ИПДПОЗЛ,

въпреки това, и както е обсъдено от органите по приходите в актовете им, с придружително писмо от 17.07.2018г. доставчикът "Профи С." Е. е представил писмени доказателства, приложени на л. 91 и следващите от делото и в отговор на ИПДПОЗЛ от 20.04.2018г.

Предвид на всичко изложено, съдът не констатира основание, касаещо най-тежкия порок на процесния РА - нищожност или недопустимост на ревизионното производство на основания, за които съдът следи служебно.

По фактите, относими към материалната законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Установено е при ревизията, че [фирма] през ревизираните периоди е осъществявало икономическа дейност, свързана със строително-ремонтни и монтажни работи, консултантски услуги и изграждане на паркова среда и детски площадки, с персонал 5 назначени лица по трудов договор, на длъжности- работници строителство и касиер.

Също е установено, че жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 40 000,00 лв. по фактура №31/29.12.2017г., издадена от „Профи С.“ Е. с предмет на доставката "услуга със строителна механизация", с данъчна основа 200 000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 40 000,00 лв.

За доставчика е направена справка в информационната система на НАП като е установено е, че за периодите от 01.09.2017 г. до 31.12.2017 г. дружеството е подало уведомления за трудови договори, сключени на 31.10.2017 г. с две лица, на длъжност „обслужващ бензиностанция газостанция" и декларирана дейност с код Н. 4730 - Търговия на дребно с автомобилни горива и смазочни материали. Установено е, че от Доставчикът не е подавал Справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за 2017 г. за изплатени суми на лица по извънтрудови правоотношения. За 2017г. доставчикът няма подадени Годишен финансов отчет и годишна данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане. Съгласно справка за превозни средства - по данни от КАТ, дружеството няма декларирани транспортни средства за процесния период. От прекия доставчик не са приложени документи за подизпълнители и доставчици.

По връченото на доставчика ИПДПОЗЛ към придружително писмо с вх. №53-00-2024/17.07.2017 г. от доставчика са депозирани документи по опис: **договор 23.08.2017 г. за СМР**; Протокол от 29.12.2017 г. за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР и услуги - Акт обр. 19/; оферта на доставчика за направа на изкопи, извозване на земни маси и отпадъци от обекти на възложителя; фактура №31/29.12.2017 г., дневник за продажбите и СД по ЗДДС за м. 12.2017 г.; копие на платежни документи и хронология на сметка 411. При справка в Търговския регистър (ТР) за образец от подпис на управителя С. П., органите по приходите са достигнали до извод за видимо несъответствие между подписа в публикуваните документи в ТР и този, положен в представените пред органите на НАП документи, поради

което е прието още в мотивите на РД, че представените заверени копия на документи не са подписани от представляващия [фирма]. Този извод е повторен и в мотивите на решението на ответника, но както се посочи по-горе, с възражението срещу РД са направени само възражения от правно естество, въпреки указаната доказателствена тежест на жалбоподателя от съда, по този въпрос не са ангажирани доказателства. Предвид установеното при проверките в базите данни и непредставянето на документи за друго, от органите по приходите и ответника е формиран извод, че не са налице данни за притежавани дълготрайни материални активи, необходим персонал и резултати от търговска дейност, относими към доставката по спорната фактура.

От страна на жалбоподателя в хода на ревизията са представени:

1) **Договор за СМР, сключен на 05.06.2017 г.** (л.74 от делото) между жалбоподателя като възложител и [фирма] като изпълнител с предмет на договора е извършването на СМР на следните 5 обекти на възложителя: футболно игрище и фитнес площадка в [жк]; фитнес площадка в [жк]; фитнес площадка в [населено място]; изграждане на отвеждаща канализационна система за дъждовни води закрит тип на трасе на открит коригиран канал на ул. „3-ти март“, [населено място] и фитнес площадка в [жк]. Идентичен договор по съдържание, с изключение на датата на сключването му, е представен и от името на доставчика. Съгласно договора, обема на договорените работи, като количество, вид и единични цени е съгласно оферта на изпълнителя, неразделна част от договора, а изпълнителят следва да извърши СМР на свой риск, със свои сили, материали, инструменти, машини и работна ръка, като задължение на изпълнителя е да осигури материали, отговарящи по вид, качество и количество на действащите в страната стандарти. Срокът за изпълнение е до 31.12.2017 г. при цена общо в размер **до 247 920,00 лв.**, като окончателният размер на възнаграждението ще се определи в зависимост от действително извършените СМР и договорените между страните единични цени съгласно офертата. Офертата на доставчика е за изкопи, извозване на земни маси и отпадъци в 14 позиции, общо на стойност 206 600,00 лв. и ДДС 41 320,00 лв., не се изисква аванс, а разплащаното е до 31.12.2018 г.

2) За изпълнението на договора е представен протокол Акт обр. 19 от 29.12.2017 г., оформен като подписан от представители на двете страни. В протокола се съдържат идентични 14 позиции на видове СМР, както в офертата към договора, като се различават количествата, В протокола се съдържа мярка, количество, ед цена и стойност на всяка позиция - на стойност общо 200 000,00 лв. и ДДС 40 000,00 лв. По отношение на представените от жалбоподателя доказателства ревизиращите отново са формирали извод за съществено различие в подписа на представляващия доставчика - изпълнител по договора за СМР, с този в ТР.

3) Представено е копие на спорната фактура №31/29.12.2017 г.

4) Доказателства за извършено плащане на сумата по фактурата по сметка с титуляр, различен от доставчика по спорната фактура - Х. П. Г. Е. - л. 95, 96 от делото, общо четири платежни нареждания от дати 12.01.2018г., 15.01.2018г., 16.01.2018г. и 18.01.2018г. съответно три от тях за суми от по 50 х. лв. аванс и окончателно 90 х.лв., общо 240 х.лв.

6) Жалбоподателят е представил договори със Столична община, Район К., по силата на които му е възложено изпълнението на СМР в същите 5 строителни обекти, посочени в договора му с [фирма]. Към всеки от договорите с общината са приложени протоколи Акт обр. 19 и издадени фактури за авансово и окончателно плащане.

7) От управителя на дружеството-жалбоподател - И. Г. са дадени писмени обяснения. Според обясненията договорът с [фирма] бил сключен между управителите на двете дружества и след като управителят на [фирма] се е свързал с управителя на дружеството-жалбоподател с предложение за съвместна работа и добри условия, в т. ч. договор за услуги с отложено и разсрочено плащане, което било причината да бъде избрано за изпълнител "по договора".

8) Според обясненията, спорната фактура била предадена от управителя на М. К. - лице, извършващо счетоводното отчитане на документите на жалбоподателя.

При анализ на представените от жалбоподателя и доставчика писмени доказателства, изводите са следните:

1) Органите по приходите и двата случая са формирали извод за съществено различие в подписа на представляващия доставчика - изпълнител по договора за СМР, с този в ТР и в представените от жалбоподателя документи. Видно от справка и от съда в ТР, различието се потвърждава. както се посочи, въпреки указаната на жалбоподателя доказателствена тежест, доказателства по този въпрос не се ангажираха.

2) Налице е разлика в датите на договорите, представени от жалбоподателя и от страна на доставчика [фирма]. Така жалбоподателят е представил договор с дата 05.06.2017г., вписана ръкописно - лист 74 от делото, а доставчикът е представил договор с идентично съдържание но от дата 23.08.2017г., вписана печатно - лист 97 от делото.

3) Съобразно представените документи от жалбоподателя, то последният е сключил договорите със Столична община, Район К. след дата на договора, с който жалбоподателят възлага изпълнение на СМР на прекия си доставчик [фирма] – като подизпълнител за същите строителни обекти. Така договорите между жалбоподателя и Столична община, район К. са от дати 31.07.2017г. за фитнес площадка на открито [населено място], договор от 15.09.2017г. изграждане на отвеждаща канализационна система за дъждовни води закрит тип на траса на открит коригиран канал на ул. 3-ти март [населено място], райно К.; договор от 13.10.2017г. с предмет парк за спорт и рекреация в кв. К.; от 16.10.2017г. - за изграждане на фитнес площадка на открито в [населено място]; от 17.11.2017г. за изграждане на фитнес площадка на открито кв. Б.. Както се констатира от съда, жалбоподателят е представил екземпляр на договора си с [фирма], но сключен на дата **05.06.2017г. - л. 74 от делото.**

4) Протоколите обр. 19, с които жалбоподателят е предал изпълнението по договорите на Столична община, район К., са подписани на дати, предхождащи протокола обр.19, подписан между жалбоподателя и [фирма], или след като СМР са актувани и приети от основния възложител — общината, видно от датите на същите, констатирано от органите по приходите

още в РД, и по което обстоятелство не се спори от жалбоподателя, а както се изложи по-горе, обяснява посоченото със практика в строителния бранш с оглед евентуални забележки от страна на възложителя - общината, клиент на жалбоподателя.

5) По отношение на представените доказателства за плащане по спорната фактура се установява, според писмените обяснения, че плащаният аса извършени от управителя на дружеството-жалбоподател с електронен подпис, като в платежните нареждания - от три дати през януари 2018г., изрично е вписан получател "Х. П. груп Е., а основанието за плащане освен частично плащане пи окончателно плащане, идентично по всички платежни нареждания е посочено следното: **"по фактура 0..031/29.12.2017г. съгласно договор от м. 11.2017г."** Съдът констатира, че договор от такава дата между жалбоподателя и [фирма] и относим към спорната фактура по делото, **не е представян по делото нито от жалбоподателя нито от доставчика.** Следователно, макар и номерата на фактурата и общата стойност да съвпадат, предвид изричното основание за плащане освен номера на фактурата - по договор, какъвто не е представен по делото, не може да се приеме, че е доказано плащане от жалбоподателя към [фирма] във връзка със спорната по делото фактура.

6) Предвид данните по делото за доставчика, в това число относно адресите, наред със съществените различия в подписите на управителя на дружеството -доставчик, както и обстоятелството, че ИПДПОЗЛ не е могло да бъде връчено от органите по приходите на доставчика, но са представени писмени доказателства, както и разликата в датите на представените от името на жалбоподателя и от името на доставчика договори с идентично съдържание - от 05.06.2017г. и от 23.11.2017г., обуславя извода, че документите за договорености между страните и изпълнението им не следва да бъдат ценени, в това число дори и като доказателство относно авторството на подписалото ги лице за доставчика. Допълнителен аргумент за това е и недоказаното плащане във връзка с тези договорености, поради което аргументите на жалбоподателя за доказано реално изпълнение на договора между жалбоподателя и [фирма] във връзка със спорната фактура поради извършено плащане, са необосновани и не съответни на доказателствата.

7) Предвид различието в датите на представените договори от страна на жалбоподателя и от името на доставчика, и констатираното за датите на договорите между жалбоподателя и Столична община, Район К., то не може да се направи извод, че действително между страните по спорната фактура е съществувало съглашение, по силата на което [фирма] е подизпълнител на жалбоподателя във връзка с възложените му СМР от страна на общината. Най-малкото, жалбоподателят не е могъл да възложи СМР на под изпълнител без самият той да има качеството на изпълнител по отношение на СМР на общински обекти, т.е. без да е сключил договорите със общината за същите обекти. Разминаването в датите на договорите в екземпляра, представен от жалбоподателя, най-малкото означава, че договореностите между последния и и [фирма] по отношение на СМР на обекти от общинската инфраструктура, са без реален предмет, доколкото жалбоподателят най-малкото не е могъл да изпълни задълженията си – да предостави най-малкото достъп до общинския

обект без да има качеството на изпълнител за всеки от обектите.

8)Обстоятелства за действителното осъществяване на услуги с предмет „строителна механизация“ – общо понятие, относими към спорната фактура и от доставчика [фирма], предвид дискредитирането на протокола обр.19 като документ, подписан от името на управителя на дружеството-доставчик, няма по делото. Най-малкото, както се обсъди по-горе за клаузите на договора, жалбоподателят не е упълномощавал лице за осъществяването на дейността, а няма данни за осъществен контрол от негова страна относно качество на СМР, влаганите материали и т.н. с оглед гарантиране на изпълнението на поетите задължения като изпълнител по договорите му със Столична община, Район К., за същите обекти.

От тези обстоятелства следва извод, че спорната по делото фактура не съответства на действително съглашение между страните с предмет услуги със строителна механизация.

По въпроса дали въз основа на спорната фактура е допустимо да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит - фактура № 0..031829.12.2017г., издадена от [фирма],съдът съобрази следното:

На първо място, не се изисква фактурата, въз основа на която е допустимо да бъде упражнено правото на приспадане на данъка, да бъде подписан документ. От вписания предмет в същата "услуга със строителна механизация", с мярка "бр." и количество "1", цена 200 000,00 и толкова в графата за сума, с посочен ДДС на отделен ред - 40 000,00лв., не може да се направи извод, че съответства на изискванията по чл.114 ДДС и съставлява документ, въз основа на който е допустимо да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит.

Съдът цени процесната фактура като частен документ по смисъла на чл.180, ал. 1 от ГПК, без достоверна дата и необвързващи съда относно съдържанието – т.е. без материална доказателствена сила.Фактурата не доказва сама по себе си реално извършена доставка, т.е. извършването на услугите и прехвърлянето на правото на собственост. Независимо от това, съгласно чл. 203 от Директива 2006/112, ДДС се дължи от всяко лице, което начисли данъка във фактура, независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка – така Решение от 18 юни 2009 г. по дело S., C-566/07, точка 26. Тази разпоредба цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи. Поради това жалбоподателят дължи данъка само защото е начислен по процесните фактури, на основание чл. 86 ЗДДС. За такъв данък обаче не се прилага правото на приспадане на данъка, както е прието в мотивите на решението на ответника по делото, обсъдено по-горе.

Едно от изискванията за да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит от получателя по облагаема доставка, и което жалбоподателят претендира, че е изпълнено, е лицето да притежава данъчен документ по чл.71, т. 1 от ЗДДС. Доставчикът следва да издаде фактура, която за да бъде основание за приспадането на данъка, съгласно чл.71, т.1 от ЗДДС, следва да отговаря на минималните нормативно установени изисквания за съдържанието ѝ, необходимо за целите на приспадането и за осъществяване на контрола от органите по приходите - изискванията на чл.114 от ЗДС и чл.226 от Директивата за ДДС, както и на изискванията на

Закона за счетоводството.

Съгласно член 178, буква а) от Директива та за ДДС, упражняването на правото на приспадане по член 168, буква а) от тази директива, е обусловено от притежаването на фактура. Съгласно член 220, точка 1 от същата директива, фактура се издава за всяка доставка на стоки или услуги, която данъчнозадължено лице е извършило за друго данъчнозадължено лице. Също в член 226 от Директивата се уточнява, че доколкото не е предвидено друго в специалните разпоредби, за целите на ДДС само посочените в този член данни задължително трябва да са посочени във фактурите, издадени в съответствие с член 220 от същата директива. Държавите членки не следва да въвеждат условия за упражняването на правото на приспадане на ДДС, които не са изрично предвидени в разпоредбите на Директива 2006/112. Това следва от член 273 от тази директива, който предвижда, че държавите членки могат да наложат задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на данъчното облагане, но тази възможност не може да се използва, за да се налагат допълнителни задължения при фактурирането спрямо предвидените в частност в член 226 от посочената директива изисквания.

Въз основа на изложените правни съображения, съдът от своя страна следва да установи:

На първо място, дали са налице формалните изисквания за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, тъй като дори и всички други да са изпълнени, правото не може да бъде упражнено. Това следва и от цитираното решение по дело С – 271/12, в което Съдът на ЕС изрично е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им.

Второ, съдът следва да установи дали са изпълнени материално правните изисквания за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, след които дали процесните фактури обективират данъчно събитие за доставка на услуги, които са действително осъществени, доколкото не е спорно по делото, че формално доставчиците по фактурите са данъчнозадължени лица, както и, че услуги от вида на процесните, по принцип са свързани с икономическата дейност на жалбоподателя.

Формалните предпоставки за упражняването на правото на приспадане както по Директива 2006/112 така и по националното право - чл.71,т.1 ЗДДС, са свързани с изискването данъчно задълженото лице да притежава фактура или друг приравнен на нея данъчен документ според последната разпоредба, отговарящ на определени изисквания за съдържание, въз основа на който изрично е предвидено, че правото на приспадане може да бъде упражнено. В казуса по делото се касае единствено за фактури като данъчни документи. Член 114, ал.1, т.9 от ЗДДС изисква фактурата да съдържа „количеството и вида на стоката, вида на услугата“, а чл. 226, т. 6 от Директива 2006/112 изисква фактурата да съдържа „количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги“.

Съдът на ЕС е дал тълкуване на последната разпоредба относно формалното съдържание на фактурите, а именно:

А) По т.1 от диспозитива на Решението от 08 май 2013г. по дело С – 271/12, Р. Т., Съдът на ЕС е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им.

Б) По т.30 от решението по делото A. Colle на Съда на ЕС (Решение от 27 септември 2007г., дело С-146/05), е прието, че сделките трябва да бъдат облагани като се вземат предвид обективните им характеристики, а по т. 31 - че принципът на данъчен неутралитет изисква да се признае освобождаването от ДДС, ако са изпълнени основните изисквания, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания, (...). *Би било различно само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство,, че са изпълнени основните изисквания."*

В) Следва да бъде съобразено и правното положение, изведено в решението по т.63 от делото E. (EU:C:2008:267), според която принципът на данъчен неутралитет налага правото на приспадане на ДДС по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания. В т. 64 от същото решение Съдът е приел, че щом разполага с необходимата информация за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите доставки е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право. Посоченото правно положение е изведено в контекста на самоначисляване на данъка, но съставлява принципно положение по прилагането на общата система за ДДС, потвърдено многократно в последващата съдебна практика, в това число в т.62 от решението по делото E. – В. Т., EU:C:2012:458.

Следва също да се посочи, че към казуса по делото е неотнормимо даденото тълкуване от Съда на ЕС в решение „А. Л. И. К.“ О., С-463/14, т.39, според която: „Обстоятелството, че услугите не са нито предварително определени, нито индивидуализирани, и че възнаграждението се плаща под формата на обща сума, не може да засегне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация, чийто размер е определен предварително и според добре установени критерии.“ Посоченото правно положение е изведено в контекста на доставка на облагаеми услуги, за която доставка се плаща обща сума независимо от броя на извършените услуги. За този вид услуги е характерна постоянната готовност на доставчика при необходимост да ги предостави, какъвто характер имат абонаментните договори.

Съдът формира извод, че процесната фактура не съставлява данъчен документ по смисъла на чл.71, ал.1 вр. чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Не е изпълнено изискването по чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС фактурата да съдържа

количествено стойностни параметри на услугата. Както се посочи по-горе, съдържанието на фактурата е общо, не съдържа количествени параметри, нито конкретни обстоятелства, които да позволяват установяване и проверка на факти от обективната действителност, свързани с предмета на фактурата. Видно също от предмета на фактурата, същата не препраща към конкретен договор или конкретен протокол за приемане на СМР, в който са конкретизирани видовете СМР, които могат да се отнесат към общото обозначение "услуги със строителна механизация". Само въз основа на сумата по фактурата не може да се приеме относимост на представения протокол обр.19, за който както се обоснова, не може да се приеме, че е подписан от представляващ дружеството-доставчик, нито може да се приеме, че са налице многобройни други доказателства, които заместват непълнотата на данни за стопанската операция по фактурата. Видно е от установеното от органите по приходите, и което не се оспорва от жалбоподателя, че същият не подал декларация по чл.92 ЗКПО за 2017г, следователно, не е отразил като част от икономическа си дейност доставката по спорната фактурата, не е отразил активи и разходи за дейността - материални и за персонал, такива данни не се установяват и от информационната система на НАП и други достъпни източници на информация, проверени от органите по приходите. Жалбоподателят също не представи годни доказателства, които преценени по реда на чл.180 ГПК и във връзка със всички останали обстоятелства по делото, да доказват действителното изпълнение на доставката по фактурата. Както е посочил ответникът в решението си, според чл.7, ал.3 от Закона за счетоводството, следва да се приеме, че е налице документална обоснованост и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал. 1 и 2, при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват.

Казусът по делото обаче не е такъв, също по отношение на процесната фактура не следва да бъде приложено приетото по т. 63 и 64 от съда на ЕС по делото Е. и правото на приспадане на данъка да бъде признато, тъй като не е доказано изпълнението на доставка с такъв предмет. При обстоятелствата по делото, е невъзможно да се установят обективни данни за услугата със строителна механизация, посочена в спорната фактура и които да са проверими - като количество, единична цена и стойност, за какви конкретно услуги със строителна механизация се касае, доколкото последното понятие не е конкретизирано като вид дейност или като конкретно място на извършването му.

Спорната фактура не съдържа описание на доставка, която може да се свърже с каквито и да са факти от обективната действителност, от които може еднозначно да се направи извод, че доставка от същия вид действително е осъществена и е възникнало данъчно събитие по чл.25 ЗДДС вр. чл. 9, ал.1 ЗДДС -

Следователно, при съвкупната преценка на доказателствата, спорната фактура не отговаря на формалните изисквания за документ, въз основа на който е допустимо да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, а също и на изискванията по същество - материално-правните изисквания да бъде упражнено това право. Поради това правото на

приспадане на данъка законосъобразно е отказано с процесния РА на основание чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС вр. чл.9 от същия закон.

В случая за признаването на правото на приспадане на данъка по спорната фактура е без значение счетоводното отразяване на последващи доставки с предмет услуги от същия вид. Такива последващи доставки не могат самостоятелно нито да докажат действителното изпълнение на услугите от прекия доставчик по спорната фактура, нито отразяването на последващи доставки със същия предмет съставлява предвидено в закона самостоятелно основание за упражняване на правото на приспадане на данъка за доставянето им. Аргумент за последното следва от чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС - допълнително кумулативно изискване към чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, свързано на първо място с действително получени доставки. От двете разпоредби следва, че правото на приспадане може да бъде упражнено само по отношение на данък, който е дължим за действително получени възмездни доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква само за получени стоки и услуги по облагаеми доставки и следователно, за да се признае възникнало право на приспадане, следва да бъде доказано „получаването” на съответната доставка, тъй като за да възникне изискуемост на данъка и задължението за начисляването му в издадена от доставчика фактура, следва услугата е завършена, с изключение на авансовото плащане – от момента на плащането, но когато са известни всички елементи на дължимото изпълнение срещу полученото плащане.

На облагане с ДДС подлежи действително получената насрещна престация, съответно правото на приспадане на данъка е подчинено на същото правило. Съгласно чл.1, §2 и чл. 73 от Директивата за ДДС, принципът на общата система на ДДС се състои в прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на тяхната цена, и данъчната основа включва всичко, което представлява насрещната престация, която доставчикът на стоките или услугите получава или следва да получи за съответните сделки от получателя или трето лице. Данъчната основа за възмездните доставки на стоки или услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях – в този смисъл Решение от 26 април 2012 г. по дело Б. енд С. пропъртис и П., С-621/10 и С-129/11, точка 43), която именно престация подлежи на доказване.

Изложеното е достатъчно за да обоснове извод, че процесната фактура, като несъответстваща на формалните изисквания за документ въз основа на който е допустимо да бъде упражнено правото на приспадане на данъка и тъй като не съдържа данни за възникнало данъчно събитие, които да бъдат проверими, въз основа на нея незаконосъобразно е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, правилно с РА е на основание чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС вр. чл.9 от същия закон не е признато правото на приспадане на данъка и е коригиран резултата за данъчен период м.12.2017г. с размера на данъка – 40 000лв. и са начислени съответните лихви, в който период е упражнено правото по същата чрез включването ѝ от жалбоподателя в дневника му за покупките. Правилно като резултат за същия данъчен в размер на 38 756,39 лв. за ДДС и лихви в размер на 2 966,90 лв.

Жалбата е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.
При този изход на делото и своевременно направено искане, съдът следва да присъди разноски на ответника на основание чл.161, а.1 изр.трето ДОПК и според материалния интерес - вр. чл.8,ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения – в размер на 1819лв. предвид материалния интерес - непризнато право на данъчен кредит в размер на 40 000лв. и начислени лихви 2 966,90 лв.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 вр. чл.161, ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], против Ревизионен акт № Р-22220618002349-091-001/08.10.2018г, издаден от органи по приходите при ТД на НАП- С.: от Фиданка Й. като орган, възложил ревизията и Г. П., като ръководител на ревизията, в частта за за извършена корекция на декларирания резултат за данъчен период м. декември 2017г. и установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на данък за внасяне 38 756,39лв. и лихви 2 966,90 лв. на основание непризнато право на приспадане на данъчен кредит за доставка, документирана с фактура № 31/29.12.2017г., издадена от [фирма] с данъчна основа 200 000лв. и ДДС 40 000лв.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], ДА ЗАПЛАТИ по сметка на Националната агенция за приходите, Централно управление С. чрез Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", сумата от 1819 (хиляда осемстотин и деветнадесет) лева за разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: