

РЕШЕНИЕ

№ 1389

гр. София, 05.03.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15
състав**, в публично заседание на 16.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Клавдия Дали, като разгледа дело номер **3434** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

В постъпила в дирекция „ОДОП“ С. на 25.03.2020г. жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. Л., е заявено недоволство от Ревизионен акт (РА) № Р 22002219003325 091 001/ 13.12.2019г., издаден от В. В., началник сектор, възложил ревизията и Н. Р. – главен инспектор по приходите – ръководител, потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП с Решение № 407/ 16.03.2020г., с който са установени задължения по ЗДДС за периоди м.07.2017г., м.08.2017г. и м.10.2017г. в общ размер на 16205,96 лв., заедно с лихви 3596,97 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по 4 фактури, издадени от [фирма] и по 11 фактури, издадени от [фирма].

Искането за отмяна на РА е аргументирано с доводи, че установяванията на приходната администрация се базират на съмнения за липса на доставки и на косвени доказателства. От [фирма] са представени обяснения от управителя Д., договор, заявки, работни карти, протоколи за приемане на извършеното, дневни касови отчети за разплащанията, дневник за продажбите, хронологичен регистър на сч см 411, 703, копия на граждански договори с П., който потвърдил извършването на услугите и с П., договор за наем на автосервиз. Ревизираното лице (РЛ) не е участвало в ревизионното производство спрямо [фирма] и не може да се счита обвързано с констатациите в ревизионните актове. По преписката са приобщени представените от [фирма], договор от 1.10.2017г., актове обр.19, дневник за продажбите, сч см 411, договори за наем на камиони от 31.10.2017г. Със спорните доставки са извършени

последващи облагаеми такива. Доставчикът е разполагал с 10 лица, назначени по трудов договор.

В съдебно заседание оспорването се поддържа от адв. Б., който подчертава, че от събраните доказателства се установява неправилността на фактическите и правни изводи на органа по приходите. Претендира разноски за държавна такса и депозит за експертиза.

Ответникът, директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С., чрез представител по пълномощие се позовава на подробния анализ на доказателствата, извършен от издателите на РА и в неговото решение. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

С Решение № 782/ 7.05.2019г. директорът на дирекция ОДОП С. е отменен издаденият спрямо [фирма] РА № Р 22221918001127/ 31.10.2018г. и преписката е върната за провеждане на повторна ревизия.

На 23.05.2019г. В. В., началник на сектор в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. издава ЗВР № Р 22002219003325 020 001 с обхват, включващ и задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите м.07.2017г., м.08.2017г. и м.10.2017г. при екип, ръководен от Н. Р. и З. Т.. Заповедта е връчена електронно на адресата си на 30.05.2019г. Срокът за приключване на ревизията е тримесечен, продължен до 30.10.2019г. със ЗИЗВР № 22002219003325 020 003/ 27.08.2019г. на В..

Дружеството-жалбоподател е вписано в ТР на 14.08.2014г. с капитал 60 лв., притежание на А. Л., който е и управител. Занятието на търговеца е СМР и транспортни услуги (извозване на земни маси), титуляр е на лиценз за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение. Собственик е на три товарни автомобили, работодател е по три трудови договора за длъжностите управител транспорт и технически изпълнител.

Процесуалните действия на екипа са насрещни проверки на доставчици и физически лица, присъединяване на отменения РА, посещение в офиса на счетоводителката на дружеството.

[фирма] е издател на фактури № 20...018/ 20.07.2017г. с предмет сервизно обслужване на Д. С3471 НС; № 20...010/ 04.07.2017г. сервизно обслужване на И. СА 1408 ТК; № 20...015/ 11.07.2017г. сервизно обслужване на М. СА 9655 ХК; № 20...028/ 03.08.2017г.; № 20...039/ 12.08.2017г.; № 20...045/ 18.08.2017г.; № 20...49/ 22.08.2017 г. № 20...061/ 01.09.2017г.; № 20...0147/ 24.10.2017г. ; № 20...0132/ 14.10.2017г. и № 20...0120/ 4.10.2017г.

ИПДПОЗЛ е връчено по чл.32 ДОПК и останало без резултат. Служебната проверка показала, че търговецът е регистриран по ЗДДС през 2009г. и е дерегетиран считано от 18.01.2018г. по чл.176 ЗДДС. Издадените в полза на РЛ фактури са включени в СД по ЗДДС. Собственик на капитала и управител на [фирма] към периода на ревизията е М. Д., за когото при предходната ревизия е констатирано, че има това качество по отношение на редица дружества със задължения към фиска, дерегетиранни по ЗДДС и по терминологията на приходните органи има рисков профил.

В рамките на предходната ревизия от доставчика са представени счетоводни справки, копия на договори, фактури, дневни отчети от фискално устройство, протоколи за приемане на работа по договор, заявки, работни карти, дневник продажби, 2 граждански договора с П. П. и Д. П., договор за наем на автосервиз на [улица] площ 93 кв. метра с „4 Фитнес Г.“ Е. от 1.06.2017г. при месечна наемна цена от 250 лв. Не са

представени платежни книжа по гражданските договори и не са декларирани данни за ангажирани лица по трудови договори и изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. В дневниците за покупки на [фирма] не са включени фактури с доставчик „4 Фитнес Г.“ Е., нито са представени фактури за наем. Наемодателят е deregистриран по ЗДДС към дата 31.05.2016г.

На 01.07.2017г. между РЛ като възложител и [фирма] е сключен договор за осигуряване на сервизни услуги за 3 бр. автомобили, собственост на жалбоподателя с части и консумативи на изпълнителя. Срокът на договора е 1 година, а възнаграждението – 30 000 лв. без ДДС.

На 10.08.2017г. между същите страни е сключен договор, по силата на който [фирма] поело задължението да извозва земни маси при цена от 9,20 на кубичен метър. Във връзка с изпълнението на договора са съставени 4 протокола – от 12.08.2017г., от 18.08.2017г., от 4.10.2017г. и от 14.10.2017г. за извозване на определени в тях количества земни маси.

Друга констатация на предходната ревизия е, че от доставчика е въведено в експлоатация ЕКАФП, но за част от датите на издаване на фискалните бонове по спорните фактури не са подадени данни до НАП. Спрямо дружеството е проведена ревизия с обхват ЗДДС от м.07.2017г. до м.11.2017г., при която е заключено, че издадените от него фактури не обективират реално извършени доставки.

Опитите да се извършат насрещни проверки на П. П. и Д. П. останали без резултат. С писмо от 7.11.2019г. от [фирма] е представена ръкописна декларация от П., че е сключил граждански договор с дружеството като автотехник (л.108 по номерацията на рев. преписка, приложение към делото). Към нея е приложен граждански договор № 10/ 9.06.2017г., сключен между П. и [фирма] за срок от 120 дни при месечно възнаграждение от 700 лв. за работа като автотехник. В преписката е наличен и граждански договор № 11/ 3.08.2017г., сключен между доставчика и Д. П., който приел да работи като авто механик при 650 лв. месечно възнаграждение за срок от 90 дни. При предходната ревизия е констатирано, че П. и П. са служители по трудови договори при пълно работно време, а постоянният и настоящ адрес на втория е в [населено място].

Опитът да се извърши насрещна проверка на „4 Фитнес Г.“ Е. също не дал резултат.

В изпълнение на цит. договор са представени и:

заявка от 20.10.2017г. за направа на покривало за М. и направа на механизъм за покривало, както и приемо-предавателен протокол от 24.10.2017г. след извършено сервизно обслужване;

работна карта от 31.08.2017г. за М. и И. – извършени заваръчни дейности и протокол от 31.08.2017г. – извършени заваръчни дейности на двата автомобила;

работна карта за И. 22.08.2017г. относно ремонт реактивна щанга кабина, смяна филтър на отдушник, демонтаж и монтаж спирачни камери, ремонт задни ресори и заден мост. Същия ден е съставен и приемо-предавателен протокол за И.;

работна карта 3.08.2017г. М. за смяна предни дискови спирачки, предни накладки комплект, преден спирачен апарат, ремонт ресори, скоби, смяна шарнирен болт. Същия ден е съставен и приемо-предавателния протокол за тези дейности;

работна карта 20.07.2017г. за Д. за диагностика, демонтаж баланс и монтаж гуми, смяна накладки предни и задни, на шарнири на кормилни щанги, на масло и филтри, на горивен филтър, на въздушен филтър, заваръчни дейности и ремонт гондола. Същия ден е съставен и приемо-предавателния протокол;

работна карта за М. от 11.07.2017г. за диагностика, ремонт съединител, диференциал и валове, ремонт ел. инсталация, тенекиджийски и бояджийски услуги, подмяна тапицерия, ремонт климатична инсталация, смяна горивен филтър, въздушен филтър и заваръчни дейности. П. – предавателния протокол е от същата дата;

работна карта от 4.07.2017г. за И. за смяна ангренажен ремък, демонтаж, баланс, монтаж гуми, смяна алтернатор, изправяне джанти, смяна предни и задни накладки, на гърне, на масло и филтри, на горивен филтър и на въздушен, почистване горивна уредба и заваръчни дейности. Същия ден е съставен и приемо-предавателния протокол;

работна карта от 24.10.2017г. за М. за направа на покривало и механизъм.

[фирма] е издател на фактури № 0...0258/ 17.10.2017г. 883 м3, № 0...0250/ 11.10.2017г. 895 м3, № 0...0272/ 26.10.2017г. 795 м3 и № 0...0245/ 5.10.2017г. 890 м3, всички с предмет „земни маси“. ИПДПОЗЛ е връчено по чл.32 ДОПК. Не последвало представяне на документи и обяснения. Служебно е констатирано, че регистрацията му по ЗДДС е от 9.02.2017г., а дерегистрацията на 30.11.2017г. по чл.176 ЗДДС. 4-те фактури са включени в отчетните регистри. Доставчикът се определя като рисков. При предходната ревизия от него са представени счетоводни справки, копия на фактурите, договор от 1.10.2017г., протоколи за СМР, договори за наем на камион от 31.10.2018г. със [фирма] (тежкотоварен Волво рег. [рег.номер на МПС]) и [фирма] (тежкотоварен Волво рег. [рег.номер на МПС]), без обаче фактури с тези издатели да са включени в дневниците за покупки, нито пък в дневниците за продажби на сочените наемодатели. Констатирано е, че [фирма] не е регистрирано по ЗДДС.

На 1.10.2017г. между РЛ като възложител и [фирма] е сключен договор, по силата на който доставчикът поел задължението да извърши услугата извозване на земни маси до 30.10.2017г. при цена 9,20 лв. за кубически метър. Приложени са протоколи /обр.19/ с дата 5.10.2017г. /2 бр./ 11.10.2017г. и от 17.10.2017г.

Доставчикът не е представил стоков поток. Договорите за наем на товарни автомобили са от 2018г. със срок 30 дни от датата на сключване, а наемната цена 500 лв.

В рамките на разглежданата ревизия са направени насрещни проверки на двете дружества-наемодатели, от чиято страна е постъпила информация, че не са имали търговски отношения с [фирма].

По отношение на кадровата обезпеченост на доставчика констатациите са за 10 регистрирани трудови договора за длъжности озеленител, автомонтър, общ работник и техник-механик. Подадени са декларации обр.1 и обр.6 без задълженията по тях да са внесени. Установено е, че същите лица имат регистрирани трудови договори и с други работодатели.

При предходната ревизия е установено, че доставчикът има регистриран ЕКАФП, но за част от датите на издаване на фискални бонове не са постъпвали данни в НАП.

От РЛ са представени договори, фактури, фискални бонове, РКО, протоколи. За [фирма] са представени копия на заявки, работни карти, приемо-предавателни протоколи. При първоначалната ревизия пълномощникът Л. Л. заявил, че изкоп и извозване на земна маса и запълване със скална маса са извършени на обекти на [фирма] – Т., С., Нови Искър, И.. Скалната маса е товарена от кариери Б. и Козяк, експлоатирани от [фирма] въз основа на устна уговорка, а впоследствие е съставен споразумителен протокол. Конкретизирани са по дата и номер издадените фактури

към клиенти на дружеството във връзка с доставките от [фирма].

При горните установявания приходните органи заключили, че спорните фактури не документират реално извършени доставки. Съпътстващите ги книжа са частни писмени документи с формална доказателствена сила относно факта на писменото изявление и неговото авторство. На основание чл.68, ал.1, т.1 вр. Чл.69, ал.1 ЗДДС вр. чл.6 и чл.9 е отказан данъчен кредит по тях в размер на 16205,96 лв.

Срещу констатациите и изводите в РД не са подадени възражения и те са възприети от издателите на РА в пълнота.

РА № Р-22002219003325-091-001/ 13.12.2019г., издаден от В. В., началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията и Н. Р., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, е връчен на адресата си електронно на 27.12.2019г. Оспорен по реда на чл.152 ДОПК на 9.01.2020г. и в разглежданата част е потвърден с Решение № 407/ 16.03.2020г., връчено на [фирма] на 23.03.2020г.

Жалбата, въз основа на която е образувано настоящето производство, е постъпила в дирекция „ОДОП“ С. на 25.03.2020г. и следователно е допустима.

Според заключението на ССЕ, базирано на доказателствата по делото, но и допълнително предоставени от счетоводството на РЛ, което съдът цени като обективно, точно и професионално изготвено, процесните фактури са отразени в счетоводствата на доставчиците и в това на [фирма].

Анализирайки договорите, сключени между [фирма] и Д. П. и П. П. с предмет извършване на работа като автотехници, вещото лице констатира, че според справката за актуални трудови договори П. е сключил трудов договор като общ работник с [фирма] за периода, в който е гражданският му договор с „Б.“. Съответно П. е заемал длъжността общ работник в [фирма]. Според вещото лице гражданският договор между П. и Б. Е. не е подкрепен с доказателства за изплатени възнаграждения, отчет на извършената работа и данни за професионална квалификация.

По отношение на техническата обезпеченост на доставчиците вещото лице анализира данните по делото – 2 договора за наем на камиони за [фирма] и [фирма] и [фирма] са с дата от друга календарна година 2018г., а договорът за наем на автосервиз между „4 Фитнес груп“ Е. и [фирма] е с недоказана собственост. Договорите не са придружени с фактури или платежни документи.

Спорните фактури са включени в дневниците за продажби, а начисленият ДДС е деклариран за съответните данъчни периоди. Документираните с фискалните бонове разплащания по процесните фактури са отразени в счетоводството на доставчиците и на жалбоподателя.

Разходите по 7 бр. фактури за поддръжка и ремонт на влекач Д. рег. [рег.номер на МПС], товарен автомобил М. рег. [рег.номер на МПС] и самосвал И. СА 1408 ТК са направени, за да се осигури нормалната дейност на РЛ. За 8 бр. от спорните фактури с предмет извозване на земни маси няма доказателства, че са свързани с икономическата дейност на РЛ. Първата група доставки не са предмет на последваща доставка. За втората група доставки доказателства не са налице.

Проверката на регистрираните в Д. от жалбоподател фактури през ревизираните периоди показва, че са издадени и други фактури с предмет „извозване на земни маси“ или изкопна и транспортна услуга с издатели [фирма], [фирма] и [фирма].

При горната фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

РА № Р 22002219003325-091-001/ 13.12.2019г. е издаден от компетентни органи –

възложилият ревизията началник сектор В. А. В., определена поименно и функционално в заповед № РД 01 818/ 10.05.2019г. на териториалния директор и Н. Ц. Р., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р 22002219003325-020-001/ 23.05.2019г.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образца по чл.120, ал.3 ДОПК, с всички задължителни реквизити по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р 22002219003325-092-001/ 19.11.2019г., съставляващ съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл.112, ал.1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р 22002219003325-020-001/ 23.05.2019г. от В. А. В., началник сектор на сектор “Ревизии” в отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП–С., определена по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК да възлага ревизии със Заповед № РД-01-818/ 10.05.2019г. на териториалния директор. ЗВР № Р 22002219003325-020-001/ 23.05.2019г. е със съдържанието по чл.113, ал.1, т.1 ДОПК – РЛ е надлежно идентифицирано с данните по чл.81, ал.1, т.2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл.114, ал.1 ДОПК. Не е пропуснат преклузивният срок чл.109, ал.1, изр.1 ДОПК. От [фирма] са изискани на основание чл.37, ал.2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, вкл. относно спорните доставки, които дружеството е представило такива. Поискани са по чл.45, ал.2 ДОПК насрещни проверки на доставчиците по чл.45, ал.1 ДОПК по спорните фактури, които са извършени и получените ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от органите по приходите процесуални действия. Ревизията е извършена в определения със ЗВР № Р 22002219003325-020-001/ 23.05.2019г., ЗИЗВР № Р 22002219003325-020-002/ 27.05.2019г. и ЗИЗВР № Р 22002219003325-020-003/ 27.08.2019г. срок, който е изтекъл на 30.10.2019г. За резултатите ѝ е съставен РД № Р-22002219003325-092-001 / 19.11.2019 г. от ревизиращия екип след изтичането на инструктивния 14-дневният срок от изтичане на срока за

извършване на ревизията съгласно чл.117, ал.1 ДОПК. Съдържанието на РД е предписаното от чл.117, ал.2, т.1-10 ДОПК; към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл.117, ал.3 ДОПК.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в ревизии по общия ред на чл.112–120 ДОПК, поради което субсидарно приложение намират правилата за доказване по АПК и ГПК - § 2 ДР на ДОПК. При положение, че [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, на основание чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му.

Облагаема според чл.12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършването ѝ е данъчно събитие съгласно чл.25, ал.1 ЗДДС. Чл.25, ал.2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал.2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен

кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, включително поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките, обаче не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

[фирма] е издател на 11 бр. фактури, като предмет на доставката по три от тях е „сервизно обслужване на влекач Д. С3471 НС“, „сервизно обслужване на камион И. СА 1408 ТК“, „сервизно обслужване на камион М. СА 9655 ХК“. По отношение останалите фактури не става ясен точният предмет на извършената доставка доколкото е посочено единствено „по опис“ без да е приложен такъв.

Не се спори, че между [фирма] и [фирма] е сключен договор от 01.07.2017г. за осигуряване на сервизни услуги за 3 броя товарни автомобили, собственост на жалбоподателя за срок от една година, считано от датата на подписването му или до изчерпване на предвидените средства за поддръжка – 36 000 лв. с ДДС. Представени са работни карти и приемо–предавателни протоколи за извършено сервизно обслужване по договора на автомобили с рег. № СА9655, СА1408 и С3471.

В периода на издаване на въпросните фактури декларираната от доставчика дейност е „консултантска, посредническа дейност в областта на застраховането, застрахователно посредничество; извършване на бартерни, вътрешно и външнотърговски сделки, консултантски услуги, търговско представителство и посредничество на местни и чуждестранни физически и

юридически лица в страната и чужбина; реклама, отдаване на рекламни площи под наем; логистика, управленски услуги; извършване на транспортни, спедиционни и складови сделки и услуги“. Не са посочени доказателства [фирма] да разполага със сервиз и оборудване за ремонт на тежкотоварни автомобили, нито с квалифициран персонал; не става ясно доставчикът действително да е разполагал с посочените в работните карти консумативи и резервни части.

От дружеството не са декларирани данни за наети лица на трудови договори и изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения за периода на издаване на фактурите. Представени са граждански договор от 03.07.2017г. между [фирма] и Д. П., който да извършва работа като авто механик за срок от 90 дни и граждански договор от 09.06.2017 г. между [фирма] и П. П., който да извършва работа като авто техник за срок от 120 дни. Доказателства, от които да се установи дали П. и П. притежават необходимата квалификация за извършване на сервизни услуги на влекачи и ремаркета, не са представени. Не се доказва и плащане на уговорените възнаграждения. В двата граждански договора е предвидено приемането на резултата от извършената работа да се извърши с протоколи, но такива не са налични.

Приходните органи и вещото лице сочат, че П. е сключил трудов договор като общ работник с [фирма] за периода, в който е гражданският му договор с [фирма]; съответно П. е заемал длъжността общ работник в [фирма]. Вещото лице отбелязва, че гражданският договор между П. и [фирма] не е подкрепен с доказателства за изплатени възнаграждения, отчет на извършената работа и данни за професионална квалификация.

Не се доказва реалното ползване на обекта, където се твърди, че е извършвано сервизното обслужване. По договора от 01.06.2017 г. между „4 фитнес груп“ Е. и [фирма] за наем на автосервиз, находящ се в [населено място], [улица] срещу наемна цена от 250 лв. месечно не са представени фактури за плащания. В дневниците за покупки на [фирма] не са включени фактури с този доставчик. По партидата на „4 фитнес груп“ Е. в имотния регистър няма данни за собствени имоти. Не е подадена декларация по чл.14 ЗМДТ.

Не се установява и реалното извършване на извозване на земни маси и СМР по договора от 10.08.2017 г. между [фирма] и [фирма]. Не е конкретизирано място на извършване на услугите, от къде до къде изпълнителят следва да извози земните маси, съответно къде следва да се извършват строително – монтажните дейности и в какво се изразяват същите. Не се установява доставчикът да е разполагал със собствени или наети транспортни средства, с които да може да осъществи извозване на земни маси, не са осчетоводени разходи за гориво или други разходи и консумативи за изпълнение на услугите. Не са посочени лицата, преки изпълнители на дейностите. Няма доказателства за натоварване на подизпълнители.

По отношение издадените от [фирма] фактури с предмет „земни маси“ е представен договор от 01.10.2017 г. между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/ за извозване на земни маси срещу възнаграждение в размер на 9,20 лв. без ДДС на кубичен метър земна маса. Не е уговорено място на изпълнение, от къде до къде следва да бъдат извозени земните маси. В

протоколите обр. 19 е посочено единствено населено място – С. без адрес на обекта, което не позволява да се установи мястото на извършване на услугата. Протоколите са с дати 05.10.2017 г., 11.10.2017 г. и 17.10.2017 г. и като приел извършените СМР за възложителя е посочено упълномощено лице – Л. Л., който съгласно представени от [фирма] пътни листове следва на същите дати да е извършвал превоз по други направления.

Съгласно договора от 01.10.2017 г. изпълнителят следва да извърши услугата със собствени средства и с товарни автомобили, собственост на дружеството, лизингови или наети, но от събраните доказателства не се установява да е разполагал с такива. За периода от [фирма] не са декларираны доставки на гориво или други консумативи, необходими за извършване на услугите. Представени са договори за наем на камион със [фирма] (тежкотоварен Волво рег. [рег.номер на МПС]) и [фирма] (тежкотоварен Волво рег. [рег.номер на МПС]), но същите са от 31.10.2018 г., т. е. близо година след сключването на договора, а сочените за наемодатели дружества са декларирали, че не са имали търговски отношения с [фирма]. Договорите не са придружени с фактури или платежни документи. Фактури с тези издатели не са включени нито в дневниците за покупки, нито в дневниците за продажби на дружествата.

Не се установява [фирма] и [фирма] да разполагат с материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките, същите нямат декларираны извършени сходни доставки, клиенти и референции. Същевременно занятието на [фирма] е СМР и транспортни услуги (извозване на земни маси), дружеството е титуляр на лиценз за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение. Собственик е на три товарни автомобили, работодател е по три трудови договора за длъжностите управител транспорт и технически изпълнител.

Заклучението на ССЧЕ е категорично, че е налице плащане по процесните фактури и всички доставки са осчетоводени при жалбоподателя и неговите доставчици, но освен редовно воденото счетоводство и създадените счетоводни документи (които като частни свидетелстващи документи, несъдържащи неизгодни за издателя си факти, нямат обвързваща съда материална доказателствена сила), трябва от съвкупната преценка на целия събран по делото доказателствен материал да следва несъмнен извод за реалност на доставките. Плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС такъв факт представлява преминаването на собствеността върху стоката, респ. извършването на услугата, поради което този именно факт жалбоподателят по пътя на пълното доказване следваше да установи. Плащането е само индиция за извършена доставка на стока и не би могло самостоятелно (без наличие на други кореспондиращи му преки или косвени доказателства) да създаде сигурно убеждение (целено от пълното доказване) относно подлежащия на доказване факт – реалност на доставката. Ето защо приетото без оспорване заключение на ССЧЕ не доказва по несъмнен начин наличието на реално изпълнена услуга, респ. настъпило данъчно събитие като основание за издаване на процесните фактури. Липсата на доказана реална доставка на услугите по

процесните фактури препятства упражняване правото на данъчен кредит по смисъла на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС.

В обобщение - от страна на [фирма] не са представени относими доказателства, които според естеството на доставките следва да се намират при него и да удостоверят реалното им извършване, поради това правилно е прието, че не е изпълнено условието за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] и [фирма] фактури.

В хода на ревизията доставчиците на жалбоподателя не са представили доказателства, променящи извода за липса на реални доставки. Доказателства са представени от доставчиците при предходната ревизия, като в хода на настоящата не са открити на декларираните адреси. Няма съмнение, че неоткриването на доставчика на адреса на управление само по себе си не може да формира изводи във вреда на РЛ, но доказателствената празнота (липса на доказателства за извършване на услугите от преките доставчици) следва да се цени наред с всички останали факти и обстоятелства, установени в хода на ревизията. А в разглеждания случай неоткриването на доставчиците на адреса, обсъдено съвкупно с фактите, разгледани по-горе, подкрепя извода за недоказана реалност на доставките по издадените фактури. И ако жалбоподателят не може да бъде държан отговорен за неоткриване на доставчиците му, то именно РЛ, като получател на доставките на стоки и бъдещ титуляр на правото по чл. 68, ал. 1 ЗДДС, е заинтересован да обезпечи онези доказателства, които да създадат сигурно убеждение у органите по приходите, респ. съда, че доставките от конкретните доставчици са били наистина реализирани.

С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от приходната администрация и е разколебана убедителността на главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит. Последницата е прилагането на правилата на доказателствената тежест в производството, състоящи се в обвързаността на съда да приеме за несъществуващи юридическите факти, за които черпещата благоприятни правни последици от осъществяването им страна не е провела главно пълно доказване. Като съобрази неубедителните доказателства относно материална и кадрова обезпеченост на доставчиците, както и констатациите от извършените им насрещни проверки и ревизии, съдът достигна до заключение за липса на реалност на процесните доставки.

Изложеният анализ на установените по делото факти обуславя извод за неоснователност на жалбата.

Разноски са претендирани своевременно от ответника и с оглед изхода на делото на основание чл.161, ал.1 от ДОПК следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение за първоинстанционното производство в размер на 1 124,09 лв.

Мотивиран така, Административен съд София-град, I отделение, 15 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. Л., срещу Ревизионен акт № Р 22002219003325 091 001/ 13.12.2019г., издаден

от В. В., началник сектор, възложил ревизията и Н. Р. – главен инспектор по приходите – ръководител, потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП с Решение № 407/16.03.2020г., с който са установени задължения по ЗДДС за периоди м.07.2017г., м.08.2017г. и м.10.2017г. в общ размер на 16205,96 лв., заедно с лихви 3596,97 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. Л., да заплати на дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП – [населено място], [улица] на основание чл.161, ал.1, изр.3 ДОПК сумата 1 124,09 лв. /хиляда сто двадесет и четири лева и девет стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение за първоинстанционното съдебно производство.

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

СЪДИЯ: