

РЕШЕНИЕ

№ 5317

гр. София, 03.09.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 13.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **8856** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - чл.161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] и електронен адрес: [електронна поща], чрез адвокат Д. Н. Ж. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221218003100-091-001/06.03.2019 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б. – ръководител на ревизията, в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 07.2013 г. до м. 08.2015 г., от м. 11.2015 г. до м. 04.2016 г., от м. 06.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 02.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г., ведно с начислените лихви за забава.

Жалбоподателят оспорва РА като неправилен и незаконосъобразен. Твърди, че същият е немотивиран, постановен в противоречие с материалния закон, процесуалните правила и представените по преписката доказателства. Посочени са протоколи за извършени насрещни проверки, които жалбоподателят счита, че следва да бъдат изключени от доказателствата, приложени към атакувания ревизионен акт, като изтъква, че същите са съставени при съществени процесуални нарушения. Моли за отмяна на ревизионният акт в цялост.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно уведомен не се представлява.

Ответникът - Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика"- С. при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт Н., изразява становище за неоснователност на жалбата. Представя писмени бележки. Претендира присъждане на юрисконсултско

възнаграждение.

Административен съд-София град, след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, становищата на страните и след направената служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно изискванията на ДОПК, прие за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221218003100-020-001 от 30.05.2018 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 13.06.2018 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 16.07.2013 г. до 31.01.2018 г. Със Заповеди №Р-22221218003100-020-002 от 12.09.2018 г. и №Р-22221218003100-020-003 от 10.10.2018 г., издадени от органа, възложил ревизията, е продължен срокът за извършване на ревизията до 13.10.2018 г., съответно до 13.11.2018 г. Т. Б. Г. е определен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221218003100-092-001 от 25.01.2019 г., връчен по електронен път на 07.02.2019 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221218003100-091-001/06.03.2019 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 07.03.2019 г.

С оспорвания акт за данъчни периоди от м. 07.2013 г. до м. 08.2015 г., от м. 11.2015 г. до м. 04.2016 г., от м. 06.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 02.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 172 668,03 лв. по фактури, издадени от следните доставчици: [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви за забава в общ размер на 55 979,84 лв.

Процесната ревизия е първа за посочените периоди и видове задължения.

Установено е, че през ревизираните периоди основната дейност на [фирма] се състои в изграждане на водопроводни, канализационни, отоплителни и климатични инсталации. Дружеството разполага с 9 лица назначени по трудови правоотношения.

В хода на ревизията с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на 13.06.2018 г. на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221218003100-040-001/12.06.2018 г. В отговор на същото на 19.10.2018 г. от [фирма] са представени доказателства, подробно описани в констативната част на РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на горесцитираните

доставчици на дружеството и са извършени справки за относими за тях обстоятелства по данни от информационния масив на НАП. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, подробно описани на страници от 7 до 35 на РД.

За целите на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ до всяко от изброените по горе дружества, връчени по електронен път на декларираните от лицата електронни адреси, с изключение на искане до [фирма], което е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие.

От процесните доставчици, с изключение на [фирма], на 16.07.2018 г., 17.07.2018 г. и 18.07.2018 г. са представени еднотипни документи и писмени обяснения. Същите се изразяват в копия от издадените от дружествата фактури на [фирма]; копия от дневни отчети от ЕКАФП на процесните доставчици с дати, съответстващи на датите на фактурите; приемо-предавателни протоколи с дати, съответстващи на датите на фактурите; договори за съвместна дейност; свидетелства за регистрация на ЕКАФП; договори за абонаментно сервизно обслужване на касови апарати с фискална памет; разчетно-платежни ведомости; рекапитулации и извлечения от счетоводни сметки; справки за подадени уведомления по реда на чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/.

Доставките са с предмет – СМР /монтаж на въздуховоди, климатични системи, тръби, изолации за тръби, вентилатор, клапи, решетки с кутия, слънчеви колектори и медни трасета; полагане на замазка, плочки, гипсокартон, топло изолация, минерална мазилка, подово отопление; шпакловка; боя; монтаж на врата; профилактика, ремонт и монтаж на сплит системи; смяна на компресор и на инверторна платка; зареждане с фреон; профилактика на термопомпа; демонтаж и монтаж на конвектор; косене на трева и отстраняване на храсти и нискостеблени дървета; демонтаж на въздуховодни системи, сплинклерна система, вентилационна система и черни тръби; разбиване на стени и тавани; извозване на строителни отпадъци; кран; монтаж на тръби; пробиване на отвори; монтаж на водомери; демонтаж на вертикални щрангове; ВиК услуги; полагане на тръби за външна канализация; монтаж на радиатори и термокран; обезвъздушаване на инсталация, др./, рекламни услуги /изработка, доставка и разнос на рекламни материали, брошури и флаери/ и аванси по фактури №[ЕГН]/07.11.2016 г., №[ЕГН]/14.11.2016 г., №[ЕГН]/16.11.2016 г. и №[ЕГН]/30.11.2016 г., издадени от [фирма], към които едновременно са представени и приемо-предавателни протоколи за извършени строителни услуги.

От спорните доставчици, с изключение на [фирма] /който е ползвал услугите на подизпълнител [фирма] през месец 02.2017 г./, са представени още писмени обяснения съгласно, които дружествата са извършили процесните услуги със собствен кадрови потенциал и посредством използването на ръчни инструменти, които обаче не са заведени в счетоводствата им като дълготрайни материални активи. В тази връзка от [фирма] са представени и копия от граждански договор №00000006/18.06.2015 г., сключен с Ю. А. Я. с ЕГН [ЕГН] и граждански договор №00000007/23.06.2015 г., сключен с К. В. С. с ЕГН [ЕГН], а от [фирма] трудови договори, сключени с М. В. У. с ЕГН [ЕГН], Г. Г. Ц. с ЕГН [ЕГН] и Р. А. А.-Х. с ЕГН [ЕГН]. Посочено е още, че материалите, вложени в горе цитираните СМР, са осигурени от възложителя.

В хода на проведените насрещни проверки ревизиращите са извършили и проверки в информационния масив на НАП относно относими за доставчиците обстоятелства. Установено е, че спорните фактури, с изключение на фактура с №278/10.07.2017 г.

/издадена от [фирма]/, са отразени в отчетните регистри по ЗДДС на доставчиците, като издадени на [фирма]. Ревизиращите са посочили още, че [фирма] е отразило три кредитни известия в дневника си за продажби за месец 05.2018 г., които съответстват по абсолютни стойности на фактурите, издадени на [фирма] през месец 12.2017 г. и месец 01.2018 г. Констатирано е също така, че спорните доставчици са дружества, deregистрирани по ЗДДС, при установени обстоятелства по реда на чл. 176 от с.з., както и че същите имат задължения към републиканския бюджет в особено големи размери. Органите по приходите са посочили още, че в дневниците си за покупки за съответните периоди лицата са ползвали право на приспадане на данъчен кредит от „рискови субекти“, в това число и от дружества, сочени от жалбоподателя като негови доставчици.

За удостоверяване реалността на процесните доставки от [фирма] са представени копия от покупни фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], придружени с приемо-предавателни протоколи /с изключение на фактура №431/27.06.2016 г. издадена от [фирма], към която не е приложен приемо-предавателен протокол/ и дневни отчети от фискалните устройства на процесните дружества, както и договори за съвместна дейност, сключени с горе цитираните доставчици. В тази връзка органите по приходите са констатирани, че от жалбоподателя не са ангажирани никакви доказателства във връзка с декларираните доставки от [фирма] и [фирма]. Ревизиращите са установили също така, че от [фирма] не са представени фискални бонове към фактурите, а са приложени дневни отчети от ЕКАФП на доставчиците, заверени от последните.

На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК в хода на ревизионното производство са изготвени и искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица /ИПДСПОТЛ/ до физическите лица, сочени от спорните доставчици като фактически изпълнители на фактурираните към [фирма] доставки на услуги, както следва: С. Г. С. с ЕГН [ЕГН], М. Х. Т. с ЕГН [ЕГН], Р. А. Р. с ЕГН [ЕГН], А. Г. А. с ЕГН [ЕГН], Г. Н. Н. с ЕГН [ЕГН], Ю. А. Я., К. В. С., М. Ц. Х. с ЕГН [ЕГН], П. Т. А. с ЕГН [ЕГН], Л. А. П. с ЕГН [ЕГН], А. А. А. с ЕГН [ЕГН], Р. А. А. – Х., М. В. У., Г. Г. Ц. и И. И. Ш. с ЕГН [ЕГН]. Документи и писмени обяснения са представени от С. Г. С., М. Х. Т., А. Г. А., М. Ц. Х. и Р. А. А. – Х.. Същите се изразяват в писмени обяснения, копия от трудови договори, трудови книжки, дипломи за завършено образование.

В резултат на анализ на събраните доказателства ревизиращите са заключили, че не се доказва реалното получаване от ревизирувания субект на посочените в спорните фактури услуги, независимо от факта, че относими доказателства са изискани по реда на ДОПК, както от ревизираното лице, така и от сочените като доставчици. Органите по приходите са посочили, че процесните доставчици не са били в състояние да осъществят спорните услуги, което се потвърждава и от установените факти и обстоятелства в хода на извършените на част от тях ревизии /на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]/. Отделно от изложеното е посочено, че лицата, сочени от доставчиците като фактически изпълнители на процесните услуги, са едни и същи, въпреки че услугите са фактурирани от различни дружества. Не на последно място, относно [фирма] е посочено, че едноличен собственик на капитала на дружеството е лицето Т. А. Б. с ЕГН [ЕГН] - син на А. Б., който през ревизирувания период е осъществявал и фактическото управление на [фирма].

При така установената фактическа обстановка ревизиращите формирали извод, че на

ревизираното лице са документирани доставки, които макар привидно да съответстват на редовни сделки, де факто са лишени от всякакво основание от икономическа гледна точка и зад тях не стоят реални доставки, а представляват способ за генериране на данъчен кредит.

В резултат и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 172 668,03 лв. по фактури издадени от следните доставчици:

1. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 77 128,03 лв. за периодите от месец юли 2013 г. до месец август 2015 г. и от месец ноември 2015 г. до месец февруари 2016 г. по 32 фактури, издадени от [фирма].

2. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 000,00 лв. за месец август 2013 г. по фактури с №172/07.08.2013 г. и №187/20.08.2013 г., издадени от [фирма].

3. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 800,00 лв. за месец юни 2015 г. по 4 фактури, издадени от [фирма].

4. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 11 042,00 лв. за периодите месец март 2016 г., месец април 2016 г. и месец юни 2016 г. по 8 фактури, издадени от [фирма].

5. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 19 800,00 лв. за периодите от месец юни 2016 г. до месец септември 2016 г. по 14 фактури, издадени от [фирма].

6. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 300,00 лв. за периодите от месец октомври 2016 г. до месец декември 2016 г. по 11 фактури, издадени от [фирма].

7. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 31 048,00 лв. за периодите от месец февруари 2017 г. до месец юли 2017 г. по 24 фактури, издадени от [фирма].

8. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 550,00 лв. за периодите месец септември 2017 г., месец декември 2017 г. и месец януари 2018 г. по 10 фактури, издадени от [фирма].

По изложените съображения е издаден процесния РА № Р-22221218003100-091-001/06.03.2019г.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. №53-06-2882/19.03.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. по описа на ТД на НАП-С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК.

С Решение № 874/23.05.2019 г. директорът на Дирекция „ОДОП” е потвърдил обжалвания пред него РА, в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 07.2013 г. до м. 08.2015 г., от м. 11.2015 г. до м. 04.2016 г., от м. 06.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 02.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г., ведно с начислените лихви за забава.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията и е допуснато и в с.з. от 11.02.2021 г. е прието заключение на съдебно-счетоводна експертиза за установяване на релевантни обстоятелства към данъчното облагане на ревизираното лице във връзка с реалността на спорните доставки и произтичащите от това правни последици.

От страна на жалбоподателя бе поискана и допусната от съда съдебно-техническа експертиза, която да установи дали и кога са извършени спорните СМР по вид и

количество, както и отговарят ли установените СМР на описаните в счетоводната документация на [фирма] СМР по вид и количество. Предвид процесуалното бездействие на жалбоподателя и невнасянето на депозит по исканите от него експертизи, с протоколно определение от 13.05.2021 г. съдът заличи допуснатата съдебно-техническа експертиза.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 15б, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност. Разгледана по същество жалбата срещу РА е неоснователна.

Ревизионният акт № Р-22221218003100-091-001/06.03.2019г., е издаден от компетентни органи по приходите. Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221218003100-020-001 от 30.05.2018 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 13.06.2018 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 16.07.2013 г. до 31.01.2018 г. Със Заповеди №Р-22221218003100-020-002 от 12.09.2018 г. и №Р-22221218003100-020-003 от 10.10.2018 г., издадени от органа, възложил ревизията, е продължен срокът за извършване на ревизията до 13.10.2018 г., съответно до 13.11.2018 г. Т. Б. Г. е определен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

РА е подписан с квалифициран електронен подпис на издателя му, валиден към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверение по чл. 25, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведено на хартиен носител.

Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези приложения към него РД № Р-22221418002625-092-001/ 10.10.2018 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството в ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК).

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основаниято, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11.11.2008 г. по адм. Дело № 7052/2008 г. на ВАС, решение № 15435/23.11.2011 г. по адм. дело №2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29.03.2012 г. и решение от 03.05.2012 г. по дело С-520/10г на СЕС.

По делото не се събраха допълнителни доказателства, които да оборват констатациите на ревизиращите органи.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. 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. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 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 и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит 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, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

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 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.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и реално извършване на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС, данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал.

б, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. “а” от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да е елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др./ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, 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 облагаеми сделки.

Мотивите на органите по приходите се споделят от настоящия състав по следните съображения:

За данъчен период месец август 2013 г., доставчикът [фирма] е издал на жалбоподателя 2 броя фактури с №172/07.08.2013 г. и №187/20.08.2013 г. с предмет: изработка, доставка и разнос на рекламни материали. В хода на ревизионното производство от управителя на доставчика са представени писмени обяснения, в които е посочено, че фактурите са във връзка със сключен Договор от 01.08.2013 година, но следва да бъде посочено, е наличието на договори и тъй като договорът е доказателство за възникнали договорни отношения между страните, но не е и не може да бъде доказателство за реалност на доставката. Наред с това, самите фактури не отговарят на изискванията за натурално и стойностно изражение на стопанските операции, тъй като от тях не може да се установи нито вид на услугата, нито цената, нито в какво се изравят услугите. Към фактурите липсват документи, от които да е видно какви параметри на услугите са договорени, какви рекламни материали следва да бъдат изработени, с какво съдържание да бъдат рекламните изделия, кои са лицата, изготвили проектите за тях, къде са извършени услугите, с какви активи, за чия сметка са транспортирани същите и с какво, къде са предадени. Не са представени заявки, оферти за изработка, съдържащи единични цени за брой, проект,

свързан с изработката на тези материали, индивидуализиращ същите. От страна на [фирма] не са представени доказателства, удостоверяващи извършени разходи за материали за изработка на процесните рекламни материали, освен една фактура за покупката на хартия А4. В хода на ревизионното производство от органите по приходите е установена липсата и на материална и техническа обезпеченост на дружеството – доставчик. За осъществяването на такива услуги се изисква специализирана техника като принтери, плотери, машини за дигитален печат и др., както и специалисти в областта на графичния дизайн и пространственото оформление. Такива доказателства по преписката липсват. Видно от представените документи не става ясно кои са и лицата подписали същите, както и къде са извършени услугите. Представено е обяснение от С. С., съгласно което същия е полагал труд по трудово правоотношение в [фирма] за 2013 г. -2014 г. като е изпълнявал дейности за клиенти включително и за ревизираното лице. Приложена е диплома за завършено висше техническо образование-комплексна механизация и поточни линии в строителство, но това е област коренно различна от дизайн и реклама.

Но и тук наличието на договори и фактури не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена доставка, защото договорът е доказателство за възникнали договорни отношения между страните, но не е и не може да бъде доказателство за реалност на доставката. Липсват и доказателства за наличие на каквато и да е техническа, материална и кадрова обезпеченост у доставчика, позволяваща му да осъществи доставките, тъй като от представените ведомости е видно, че през месец 10.2013 година доставчикът е имал назначени 7 лица на трудови договори на длъжност-оперативен счетоводител- 2 лица и по едно лице на длъжност технически секретар, отчетник документи, промотьор продажби и оператори технически сътрудник, а през месец 04.2014 година и месец 05.2014 година лицата промотьор продажби и технически секретар не фигурират. Но нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство нито от жалбоподателя, нито от доставчика са представени доказателства за професионалната квалификация на лицата, в това число лицето, осъществило счетоводните услуги, като наред с това счетоводството на жалбоподателя през ревизирия период е водено от друго дружество [фирма] на програмен продукт „ Конто“. Няма доказателства кой лица от доставчика са извършили останалите посочени услуги- криетив, предпечат, печат и разпространение на рекламните материали, като предметът на доставките предполага наличие на преди това изработени рекламни материали/ брошури, флаери, химикалки и други подобни, които са били налични у жалбоподателя, за да може той да ги предостави на доставчика и същите да бъдат разпространени, доказателства за такива, както и за вид, брой, цвят модел, както и кога и къде са предадени от жалбоподателя на доставчика, кои лица са ги предали, съответно приели, както и кога е станало това по делото липсват. Липсват и доказателства за това кога, на кое място, кои лица от жалбоподателя са предоставили съгласуване предварително на вида, мястото, времето и маршрута на разпространение на материалите, как

е формирана цената на услугите, жалбоподателят откъде е разполагал с рекламните материали/кой ги е изработил, какви по вид са, как са заприходени те в счетоводството на жалбоподателя, как е формирана цената по договора, респективно по доставката, как са разпространявани, откъде до къде и маршрут. Наред с това, самите фактури не отговарят на изискванията за натурално и стойностно изражение на стопанските операции, тъй като от тях не може да се установи нито вид на услугата, нито цената, нито в какво се изравят услугите. Обстоятелството, че доставчикът надлежно е осчетоводил процесните фактури в счетоводството си със съответно взети стопански операции и е включил същите в СД за съответните периоди, не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена доставка, защото счетоводното отразяване на доставката е задължение на регистрирани по ЗДДС лица да водят счетоводство и да изпълняват задълженията си по реда на ЗДДС / да включват фактурите в СД за съответния данъчен период. Всичко това сочи на законосъобразно отказано право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик. Това е така, защото наличието на реално осъществена доставка е положителен факт, който следва да бъде установен от лице, което претендира право на данъчен кредит и което освен фактури следва да притежава и цялата релевантна информация за доставката. Последната от страна на жалбоподателя не бе представена. Такава информация не е представена и на вещото лице, изготвило допълнението към заключението по основната съдебно–счетоводна експертиза. Фактът, че жалбоподателят е реализирал последващи доставки по никакъв начин не може да обуслови наличие на реалност на тези доставки, защото никой не оспорва последващите доставки, а доставките, посочени от този доставчик като извършени. Законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури.

Съдът споделя извода на ревизиращия екип за липса на реални доставки на услуги, фактурирани от [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] и [фирма]. С цел доказване реалността на същите от страна на жалбоподателя и неговите доставчици /с изключение на [фирма]/, са предоставени еднотипни документи, изразяващи се в копия от фактури, договори за съвместна дейност, протоколи и дневни отчети от фискалната памет на ЕКАФП, които по своя характер са частни документи и не се ползват с материална доказателствена сила. Необходимо е да се удостовери резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използването на полученото, както и удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС.

Предмет на процесните доставки са различни видове строително-монтажни работи, които от своя страна предполагат изпълнителят да разполага с материална, кадрова и техническа обезпеченост. В случая се касае за монтаж на въздуховоди, климатични системи, тръби, изолации за тръби, вентилатор, клапи, решетки с кутия, слънчеви колектори и медни трасета; полагане на замазка, плочки, гипсокартон, топло изолация, минерална мазилка, подово отопление; шпакловка; боя; монтаж на врата; профилактика, ремонт и монтаж

на сплит системи; смяна на компресор и на инверторна платка; зареждане с фреон; профилактика на термопомпа; демонтаж и монтаж на конвектор; косене на трева и отстраняване на храсти и нискостеблени дървета; демонтаж на въздуховодни системи, сплинкерна система, вентилационна система и черни тръби; разбиване на стени и тавани; извозване на строителни отпадъци; кран; монтаж на тръби; пробиване на отвори; монтаж на водомери; демонтаж на вертикални щрангове; ВиК услуги; полагане на тръби за външна канализация; монтаж на радиатори и термокран; обезвъздушаване на инсталация и др.

Видно от представените договори за извършване на СМР същите не съдържат клаузи относно конкретните параметри на извършените услуги, а единствено е уговорено, че при осъществяване предмета на договора възложителя се задължава да изплати възнаграждение.

Анализът на договорите и другите представени документи сочи, че договорът е сключен изцяло в защита интересите на изпълнителя и не съдържат клаузи, гарантиращи действителното получаване на насрещната престация от възложителя. В представените договори, не съществуват уговорки относно конкретното съдържание, характера, обема на дължимите от изпълнителя действия, което е съществен елемент от съдържанието на всеки договор, база за определяне на дължимата грижа при изпълнението, както и за определяне на възнаграждението. Също така не съществуват уговорки за документиране изпълнението по договора от страна на изпълнителя. Цялостна преценка на този договор налага извод за липса на корелативност между правата и задълженията на страните – договорът гарантира изплащане на договорената сума, подписване протокол за извършената работа и не държи сметка за насрещната престация – предоставянето на услугите.

Относно материално-техническата обезпеченост на процесните доставчици от органите по приходите е установено, че същата не е доказана. По преписката липсват представени доказателства в тази насока, а видно и от извършените от настоящата инстанция проверки в информационния масив на НАП такава не е констатирана. В тази връзка следва да бъде отбелязано, че будят съмнение и представените еднотипни обяснения от всички доставчици на [фирма], че процесните услуги са извършени с ръчни инструменти, които не са заведени като ДМА.

Относно притежавана от лицата кадрова обезпеченост е видно, че същите доставчици са имали назначен персонал, съгласно данни от информационния масив на НАП, но това не е предпоставка за реално осъществени доставки на услуги. Още повече, че видно от документите по преписката едни и същи лица са полагали труд в различни дружества /С. Г. С. е получавал доходи от предоставяне на услуги по извънтрудови правоотношения от [фирма] и [фирма]; А. Г. А. от [фирма] и [фирма]; М. Ц. Х. от [фирма], [фирма] и [фирма]; Р. А.-Х. от [фирма] и [фирма]; др./. В тази връзка органите по приходите са изготвили ИПДСПОТЛ до част от тях, като отговори са се върнали само от пет. При прегледа на представените от лицата писмени обяснения прави впечатление, че същите са потвърдили, че са положили труд в спорните доставчици и са извършили услуги за [фирма], но никое от лицата не е декларирало в какво точно се изразяват извършените услуги. В тази

връзка следва да бъде отбелязано и обстоятелството, че лицата помнят наименованието на жалбоподателя, но не помнят имената на преките си ръководители, както и на вида на извършваните услуги и предмета на дейност на дружествата, в които са полагали труд.

По преписката липсват данни и за вложени материали във връзка с фактурираните СМР. Както самите доставчици декларират в представените писмени обяснения всички материали във връзка с фактурираните СМР са за сметка на жалбоподателя. От страна на последния обаче не са ангажирани доказателства за предаване на такива на доставчиците. По преписката липсват и доказателства относно количеството и вида на вложените строителни материали, как са заведени и изписвани в счетоводството на [фирма], от кого са закупени, как са транспортирани и др. Отделно от горното, следва да бъде отбелязано и обстоятелството, че в част от приложените приемо-предавателни протоколи не става ясно и какъв е предмета на доставката – извършването на конкретни услуги или доставката на стоки.

Също така неизяснен остава и въпросът как и въз основа на какви критерии жалбоподателят е избрал горе цитираните доставчици да осъществяват строително монтажните работи, след като същите не разполагат с технически ресурс. Последните не са ангажирали и доказателства за командироване на лицата, сочени като фактически изпълнители, до различни градове на територията на страната – П., Я., П. Б., Б., В. и др.

Неоснователно е оплакването на жалбоподателя относно начина на възлагане и извършване на насрещните проверки. Независимо, че в издадените резолюции за извършване на насрещна проверка и в изготвените ИПДПОЗЛ не е упоменато, че същите са във връзка с извършвана ревизия на [фирма], това не променя задължението на спорните дружества да представят всички документи във връзка с фактурираните доставки на услуги. Още повече, че в изготвените ИПДПОЗЛ органите по приходите са посочили, че изисканите документи и писмени обяснения са във връзка с установяване на реалността на фактурираните към [фирма] доставки на услуги.

Органите по приходите извършват насрещни проверки при започнало производство по реда на ДОПК и направено писмено искане за извършването ѝ по реда на чл. 45, ал. 2 от ДОПК.

Извършването на насрещна проверка е правно регламентирано производство. Чл. 45, ал. 1 от ДОПК постановява, че насрещната проверка се извършва за установяване на отделни факти и обстоятелства, свързани с лице, което не е страна в съответното производство. При насрещната проверка не се установяват задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице. Едновременно с извършването на насрещната проверка, органите по приходите могат да изискват писмени обяснения от проверяваното лице. Същото е длъжно да даде исканите писмени обяснения / чл. 56 от ДОПК/. За извършената проверка се съставя протокол, който съдържа реквизитите указани в чл. 50 от ДОПК.

В случая в хода на ревизионното производство от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ са издадени резолюции, с които е възложено извършването на насрещни проверки на горе цитираните осем дружества. С цел установяването на конкретни факти и обстоятелства във връзка с

издадените на [фирма] фактури от членовете на ревизиращия екип са изготвени искания за представяне на документи и писмени обяснения до всеки един от спорните доставчици. В тази връзка следва да бъде отбелязано, че съгласно чл. 37, ал. 2 от ДОПК данъчно задължените лица са длъжни да представят всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в съответното производство, и да посочи всички лица, държавни или общински, при които се намират такива.

От анализа на представените по преписката документи се установи, че досежно спорните фактури не е доказано първото изискуемо от закона условие за възникване на право на данъчен кредит и то е наличието на доставки, извършени пряко или посредством подизпълнители именно от издателите на съответните фактури.

При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, вр. чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от същия закон.

Предвид това, че не са установени положителни факти за реално извършване на доставки, за наличието на материална и кадрова обезпеченост за извършване, документирани с описаните в РД фактури, ревизиращият екип, правилно е приел, че по тях не е налице правото на приспадане на данъчен кредит за РЛ.

Това е изрично подчертано в тълкувателно приложимото Решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело C-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“.

С целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /договорите с доставчиците по спорните доставки/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услуга /вж.чл.6, ал.1; чл.9, ал.1 и чл.25, ал.1 ЗДДС/.

Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата, данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл.2, т.1-4 ЗДДС, а не при вносът на стоки по чл.2, т.5 с.з./.

Установяването на пораждащия задължението за доставката юридически факт е индигия за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

Последиците от горното разграничение са значими за разглеждания спор. С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от ревизиращия екип и е разколебано от убедителността на главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит.

П. е прилагането на правилата на доказателствената тежест, изразени в обвързаността на решаващия орган да приеме за несъществуващи

юридическите факти, за които черпещата благоприятни правни последици от осъществяването им страна не проведе главно и пълно доказване /Решение № 4004 от 21.03.2013 г. по адм. дело № 9289/2012 г. на ВАС/.

В хода на ревизията от страна на ревизираното лице не са представени никакви счетоводни регистри, от които може да се проследи осчетоводяването или отсъствието на такова по процесните фактури. В хода на производството пред настоящата инстанция, вещото лице по допуснатата по делото ССЧЕ не е успяло да осъществи контакт със счетоводството на жалбоподателя, поради което остана недоказано дали счетоводните записвания са изпълнени съобразно изискванията на чл. 114, ал. 10 от ЗДДС и чл. 123, ал.1 от ЗДДС. Не са предоставени данни и документи относно това как е определена цената на извършените услуги. Не са представени технически и ценови оферти. Не е представена калкулация за определяне цената на услугите. Не са предоставени данни от проверяваните лица под каква форма са предали изготвените услуги, липсват реални доказателства за положен труд от страна на лицата – доставчици.

Наличието на фактури, договори и приемо- предавателни протоколи не могат да бъдат доказателство за действителното изпълнение на доставките. За тяхното доказване е необходимо, както доставчикът, така и получателят да притежават достатъчно убедителни доказателства за това изпълнение. В случая такива доказателства не са представени.

Нито в хода на ревизията, нито при административното оспорване, нито в хода на съдебното обжалване са ангажирани доказателства, които да удостоверят възможността на доставчиците да извършат фактурираните доставки. Установените факти, налагат извод за формалното им участие в стопанския оборот само и единствено за издаване на първични счетоводни документи. Този извод не се променя и от приетата по делото експертиза.

Съвкупно, изложеното обуславя краен извод за неоснователност на жалбата, поради което тя следва да се отхвърли съгласно правомощието на съда по чл. 160, ал. 1 предл. последно ДОПК.

Предвид крайния изход на спора и изрично направеното искане на пълномощника на ответника, на основание чл. 161, ал. 1 изр. 2 и 3 ДОПК на Дирекция ОДОП - С. следва да се присъдят разноски в общ размер на 4816 (четири хиляди осемстотин и шестнадесет) лева, представляващи юрисконсултско възнаграждение за осъщественото по делото процесуално представителство от юрисконсулт, определено в размера на минималното възнаграждение за един адвокат по чл. 8, ал. 1 т. 5 от Наредба № 1/09.07.2004 г.

След извършена служебна проверка на делото и справка в счетоводството на съда, настоящият състав установи, че жалбоподателят е останал задължен за разноски за депозит за вещо лице в размер на 400 (четиристотин) лева, поради което на основание чл. 77 от Гражданския процесуален кодекс във вр. пар. 2 от ДР на ДОПК, същият следва да бъде осъден да заплати посочената сума по сметка на АССГ.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1от ДОПК, Административен съд София-град, 60-състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] и електронен адрес: [електронна поща], чрез адвокат Д. Н. Ж. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221218003100-091-001/06.03.2019 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б. – ръководител на ревизията, в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 07.2013 г. до м. 08.2015 г., от м. 11.2015 г. до м. 04.2016 г., от м. 06.2016 г. до м. 12.2016 г., от м. 02.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г., ведно с начислените лихви за забава.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата от 4816 лева (четири хиляди осемстотин и шестнадесет лева) представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК] да внесе по сметка на Административен съд София град BG04 VNBG 9661 3300 1783 01 BIC на БНБ - VNBGBGSD при БНБ -ЦУ депозит за възнаграждение на вещото лице в размер на 400 /четиристотин/ лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четирнадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: