

РЕШЕНИЕ

№ 1215

гр. София, 24.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,
в публично заседание на 24.01.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **4145** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на “Крийд Естейт“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя З. Н. И., против ревизионен акт (РА) №Р-22220319003294-091-001/31.01.2020 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с Решение № 306/25.02.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 7 446,13 лв. за данъчни периоди м. 12.2020 г., м. 01.2021 г. и м. 02.2021 г.

Жалбоподателят излага съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, като издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон. Навежда твърдения, че фактическите констатации и правните изводи в РА са необосновани и немотивирани. Развива подробни доводи за доказана реалност на доставката с представените доказателства и за наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит. Моли съда да отмени РА. Претендира разности по делото, съгласно представен списък. Допълнително представя писмени доказателства с опис.

В съдебно заседание, жалбоподателят, не се представлява. С депозирана писмена молба (л. 447) пълномощникът му, поддържа жалбата на изложените в нея и в молба от 28.11.2022 г. основания и моли съда да я уважи и отмени ревизионния акт.

Ответникът - директор на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. Й., оспорва жалбата. Изразява становище за законосъобразност на РА по съображения изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“ – С. и моли същия да бъде потвърден. Представя заверено копие на административната преписка. Допълнително представя доказателства за компетентност. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. В случай че е претендирано адвокатско възнаграждение, прави възражение за прекомерност, ако същото надвишава минималните размери, като моли съда да извърши проверка за наличието на доказателства за заплащане му.

Софийска градска прокуратура редовно призована, не се явява, не се представлява, не излага становище по жалбата.

Административен съд София-град, Трето отделение, 44 - ти състав като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р-22221021002020-020-001 от 07.04.2021 г. (л. 33-34 по делото), връчена на 14.04.2021 г., издадена от Т. Б. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството му на заместник на Г. М. В. – Н. /началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С./, определен съгласно Заповед № РД-84-2200-191/01.04.2021 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 365 - гръб), на основание заповед № ЗЦУ-ОПР-11/12.02.2020 г. на изпълнителния директор на НАП (л. 443-444) и Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. (пункт I, т. 16) за компетентен орган за възлагане на ревизията, на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

Ревизията е с предмет определяне на задължения по ЗДДС за периода от 01.12.2020 г. до 28.02.2021 г. Първоначално е определен срок за приключването ѝ до 2 месеца от връчване на ЗВР, т.е. до 14.06.2021 г. Със ЗИЗВР № Р-22221021002020-020-002 от 08.06.2021 г., връчена на 06.07.2021 г. /л. 36-38/, и ЗИЗВР № Р-22221021002020-020-003 от 06.07.2021 г., връчена на 06.07.2021 г. /л. 39-41/, срокът за приключване на ревизията е удължен до 14.09.2021 г. И двете ЗИЗВР са издадени от Г. М. В. - Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена съгласно Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. (пункт I, т. 4) за компетентен орган за възлагане на ревизията, на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Заповедите са издадени във формата по чл. 113, ал. 1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221021002020-092-001 от 29.09.2021 г. (л. 42-47), връчен по електронен път на дружеството на 30.09.2021 г. От ревизираното лице е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, в което са развити доводи, че констатациите в РД не се основават на реалната фактическа обстановка. Направено е искане протоколите за извършване на проверка на „ГИ СТОУН“ ЕООД от дата 12.10.2020 г. и от 30.03.2021 г. да бъдат присъединени към ревизионното производство, тъй като от тях се установява произхода на вложените материали. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

РА № Р-22221021002020-091-001 от 13.12.2021 г. е издаден от Г. М. В. - Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и Ц. К. Х., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В него са възприети изцяло констатациите в РД и на „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД е установен ДДС за възстановяване в размер на 20 885,00 лв., при деклариран данък за възстановяване в общ размер на 28 331.13 лв., поради непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 446,13 лв. за данъчни периоди от м. 12.2020 г. до м. 02.2021 г. Актът е връчен по електронен път на 13.12.2021 г.

РА е оспорен в регламентирания по чл. 152 от ДОПК срок с жалба с вх. № 53-06-10064/22.12.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и с вх. № 23-22-2082/23.12.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. пред компетентен орган - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП. В срока по чл. 155, ал.1, вр. чл. 146 ДОПК, е постановено Решение № 306/25.02.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., с което РА е потвърден. Връчено е на жалбоподателя по електронен път на 28.02.2022 г. (л. 30).

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД е покупка и продажба на собствени недвижими имоти с код по Н. 68.10. Дружеството извършва строителство, управление и отдаване под наем на недвижими имоти, а през ревизирания период извършва на строителна дейност върху собствен имот, придобит по силата на апортна вноска при неговата регистрация, находящ се на адрес: [населено място], [улица], № 24, с площ 676 кв. м. Проектът, който е в процес на строителство, представлява жилищна сграда с подземни гаражи. Строежът е на завършен етап - груб строеж, за който е представен Акт обр. 14 за приемане на конструкцията от 22.11.2018 г. Извършват се довършителни работи, свързани с хидроизолации, полагане на мазилка, изграждане на инсталации, окачени фасади и окабеляване, изграждане на външни връзки, както и доставки на оборудване. В хода на предходна ревизия ревизиращият екип е извършил посещение и оглед на строежа, обективизирано в Протокол № 1734004/05.04.2021 г. /л. 453/.

Установено, че ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 446,13 лв. по 13 фактури, издадени от „ГИ СТОУН“ ЕООД. Данните за тези фактури /номер, дата, предмет, данъчна основа и данък върху добавената стойност/ са отразени в таблица на стр. 5 от РД.

С цел обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на дружеството, в ревизионното производство са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ДЗЛ са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22221021002020-040-001 от 27.04.2021 г. и № Р-22221021002020-040-002 от 27.05.2020 г., в отговор на които са представени такива, описани и анализирани на стр. 4 от РД.

С Протокол обр. КД № 1734004/05.04.2021 г. е документирано посещение на декларирания адрес за кореспонденция и е извършен преглед на представените документи за ревизирания период.

С Протокол №22221021002020-П.-001/23.09.2021 г. са присъединени доказателства,

събрани в предходни производства. На дружеството е извършена предходна ревизия по ЗДДС приключила с издаването на РА № Р-22221020006594-091-001 от 08.06.2021 г. с обхват от 01.07.2020 г. до 30.11.2020 г. по ЗДДС и установен резултат: установен ДДС за внасяне от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 9 553,37 лв. и лихви в размер на 628,98 лв. Ревизионният акт е обжалван, в резултат на което е постановено Решение №1329/26.08.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА е потвърден. Този ревизионен акт е бил оспорен по съдебен ред и с решение № 2740/21.04.2022 г. по адм. д. № 9651/2021 г. /л. 351-359/ административният съд е отменил акта, като незаконосъобразен. Решението на АССГ е потвърдено от ВАС с решение № 896 от 26.01.2023 г., постановено по адм. дело № 5682/2022 г.

С оглед изясняване на обстоятелствата във връзка с упражненото право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 45 от ДОПК, е извършена насрещна проверка на „ГИ СТОУН“ ЕООД - доставчик на ревизираното дружество. От проверяваното лице не са представени изисканите с ИПДПОЗЛ № П-22221921076930-040-001 от 27.05.2021 г. доказателства във връзка със спорните фактури. Резултатите са описани в ПИНП № П-22221921076930-ОРП-001-141-001 от 23.09.2021 г. (л. 127 и сл.) и анализирани в РД на стр. 5-6.

При извършена проверка в информационния масив на ТД на НАП С. е установено, че спорните фактури са включени в дневника за продажби на доставчика - „ГИ СТОУН“ ЕООД, който е с регистрация по ЗДДС от 17.12.2013 г. Органите по приходите са констатирани, че липсват данни за декларираните трудови договори за ревизирания период. Посочено е още, че „ГИ СТОУН“ ЕООД има задължения по ЗДДС в периодите на издаване на фактурите, а от подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. /и ОНР/, са декларираны приходи, отчетени като от „Търговска Посредническа дейност“. Не са отчетени приходи от външни услуги. В базата данни на „Счетоводен баланс - активи“ не фигурира информация за налични ДМА. Липсва информация и за нает подизпълнител.

Органите по приходите са достигнали до заключението, че не се доказва наличие на материална, техническа и кадрова обезпеченост на „ГИ СТОУН“ ЕООД да предостави СМР - услуги, свързани с доставките на камък и СМР, свързани с изработването на облицовката на сградата.

От „Крийд Естейт“ ЕООД, с цел доказване реалността на доставките от „ГИ СТОУН“ ЕООД са представени: заверени копия на фактурите, приемо-предавателни протоколи, представляващи „актове за установяване завършени и съответно заплащане на натурални видове работи“ към датата на издаване на всяка от фактурите и банкови извлечения. Представен е и сключен договор между дружествата от 23.07.2020 г. (л. 196-202), съгласно който изпълнителят приема да изпълни на обекта /посочен в т. 9 – определения/ - доставка и полагане на каменна облицовка от „В.“ варовик /шлайфан/ - селекция „Върбешница“, съгласно одобрен архитектурен проект подробно описан в Приложение № 1 – Количествено-стойностна сметка /л. 203/.

След извършен анализ на представените от РЛ писмени доказателства е прието, че предметът на доставките по фактурите е записан подробно и детайлно като видове дейности /в единична мярка - кв. м, единична цена и обща стойност/, които напълно съответстват на записите в приложените актовете за извършените работи, като в т.ч.: доставка на камък, демонтаж и монтаж на камък, доставка и монтаж на вата, репарация на камък, изрязване на отвори за вентилация, демонтаж на камък,

импрегниране на камък, зидане на комин, ъглова обработка /герунг/ и други. На актовете за извършени работи като изпълнител фигурира печат на „ГИ СТОУН“ ЕООД и подпис на В. Б., а на възложител печат на „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД и подпис на О. Х.. Видно от анализа на предоставените документи е обстоятелството, че доставките са оформени с описаните актове за предал и приел работите, издадени са фактурите и същите са разплатени.

От ревизиращите е отбелязано, че липсват документи относно произхода на доставените материали, камък, вата, както и данни за начина на транспортирането им до обекта. Посочено е, че по-голям дял от фактурираните доставки е на СМР, свързани с демонтаж, монтаж, репарирание, импрегниране на облицовъчния камък /подробно описани във фактурите и актовете за извършени работи/, които за да бъдат извършени от доставчика задължително условие е наличието на персонал или наемането на подизпълнител. Прието е, че от „ГИ СТОУН“ ЕООД не са представени документи и не е изяснено кой реално е извършил услугата, какъв е произходът на вложените материали и как са транспортирани.

Според РД несъмнено на обекта на „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД - жилищна сграда на [улица] налице изпълнение на съответни строително-ремонтни дейности, но изпълнителят не е „ГИ СТОУН“ ЕООД. По издадените фактури от страна на „ГИ СТОУН“ ЕООД за ревизираното дружество „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД не е налице право за упражняване на данъчен кредит, а съответното му упражняване за периода се явява неправомерно, тъй като с така оформените документи е създадена правна привидност, зад която не стои осъществена доставка. Наличието на фактура и декларирането ѝ в съответния дневник ѝ справка-декларация не е достатъчно доказателство, че е извършена и съответно получена.

С оглед гореизложеното, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69. ал. 1. т. 1 от ЗДДС във връзка чл. 6/9 и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ГИ СТОУН“ ЕООД, които са в общ размер на 7 446,13 лв.

В решението си директорът на Д „ОДОП“ – С. е посочил, че отношенията между „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД /възложител/ и „ГИ СТОУН“ ЕООД /изпълнител/ са уредени с договор от 23.07.2020 г., като отделните видове работи, техните количества и единични цени са посочени в Приложение № 1 - Количествено-стойностна сметка, изготвена от изпълнителя въз основа на предоставения му от възложителя одобрен архитектурен проект.

В чл. 1, ал. 4 на договора е записано, че изпълнителят декларира, че му е известно, че на обекта са извършени работи от изпълнителя като подизпълнител на „ЮВЕНТА ГРУП“ АД, ЕИК[ЕИК], по договор, сключен между възложителя и „ЮВЕНТА - ГРУП“ АД от 16.11.2018 г. Извършените работи са 461,22 кв. м. към 22.04.2020 г. Работите по настоящия договор представляват довършване на строително-монтажните работи по част „Фасади“ на обекта по доставка и полагане на каменна облицовка от „В.“ варовик /шлайфан/. В чл. 2, ал. 3 на договора е посочено, че единичните цени в Приложение № 1 включват всички необходими разходи за изпълнение на работите, в т.ч. за осигуряване на необходимата механизация, за работна сила и други. Съгласно чл. 7, т. 3 от договора, възложителят има право да получи декларация за съответствие на вложените материали и гаранция за добро и качествено изпълнение, включително гаранциите на фирмите - производители на материали, които превишават гаранцията на изпълнителя. В чл. 8, т. 3 и посочено, че

изпълнителят следва да осигури за своя сметка квалифициран персонал и инструменти за изпълнение на възложеното до окончателното приключване на работите на обекта. Съгласно чл. 8, ал. 2 от договора, изпълнителят няма право да възлага на друго юридическо или физическо лице изпълнението на работите по договора, без писмено разрешение на възложителя. Според чл. 10, ал. 1, т. 1 и т. 2 от договора, изпълнените работи се приемат и заплащат при следните условия: подписан протокол за изпълнение, декларация за съответствие и сертификат за вложените материали към съответния протокол за изпълнение.

Според доказателствата по преписката /както и от приобщените такива/, във връзка с клаузата на чл. 8, ал. 2 от договора, е представено уведомление от „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД до „ГИ СТОУН“ ЕООД, в което е дадено разрешение част от работите по договора да бъдат възложени на „МОС ПРО 07“ ЕООД. В тази връзка е представен Договор за строително-ремонтни услуги от 23.07.2020 г., сключен между „ГИ СТОУН“ ЕООД и „МОС ПРО 07“ ЕООД (л. 107-108), който е с предмет - извършване на каменна облицовка, подробно описана в приемо-предавателните протоколи за всяка отделна услуга. Съгласно чл. 9, ал. 1 от договора, цените на отделните видове строително ремонтни работи /С./ и вложените материали се определят в отделните приемо-предавателни протоколи. В ал. 2 е посочено, че цената по предходната алинея е за цялостното извършване на договорените С., включително цената на вложените материали, извършени работи и разходите за труд, механизация, енергия, складиране и други.

Въз основа на гореизложеното, решаващият орган е приел, че нормалната търговска логика изисква сключването на даден договор да е поставено в зависимост от възможността на съответния Изпълнител да реализира неговия предмет. Доколкото в договора, сключен между „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД и „ГИ СТОУН“ ЕООД, е записано, че изпълнителят следва да осигури за своя сметка квалифициран персонал и е логично на първо място да се направи проверка относно кадровата му обезпеченост. В случая, договорът е сключен на 23.07.2020 г., към който момент доставчикът не е разполагал с персонал. Нещо повече, „ГИ С.“ ЕООД никога не е подавало уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ за назначени лица на трудови договори, нито е подавало справки по чл. 73 от ЗДДФЛ, поради което е прието, че реално доставчикът не е имал възможност да престира услугите.

Във връзка със сключения между „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД и „ГИ СТОУН“ ЕООД договор решаващият орган е посочил, че на процесния строеж са извършени работи от „ГИ СТОУН“ ЕООД като подизпълнител на „ЮВЕНТА - ГРУП“ АД по договор, сключен между „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД и „ЮВЕНТА - ГРУП“ АД от 16.11.2018 г. В тази връзка от решаващия орган е изтъкнато, че му е служебно известно, че на „ЮВЕНТА - ГРУП“ АД е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.08.2017 г. до 30.04.2019 г., която е приключила с РА №Р-22220319003294-091 -001/31.01.2020 г. След обжалване по административен ред, същият е потвърден с Решение №1228/07.08.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., в частта, по издадената от „ГИ СТОУН“ ЕООД фактура, именно защото „ГИ СТОУН“ ЕООД не притежава кадрови и технически потенциал за осъществяване на посочените услуги - доставка и монтаж на каменни облицовки. С решението е прието, че не е документално доказано, че платената сума е свързана с доставка, която реално и обективно

има възможност да бъде осъществена от „ГИ СТОУН“ ЕООД. „ЮВЕНТА - ГРУП“ АД е имало назначени лица на длъжност общ работник и монтажници, които са относими към предмета на договора - монтаж на каменна облицовка, поради което е прието за нелогично да се възлагат услуги на подизпълнител, неразполагащ с кадрови потенциал.

В процесното решение е обърнато внимание, че нито ревизираното дружество, нито доставчикът представят доказателства за лицата, които фактически са участвали в извършването на документираните строително-ремонтни услуги. Изтъкнато е, че за съответния строителен обект следва да има информация за работниците, които са изпълнявали услугите, както и списъци на работниците намиращи се на обекта, включително доказателства за проведен инструктаж. Съгласно чл. 11, ал. 1, т. 3 и т. 6 от Наредба РД-07-2 от 16.12.2009 г. за условията и реда за провеждане на периодично обучение и инструктаж на работниците и служителите по правилата за осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд, работодателят е длъжен да осигурява провеждането на инструктаж при работата на всеки работещ от друго предприятие, който ще работи на територията на предприятието както и всички др. лица, които ще посещават производствените звена.

В резултат на горното решаващият орган констатира, че в случая не е доказано с какъв кадрови ресурс са изпълнени спорните услуги, а това е едно от обстоятелства, които подлежат на изследване във връзка с преценката за реалност на доставките с подобен предмет. Намерил е още, че не са доказани и обстоятелствата във връзка с доставката на материалите, необходими за изпълнение на предмета на договора, сключен между „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД и „ГИ СТОУН“ ЕООД. Липсата на информация, относно транспорт на материалите до обект на „ГИ СТОУН“ ЕООД, както и относно съхранението им до влагането в сградата сочи, че дори предметът на доставките да е наличен, то действителният изпълнител на услугите не е лицето, посочено в съставените документи. В тази връзка е правилно прието в хода на ревизията, че в случая доставчикът е издал фактури без основание, единствено с цел да се осигури възможност за ревизираното лице да приспадне данъчен кредит, на какъвто няма право.

Предвид изложеното РА, с който на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадените от „ГИ СТОУН“ ЕООД фактури общо в размер на 7 446,13 лв., е потвърден.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, в това число и доказателства удостоверяващи притежаването на електронни подписи от лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис; допълнително представените доказателства от жалбоподателя; доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията.

При така установеното от фактическа страна съдът формира

следните правни изводи:

Жалбата е депозирана в законоустановения срок от легитимиран субект и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, същата е основателна.

При извършване на служебната проверката по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от органа по приходите, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията, съобразно правилото на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, и определя задължения за периода, за който е възложена ревизията. Издаден е в изискуемата форма и в съдържанието му са изложени фактическите и правните основания за постановяването му. Публичните вземания са конкретизирани по основание, по размер и по субект.

ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕП, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕП, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕП, т. е. и в това отношение ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

С оглед изложеното, Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

Направените с ревизионния акт установявания кореспондират изцяло с възложените предметни и времеви предели на ревизията. При извършената от съда служебна проверка не са установяват допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административно-производствените правила, които да обосноват отмяната на РА единствено на това основание.

При преценка относно съответствието на ревизионния акт с материалноправните разпоредби, съдът съобрази следното:

Спорът по делото е концентриран върху законосъобразността на РА в частта му, с която на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6/9 и чл. 25 от ЗДДС на жалбоподателя не е признато право на данъчен кредит в общ размер на 7446,13 лева за данъчни периоди м. 12.2020 г. и м. 01. и м. 02.2021 г.

В случая ответникът твърди, че предметът на спорните доставки е наличен, но счита, че действителният изпълнител на услугите не е дружеството посочено във фактурите - „ГИ СТОУН“ ЕООД. Решаващият административен орган застъпва тезата, че в случая доставчикът е издал фактури без основание, единствено с цел да се осигури възможност за ревизираното лице да приспадне данъчен кредит, на какъвто няма право. Този извод е обоснован преди всичко с оглед липсата на доказателства относно кадровата, техническа и материална обезпеченост на доставчика.

Жалбоподателят възразява, че услугите са реално изпълнени от доставчика, като се позовава на ангажираните в хода на административното и съдебното производство писмени доказателства – договор, сключен с „ГИ СТОУН“ ЕООД,

договор, сключен между „ГИ СТОУН“ ЕООД и „МОС ПРО 07“ ЕООД, приемо-предавателни протоколи, обективиращи вида и количеството изпълнени СМР, фактури за използвани материали, трудови договори, сключени с И. Б. и Ч. Б., протокол за извършена от органите по приходите проверка на обекта, на който са изпълнени СМР услугите /№ 1734004/05.04.2021 г. – л. 453/, както и на РА № Р-22221020006594-091-001/08.06.2021 г., касаещ предходен ревизиран период м. 07.2020 г. – м. 11.2020 с предмет също фактури, издадени от „ГИ СТОУН“ ЕООД. При извършена служебна проверка съдът установи, че РА от 08.06.2021 г., издаден на „Крийд естейт“ ЕООД, е отменен от АССГ, а решението му е потвърдено от ВАС /решение по адм.д. № 5682/2022 г./.

При така представените доказателства се дължи отговор на въпроса дали установените от органите по приходите обстоятелства, а именно обстоятелството, че не е недоказана кадрова обезпеченост, произхода на материалите вложени в СМР, както и тяхното транспортиране, са достатъчни, за да обосноват законосъобразни изводи за липса на реалност на доставките по процесните фактури. В тази връзка съдът съобрази следното:

Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен 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 облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220-236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна, съгласно чл. 168, б. а" доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то 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 друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а

другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. По отношение на последиците от липсата на установяване на действителния доставчик на съответните стоки или услуги следва да се припомни, че режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (в този смисъл решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20). Както СЕС многократно е постановявал, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, когато материалноправните и формалните изисквания или условия, от които това право зависи, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20). Макар член 273, ал. 1 от Директива 2006/112 да предвижда, че държавите членки могат да наложат - наред с предвидените в тази директива задължения - и други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на избягването на данъчно облагане, приетите от държавите членки мерки все пак не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Поради това съответните мерки не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралността на ДДС (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet). Така СЕС е приел, че основният принцип на неутралност на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните условия, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални условия (в този смисъл решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20). Следователно, щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните условия са изпълнени, данъчната администрация не може да наложи във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20). Това би могло обаче да не е така, ако вследствие на нарушението на формалните изисквания се възпрепятства представянето на сигурни доказателства за изпълнението на материалноправните изисквания (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20). Такъв би могъл да е случаят, когато във фактурата за стоките или услугите, във връзка с които е упражнено правото на приспадане на ДДС, не е посочен действителният доставчик, ако това възпрепятства установяването на този доставчик, а оттам и определянето дали той има качеството на данъчнозадължено лице, тъй като това качество представлява едно от материалноправните условия за правото на приспадане на ДДС (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet). В този контекст следва да се подчертае, от една страна, че данъчната администрация не може да сведе проверката единствено до самата фактура. Тя трябва да вземе предвид и допълнителната информация, предоставена от данъчнозадълженото лице. От

друга страна, именно данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

В процесния случай това е сторено от ДЗЛ. Всяка обективирана доставка е скрепена с приемо-предавателен протокол, подписан и подпечатан от двете страни, а също така от констатацията на органите по приходите в РД, че счетоводството на „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД е водено редовно и са спазени основните принципи и изисквания на счетоводното законодателство - хронология на стопанските операции и текущо начисляване. Фактурите са редовни, включени в съответните регистри и са разплатени по банков път, което също е индиция за реалното изпълнение на услугите. От допълнително представените в с.з. писмени доказателства за предходни ревизии на дружеството се установява, че само „ГИ СТОУН“ ЕООД е доставчик на тези услуги и с друг търговец жалбоподателят не е сключвал подобни договори за същата услуга. Не без значение е и факта, че услугите са извършени - при проверка на място се е установило, че сградата е с каменна облицовка, а това само по себе си, след като същата е заведена като материален актив, ще води и до последваща доставка и облагане на същата.

Всички документи не са оспорени от страна на данъчния орган, носят подписите както на РЛ, така и на доставчика и по този начин удостоверяват в правната действителност, че визираните в тях волеизявления на подписаните ги страни са се осъществили. Не са представени доказателства от страна на данъчния орган оборващ констатациите в представените от РЛ частни документи, поради което настоящата съдебна инстанция приема, че са истински и установяват извършените от доставчика услуги и приемането им от РЛ.

Дори и да се приеме обстоятелството за недоказана кадрова обезпеченост за извършване на доставката, то само наличието на това обстоятелство, без доказано и твърдяно обстоятелство от органите по приходите на данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Според постоянната съдебна практика правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на които са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, използвани за целите на техните облагаеми доставки, представлява основен принцип на общата система на ДДС. Съдът на Европейския съюз вече се е произнесъл, че проверката за наличието на облагаема доставка трябва да се осъществи в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, като се извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по конкретния случай (този смисъл решения от 6 декември 2012 г., Б., С-285/11, т. 31 и 32, и от 31 януари 2013 г., Строй транс С-642/11, т. 45). Въпреки това обстоятелството, че съответните услуги не са били доставени от издателя на фактурите или неговия подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимия персонал и материали не е достатъчно, за да се приеме, че не е налице доставка на разглежданите стоки и да се изключи правото на приспадане, тъй като това може да се дължи както на прикриване с измамна цел на доставчиците, така и на просто използване на други подизпълнители (в този смисъл е решение от 6 септември 2012 г., дело

C-324/11 -Gabor Toth).

Все в тази връзка следва да се посочи и че дори да не е доказано, че предмета на доставката е реализиран именно от издателя на фактурата, при доказаното получаване на този предмет от получателя на фактурата, следва да е установено, че получателят е знаел това и че процесната фактура е издадена единствено с цел ревизираното дружество – получател по нея да упражни право на приспадане. Това произтича от задължителното тълкуване на разпоредби на Директивата за ДДС в съдебната практика на Съда на ЕС. Съгласно Решение от 22 октомври 2015 година по дело C-277/2014 г. на Съда на ЕС е прието, че разпоредби на Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, като тази по главното производство, която не признава на данъчнозадълженото лице право да приспадне данъка върху добавената стойност, дължим или платен по получени от него доставки на стоки, когато фактурата е издадена от лице, което с оглед на предвидените от тази правна уредба критерии следва да се счита за несъществуващо, и не може да се установи кой е действителният доставчик на стоките, освен ако въз основа на обективни данни и без да се изисква от данъчнозадълженото лице да е извършило проверки, които не са негова задача, е било установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената доставка е част от измама с данъка върху добавената стойност, което следва да се провери от запитващата юрисдикция. По делото няма никакви данни за уговорена фиктивни сделки между жалбоподателя и изпълнителя на СМР. Доказателствената тежест за наличие на фиктивна сделка е на приходните органи предвид обстоятелството, че отказът от право на приспадане е изключение от основния принцип, какъвто се явява това право.

Съобразно изложеното, настоящия състав намира, че за „Крийд естейт“ ЕООД, като получател по фактурите, издадени от „ГИ СТОУН“ ЕООД, са налице материалноправните предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69. ал. 1. т. 1 от ЗДДС във връзка чл. 6/9 и чл. 25 от ЗДДС, което незаконосъобразно му е отказано с оспорения акт, който следва да бъде отменен.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 50 лева – внесена държавна такса по делото.

Воден от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 44 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р-22221021002020-091-001 от 13.12.2021 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден с Решение № 306/25.02.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 7 446,13 лв. за данъчни периоди м. 12.2020 г., м. 01.2021 г. и м. 02.2021 г.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „КРИЙД ЕСТЕЙТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от З. Н. И., разноски в размер на 50 /петдесет/ лева. Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчването на преписи на страните.

СЪДИЯ: