

РЕШЕНИЕ

№ 421

гр. София, 21.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 22.10.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **7063** по описа за **2019** 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). Жалбоподателят [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], [улица] чрез Х. П. И., в качеството на управител, оспорва Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418003812-091-001 от 27.12.2018 г., издаден от Т. Г. – орган, възложил ревизията, и В. В. – ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 501/22.03.2019 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 24 547,39 лв., ведно с лихви в размер на 3911,93лв, и установения допълнителен корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в общ размер на 2748,80 лв. за 2017 г. и са начислени лихви в общ размер на 206,94 лв. В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за отмяна на ревизионния акт. В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв.М., която поддържа жалбата и моли съда да отмени акта. Не представя доказателства, като не поддържа общо формулирано в жалбата искане за допускане на съдебно-счетоводна експертиза. Претендира разноски в производството.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован чрез юрисконсулт П. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството.

Съдът, след преценка на представените по делото доказателства, доводите и възраженията на страните в производството, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221418003812-020-001/03.07.2018 г., връчена на 12.07.2018 г. по електронен път, издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен за това със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗКПО за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. и по ЗДДС за данъчните периоди от 01.04.2017 г. до 31.12.2017 г. На основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК, със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221418003812-020-002/10.10.2018 г. срокът на ревизията е продължен, като е определен краен срок до 12.11.2018 г. ЗИЗВР е издадена от Т. Б. Г., в качеството на орган, възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221418003812-092-001/26.11.2018 г., връчен на 04.12.2018 г. по електронен път. Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418003812-091-001/27.12.2018 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и В. В. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 03.01.2019 г. по електронен път.

С РА са установени задължения за довносяне по ЗДДС в размер на 24 547,39 лв. и лихви за забава в размер на 3 911,93 лв. и по ЗКПО за корпоративен данък в размер на 2 748,80 лв. и лихви за забава в размер на 206,94 лв. Допълнително установените задължения в частта по ЗДДС произтичат от извършени корекции на декларираните от лицето резултати за м. 04.2017 г. и м. 06.2017 г., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 25 317,07 лв. на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от доставчиците [фирма] (с ново наименование [фирма]), ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките строително-ремонтни услуги. Непризнатото право на приспадане на данъчен кредит е обосновано с извод за липса на реално осъществени доставки. Допълнително установените задължения за корпоративен данък са в резултат на извършена корекция на декларирания финансов резултат за 2017 г. на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО със сумата от 27 487,97 лв., представляваща отчетени разходи по сметка 601 по част от фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], за които е формирано заключение за липса на реални доставки.

Извършените в хода на ревизията процесуални действия са подробно описани в РД, неразделна част от издадения 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 ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22221418003812-040-001/14.08.2018 г. В отговор на същото, от [фирма] са представени изискани документи и писмени обяснения.

На основание чл. 45 от ДОПК, в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на доставчиците [фирма] (с ново наименование [фирма]) и [фирма], за резултатите

от които са съставени Протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), описани в РД. Констатирано е, че в отговор на връчени по реда на чл. 32 от ДОПК ИПДПОЗЛ, от проверяваните дружества не са представени документи. Извършени са справки в базата данни на НАП относно декларираните данни от доставчиците и от ревизираното дружество.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС, считано от 12.04.2017 г. Извършваната дейност през ревизираните периоди е покупко-продажба на диворастящи гъби и плодове. Дружеството разполага с нает офис в [населено място] на адрес, съответстващ на адреса за кореспонденция и складова база, находяща се в [населено място], [община], наета по Договор от 01.04.2017 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК]. Представен е договора за наем и фактура №[ЕИК]/27.04.2018 г. за платен наем от м. 01.2018 г. до м. 04.2018 г. на стойност 4 000,00 лв. Договорената месечна наемна цена е в размер на 1 000,00 лв. без ДДС, като наемателят ползва гратисен период за заплащане на наема от 6 месеца, с оглед поемане на задължения за извършване на СМР в обекта поне на стойност от 6 000,00 лв. СМР, които следва да се извършат на обекта, представляват трайни подобрения – изграждане на ел. инсталация на обекта, за което двете страни оформят протокол за извършените ремонтни работи. Всички други трайни подобрения, над посочения обем и стойност, подлежат на съгласуване с наемодателя.

Във връзка с осъществени продажби на диворастящи гъби без преработка, основен клиент на ревизираното дружество е [фирма], ЕИК[ЕИК]. За всяка доставка са съставени приемо-предавателни протоколи с вписани номера на транспортните средства, използвани от превозвача [фирма], ЕИК[ЕИК]. Представени са договор, сключен със същия превозвач от 06.06.2017 г. и фактура №492/30.06.2017 г. за извършени транспортни услуги през м. 06.2017 г. В дадените писмени обяснения от ревизираното дружество е посочено, че диворастящите гъби се изкупуват от физически лица, за което са представени изкупни листа. За изплатените доходи е представена справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), а задължението е отразено счетоводно по сметка 400 „Доставчици“. Стоките - диворастящи гъби, са продавани в деня на изкупуването им от физическите лица без преработка и са съхранявани в складовата база на дружеството в [населено място].

Съгласно обясненията, ревизираното дружество не разполага със собствени финансови средства и отпуснати банкови кредити, поради което с цел изкупуване на стока, е сключен Рамков договор за доставка на стока от 12.04.2017 г. с клиента [фирма]. С договора е поет ангажимент за доставка на стока – подробно описани диворастящи продукти, като клиентът предоставя аванси за изкупуване на стоката, както следва: на 20.04.2017 г. – 60 000,00 лв., на 28.04.2017 г. – 15 000,00 лв. и на 29.04.2017 г. – 28 000,00 лв. Всички издадени фактури са разплатени по банков път, съгласно представени банкови извлечения. Представени са оборотна ведомост за 2017 г. и дневник на сметки 303 „Стоки“, 400 „Доставчици“, 410 „Клиенти“, 411 „Клиенти по аванси“, 502 „Разплащателна сметка“, 701 „Постъпления от продажби на стоки“.

При ревизията не са констатирани основания и не са извършени корекции на данъчната основа на извършените доставки от [фирма].

С оспорения РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит през м. 04.2017 г. в размер на 7 916,67 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма] (с ново наименование [фирма]). Фактурите са подробно описани на стр. 13 от РД и са с предмет на доставки

СМР.

Във връзка с тези процесни доставки, ревизираното дружество е представило заверени копия на фактурите, с приложени към тях договори и приемо-предавателни протоколи.

Представен е Договор от 07.04.2017 г. за бетониране на оградна стена в производствената сграда, находяща се в [населено място], общ. Трън, като работите се извършват с работници и материали на изпълнителя. Във връзка с изпълнение на договора е представен приемо-предавателен протокол от 15.04.2017 г. за бетониране на 500 кв. м. оградна стена.

Съгласно Договор от 11.04.2017 г. изпълнителят [фирма] приема да извърши на същия обект в [населено място] бетониране на площадка, като за извършените работи е представен приемо-предавателен протокол от 18.04.2017 г. за бетониране на 489,58 кв. м. С Договор от 15.04.2017 г. са договорени същия вид строителни работи за обекта в [населено място], като е представен приемо-предавателен протокол от 24.04.2017 г. за бетониране на 485,42 кв. м. площ.

Съгласно представен Договор от 09.04.2017 г. изпълнителят се задължава да извърши асфалтиране в производствената сграда в [населено място]. За изпълнените работи – асфалтиране на 54,33 кв. м. площ е представен приемо-предавателен протокол.

С Договор от 16.04.2017 г. е възложено шпакловане на стени и външно боядисване в производствена сграда в [населено място], като за извършената работа е представен приемо-предавателен протокол от 28.04.2017 г.

При извършената насрещна проверка на доставчика е констатирано, че изготвеното ИПДПОЗЛ №П-22221018146311-040-001/15.08.2018 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради неоткриване на адреса за кореспонденция и изисканите документи не са представени. [фирма] (с ново наименование [фирма]) е deregистрирано по реда на ЗДДС, считано от 11.08.2017 г. и има установени задължения в големи размери при извършена ревизия по ЗДДС. Към 30.04.2017 г. в дружеството са регистрирани действащи трудови договори, сключени с 5 лица, от които един на длъжност специалист туризъм и 4 на длъжност монтажник дограма. При справка в информационните масиви на НАП не са установени данни за изплатени от [фирма] възнаграждения по граждански договори. Констатирано е, че същото дружество е декларирало в дневниците за покупки фактури от предходни доставчици, квалифицирани от органите по приходите като „рискови“ дружества, участващи в схеми за фиктивно префактуриране на стоки и услуги.

При анализа на събраните доказателства органите по приходите са приели, че доставчикът [фирма] не разполага с необходимия трудов ресурс за извършване на документиранияте обеми строително-ремонтни дейности за периода от 07.04.2017 г. до 28.04.2017 г. Направено е заключение, че за посочения период не е възможно четиримата работници в дружеството, назначени на длъжност монтажник дограма, да извършат отчетените обеми от дейности по бетониране, асфалтиране, шпакловка и боядисване. Не са представени инструктажни книги, заверени справки за вложен труд на конкретен обект и не може да се установи кои работници на кой обект са работили за съответния период.

С оглед липсата на доказателства за притежавана кадрова, техническа и материална обезпеченост у доставчика, органите по приходите са приели, че фактурите, издадени от [фирма] не отразяват реално осъществени доставки и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за м.

04.2017 г. общо в размер на 7 916,67 лв.

С РА е отказано и право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 17 400,40 лв. през м. 04.2017 г. и м. 06.2017 г. по фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките СМР.

Във връзка с тези процесни доставки, от ревизираното дружество са представени заверени копия на фактурите с приложени касови бонове, договори, приемо-предавателни протоколи. Представени са договори от 05.04.2017 г. и от 11.04.2017 г. за изграждане и доизграждане на електрическа инсталация в производствена сграда в [населено място] и приемо-предавателни протоколи от 12.04.2017 г. и 17.04.2017 г. за изпълнени СМР – изграждане на ел. инсталация, без да е видно какви по вид и количества материали са вложени.

С договори от 11.04.2017 г. и от 15.04.2017 г. е възложено извършването на шпакловка на стени и вътрешно боядисване на производствената сграда в [населено място]. За извършената работа е представен приемо-предавателен протокол от 19.04.2017 г., съгласно който е положена шпакловка и боядисване на 405 кв. м. стени, а с друг протокол от същата дата са отчетени шпакловка и боядисване на 414 кв. м. стени.

С договор от 17.04.2017 г. е възложено изграждане на мръсен канал в производствена сграда в [населено място], а работата е приета с протокол от 24.04.2017 г.

С договор от 20.04.2017 г. е възложено изграждане на водопровод чиста вода за същия обект в [населено място], а изпълненото по договора е документирано с протокол от 28.04.2017 г.

С Договор от 21.04.2017 г. е възложен ремонт на производствената сграда в [населено място], а извършеният ремонт на 120 кв. м. покрив е приет с протокол от 29.04.2017 г. Със същия предмет е и Договор от 15.05.2017 г., а за изпълнението е представен протокол от 06.06.2017 г. за ремонт на 115 кв. м. покрив.

С договор от 18.05.2017 г. е възложено преграждане на стени, врати, лепене на плочки и тапети, гипсокартон, ВиК батерии в производствената сграда в [населено място]. Извършената работа е приета с протокол от 09.06.2017 г. Със същия предмет и за същия обект са договорени услуги с Договор от 21.05.2017 г., а извършената работа е приета съгласно протокол от 14.06.2017 г.

С Договор от 01.06.2017 г. е възложен ремонт и монтаж на хладилна камера в производствената сграда в [населено място], а извършената работа е приета с протокол от 21.06.2017 г.

С Договор от 10.06.2017 г. е възложено извършване на ремонт и монтаж на сушилна камера в производствената сграда в [населено място]. За извършената работа е съставен приемо-предавателен протокол от 27.06.2017 г.

Именно въз основа на описаните по-горе договори и протоколи, [фирма] е издало спорните фактури към ревизираното дружество.

При извършената насрещна проверка на доставчика е констатирано, че изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК и изисканите документи и обяснения не са представени. При справка в базата данни на НАП е установено, че към 30.04.2017 г. в дружеството няма назначени работници по трудови правоотношения. Не са установени данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Съгласно договорите, доставчикът следва да извърши договорените СМР със собствени работници и материали. При извършените служебни справки не са установени данни за притежавани от доставчика обекти. [фирма] е декларирало в

дневниците за покупки фактури от предходни доставчици, квалифицирани от органите по приходите като „рискови“ дружества, които участват в схеми за фиктивно префактуриране с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит.

Въз основа на горното е направено заключението, че липсват доказателства, които да удостоверяват възможността [фирма] да извърши фактурираните услуги. Прието е, че издадените от същото дружество фактури не отразяват реални доставки и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за м. 04.2017 г. и м. 06.2017 г. общо в размер на 17 400,40 лв., в т.ч. за м. 04.2017 г. – 10 000,40 лв. и за м. 06.2017 г. – 7 400,00 лв.

В подкрепа на извода за липса на реално осъществени доставки по издадените фактури от [фирма] и [фирма], органите по приходите са посочили и следните обстоятелства:

Фактурираните СМР са за обект в [населено място], [община], нает от ревизираното дружество по Договор от 01.04.2017 г., сключен с [фирма]. Съгласно договора, наемната цена е в размер на 1 000,00 лв. месечно, като наемателят ползва гратисен период за заплащане на наема от 6 месеца с оглед поемане на задължение за извършване на СМР на обекта поне на стойност 6 000,00 лв., представляващи трайни подобрения – изграждане на ел. инсталация, за което двете страни оформят протокол за извършените ремонтни работи. Всички други трайни подобрения над посочения обем и стойност подлежат на съгласуване с наемодателя.

Ревизиращите органи са констатирани, че няма доказателства за съгласуване на допълнително възложените СМР между наемодателя и наемателя и не са представени протоколи за приемане на извършените СМР между тях, не е представена техническа документация за ремонтите. Липсват задания, технически проекти и разрешителни за извършените строително-ремонтни работи.

Общо фактурираните СМР са на стойност от 126 585,30 лв. без ДДС и предвид договореното с наемодателя, би следвало да е налице безвъзмездна доставка от [фирма] към [фирма], която е облагаема доставка. Липсата на предвидените по договора съгласувателни действия и приемо-предавателни протоколи между наемодателя и наемателя за извършване на СМР, непредставянето на техническа документация и други документи, изисквани по Закона за устройство на територията (ЗУТ), недоказаната кадрова, материална и техническа обезпеченост на доставчиците, липсата на информация за начина на калкулиране на цените на услугите, са послужили като основание да се направи извод, че представените документи не удостоверяват реално извършени доставки на услуги от [фирма] и [фирма].

С оглед изложеното, органите по приходите са приели, че чрез претендиране на данъчен кредит по фактури, които не отразяват реално осъществени доставки, ревизираното дружество само се поставя в положение на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва в недействителна доставка, свързана с данъчна измама.

След извършените корекции на декларираните резултати по ЗДДС за м. 04.2017 г. и м. 06.2017 г., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 25 317,07 лв., с РА е установен ДДС за довносяне в размер на 24 547,39 лв., ведно с лихви за забава в размер на 3 911,93 лв.

С РА е извършена корекция и на декларирания резултат за корпоративен данък за данъчния период 2017 г., на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, със сумата от 27 487,97 лв., представляваща отчетени разходи за външни услуги по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], за които в частта по ЗДДС е направен извод, че не отразяват реално извършени услуги. Прието е, че чрез отчитане на разходи за услуги, които не са извършени, дружеството неоснователно е намалило счетоводния финансов резултат и са налице обстоятелствата по чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, а именно начисляване на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

С подадената Годишна данъчна декларация (Г.) по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г. [фирма] е декларирало данъчен финансов резултат - печалба в размер на 679,20 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 67,92 лв., който е внесен.

След корекцията на декларирания счетоводен финансов резултат на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО със сумата от 27 487,97 лв., с РА е установен данъчен финансов резултат - печалба в размер на 28 167,17 лв., задължение за корпоративен данък в размер на 2 816,72 лв. и данък за довносяне в размер на 2 748,80 лв., ведно с лихви за забава в размер на 206,94 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-06-513 от 16.01.2019 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 501/22.03.2019 г. директорът на Дирекция „ОДОП” е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта на установени данъчни задължения по ЗДДС, ведно със съответните лихви, както и в частта по ЗКПО за 2017 г., ведно със съответните лихви. Датата на връчване на решението е 26.03.2019 г. Жалбата срещу ревизионния акт, в частта, потвърден с решението на Директора на ДОДОП, е депозирана на 09.04.2019 г. (стр.7), поради което е и допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя не бе поискано събирането на допълнителни доказателства.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на

основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса/писмени доказателства на стр.22-24/. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа. Неоснователни са доводите на жалбоподателя за допуснати съществени нарушения на процесуалните правила - действително протоколите за извършени проверки на преките доставчици на жалбоподателя са подписани от едно и също лице и с разлика часове, през едни и същи дни, но това по същество не засяга правото на защита на ревизираното лице, което го е реализирало, както по административен, така и по съдебен ред, ако същото бе решило да ангажира доказателства, свързани с местонахождението на счетоводствата на двамата доставчици, в това число и чрез събиране на доказателства в рамките на съдебното производство.

При така изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите правни изводи.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а

доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводите за липса на реална доставка са резултат на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Тази оценка подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. 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 № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело№2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29,03,2012год и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на СЕС). Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация (Държавата), то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване, „Хрис Т. 2016“ Е. не успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство. Напротив, приходната администрация с наличните по административната преписка писмени доказателства, поведението на доставчика на

жалбоподателя, успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите, свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. /решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 на Съда на Европейския съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС, свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от постоянната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., С-80/11 и С-142/11).

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност, ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело М. и D., посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. Р., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Т., С-324/11, точка 26).Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година, относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при

обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., C-80/11 и C-142/11, следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Всъщност, по делото Б. и по дело М. и D. фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу Д ДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Съобразно задължителните за приходната администрация и съдилищата решения на СЕС по преюдициални запитвания и събраните в рамките на производството писмени доказателства, не се доказва по категоричен начин, че именно доставчиците на Е. Хрис Т. 2016 – [фирма], и, [фирма], са осъществили спорните доставки на услуги- извършване на строително-монтажни дейности за съответните данъчни периоди.

Според съда, за целите на ЗДДС, данъчно събитие е не правоотношението (сделката) или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата (вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС). Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а 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.т. 1-4 от ЗДДС). Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индичия за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Косвено доказателство за различно от изпълнителя лице извършило услугите по спорните фактури е отсъствието на достатъчно в качествено и количествено отношение заети лица.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства.

По отношение на доставчика на СМР- бетониране на оградна стена -500 кв.м.; бетониране на площадка- 485,42 кв.м; и асфалтиране на 54,33 кв.м. площ в производствена база в [населено място], както и шпакловане на стени и външно боядисване - [фирма], с настоящо наименование И. Т. Е., съдът намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставките за правилни. От приетите писмени доказателства и поведението на този доставчик по безспорен начин се установява, че този доставчик не разполага с достатъчен кадрови и технически потенциал да осъществи спорните доставки. В тази насока следва да се отбележи, че както бетонирането, така и асфалтирането, а също и шпакловането и боядисването на стени, се е осъществило в един изключително кратък период от време – от 07.04 до 28.04.2017- т.е за около три седмици. Наличната работна сила в дружеството от 4-ма работници на длъжност монтажник на дограма не е в състояние да изпълни този обем от фактурираните и предадени извършени СМР за период от три седмици. Отделно от изложеното, както за асфалтирането, така и за бетонирането е нужно наличието на специална техника - наета или собствена за изпълнението на подобен вид СМР, като от страна на жалбоподателя липсват ангажирани доказателства в тази насока. Проверката на органите по приходите не е показала доставчици на бетон или асфалт в процесния период, нито наличието на техника за извършване на СМР, декларирана по съответния ред в ГФО.

Всичко това според настоящия състав разколебава твърдението на жалбоподателя за реалност на доставките на услуги от посоченото по-горе дружество.

По отношение на доставките на услуги от [фирма] – изграждане и

доизграждане на електрическа инсталация, както и шпакловка на стени и вътрешно боядисване, изграждане на мръсен канал, на водопровод чиста вода, ремонт на покрив, преграждане на стени, врати, лепене на плочки и тапети и гипсокартон, В и К батерии, ремонт и монтаж на хладилна и сушилна камера на производствена сграда в [населено място], се установи, че същият няма кадрови потенциал, за да осъществи спорните доставки на услуги. С оглед обема на услугата и краткият период за осъществяването ѝ - от 05.04.2017 до 28.06.2017 г., не би могло да се приеме за доказано реалното ѝ осъществяване при липсата на какъвто и да било кадрови потенциал за извършването ѝ. Липсват също така ангажирани доказателства за налична техника или закупени материали, вложени при извършването на строително ремонтните дейности в обекта, нает от жалбоподателя. Най-малкото, по отношение на доставката и ремонта на хладилна и сушилна камера липсват доказателства подобни стоки да са били закупувани от стана на доставчика, за да извърши същия доставка и ремонт на същите в наетия от жалбоподателя обект. От друга страна между оспорващия и неговия наемодател на производствената база е наличен протокол от 27.12.2017г., удостоверяващ извършените трайни подобрения чрез изграждане на ел. инсталация общо на стойност 9876 лв, която се различава от мащабната дейност за извършване на подобрения в имота на наемодателя. Всичко това разколебава твърдението на жалбоподателя за наличие на реалност на доставките на услуги.

По отношение на задълженията по ЗКПО:

На база на констатациите в частта по ЗДДС за липса на реална доставка на стоки и услуги по процесните фактури и във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит, както от фактическа така и от правна страна, законосъобразно органите по приходите са приели, че е налице несъответствие между документалната обосновааност на разходите по фактурите и действителните стопански операции. Налице са основанията на разпоредбата на чл. 16 ал.2 т. 4 от ЗКПО, съгласно която не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. По силата чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството (ЗСч.) отразяващ вярно стопанската операция, което в случая не е доказано.

Поради изложеното съдът възприема доводите на жалбоподателя за незаконосъобразност на РА и в тази му част за неоснователни.

Ревизионният акт е законосъобразен и жалбата срещу него следва да се

отхвърли.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на приходната администрация се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 1472,45 лева.

Воден от изложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище [населено място], [улица] чрез Х. П. И., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт №Р-22221418003812-091-001 от 27.12.2018 г., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 501/22.03.2019 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 24 547,39 лв., ведно с лихви в размер на 3911,93лв., и в оспорената част на установения допълнителен корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане в общ размер на 2748,80 лв. за 2017 г. и са начислени лихви в общ размер на 206,94 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище [населено място], [улица] чрез Х. П. И., в качеството на управител, да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1472,45 лева.

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

СЪДИЯ: