

РЕШЕНИЕ

№ 436

гр. София, 26.01.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 26.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **2916** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) във вр. с чл. 145 - чл. 178 от Административно процесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по жалба подадена от [фирма], ЕИК: [ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], кв. „Б., [улица], представлявано от В. Т. Г. – Управител срещу Ревизионен Акт № Р-22220520001111-091-001/22.10.2020 г, издаден от К. Г. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Е. М. И. -Г. на длъжност главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, потвърден с решение № 71 от 14.01.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“

Жалбоподателят поддържа, че РА, потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, е незаконосъобразен поради допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, необоснованост и поради и противоречието им с материалния закон. Развиват се съображения, че ревизионният акт е издаден в противоречие с разпоредбата чл. 120 от ДОПК като при издаването му не е спазена установената от законодателя форма. Същият не бил мотивиран, като не били изведени фактическите констатации, чрез анализ на събраните доказателства в хода на производството, както и формираните въз основа на тях правни изводи за приложението на конкретна правна норма. Сочи се и нарушение на принципа залегнал в чл. 6 от ДОПК. По същество на спора, твърди, че органите по приходите неправилно били извели извод за липса на реалност на спорните услуги, като това било сторено на база непълен анализ на представените в хода на ревизията документи.

Жалбоподателят намира, че са изпълнени условията на чл. 68, т. 1 и чл. 69, т. 1 от ЗДДС за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, тъй като от събраните в хода на ревизионното производство доказателства безспорно било установено, че дружество е получател на процесната облагаема доставка, по която следва да бъде признато приспадане на данъчен кредит. Иска се отмяната да РА и като незаконосъобразен и решаване на делото по същество, с което да се признае на жалбоподателя правото на данъчен кредит. Претендира разноси по делото.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят [фирма] редовно призован, не се представлява и не е взел становище по жалбата.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрисконсулт юрк. С., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена, като препраща към съображенията, подробно изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд – София град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-2222050001111-020-001 от 26.02.2020 г., връчена по електронен път на 05.03.2020 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за данъчен период м. 01.2020 г. ЗВР е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-2222050001111-020-002/30.04.2020 г., с която е удължен срокът на ревизията. С последваща заповед ЗИЗВР № Р-2222050001111-020-003 от 15.05.2020 г. в обхвата на производството са включени данъчни периоди м. 02.2020 г. и м. 03.2020 г. Срокът на ревизията е удължен със ЗИЗВР № Р-2222050001111-020-004 от 01.06.2020 г. и ЗИЗВР № Р-2222050001111-020-005 от 24.06.2020 г., като е определен срок за приключване на ревизията до 03.08.2020 г. Първата ЗВР е издадена от Т. Б. Г., в качеството му на заместник на К. Г. М., съгласно Заповед № РД-84.2200-129/17.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., а ЗИЗВР са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-2222050001111-092-001/31.08.2020 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-22220520001111-091-001/22.10.2020 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 67 183,38 лв. във връзка с фактура №[ЕГН]/29.02.2020 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], вследствие на което е определен данък за внасяне в размер на 21456,10 лв. и са начислени лихви за забава.

За изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, с което са изискани счетоводни регистри, писмени обяснения и всички относими към

процесната доставка доказателства - договори, фактури, доказателства за плащане, приемо-предавателни протоколи и т.н. В отговор са предоставени копия от фактури за покупки, договори, приемо-предавателен протокол, оферта, банкови извлечения и платежни нареждания, счетоводни документи. Била извършена и насрещна проверка на доставчика на дружеството жалбоподател, а именно [фирма], което от своя страна е представило копия на счетоводни регистри, фактури, както и приемо-предавателни протоколи, доказателства за покупка на стоки и наемане на персонал, чрез които е извършена услугата, договор за наем на помещение, платежни нареждания.

От така представени документи било установено, че въз основа на договор от 18.12.2017 г., [фирма] възложило на [фирма] изпълнението на ремонтни строително-монтажни работи, включително доставка на материали в обект „кравеферма, нова животновъдна сграда за 205 крави с обслужващи помещения в обема на сградата“ в местност „Т.“, [населено място] срещу насрещно задължения за заплащане на цена от 395 616,92 лв. без начислен ДДС, определена на база оферта от [фирма], в която са описани отделни видове строителни услуги и материали с единична цена и количество. Определен е и срок за приключване на дейностите до 09.05.2018 г. и плащане на цялата сума на услугата до пет дни от подписване на протокол за окончателно приемане на работата от възложителя. На 07.05.2018 г. бил подписан и ППП за установяване завършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи, в който идентично на офертата са описани всички дейности, количество, мярка, единична цена и общата сума, която подлежи на плащане - 395 616,92 лв. без начислен ДДС.

Установено било също, че предоставени от [фирма], вложени материали били закупени от [фирма], ЕИК:[ЕИК], като за това била издадена фактура № 0..4382/05.12.2017 г. за „продажба на материали по приложение“ с ДО в размер на 100 000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 20 000,00 лв. Предоставен е и приемо-предавателен протокол от 09.01.2018 г., според който същите материали са доставени в база на [фирма] на адрес [населено място], [улица]. [фирма] представило и договор за наем на помещение от 09.01.2018 г. с наемодател [фирма], ЕИК[ЕИК]. Имотът представлява административна сграда с площ 1 000 кв. м. на адрес: [населено място], [улица] определена наемна цена в размер на 240 000,00 лв. без начислен ДДС и срок на ползване до 31.07.2018 г. Бил сключен и последващ договор за наем от 01.08.2018 г., за което също са издавани фактури, видно от дневниците по ЗДДС на страните.

Между [фирма] и [фирма] бил сключен и договор за наем на персонал 01.02.2018 г., според който [фирма] е предоставило на [фирма] за срок от 18 месеца общо 13 лица, на различни длъжности: шофьор, организатор стопанска дейност, ръководител група строителство, електротехник, ел. заварчик, оператор ел. подстанция, ръководител транспорт, главен инженер. Приложен е и анекс от 14.05.2019 г., в който са изброени 12 лица и длъжностите им. Приложена е и декларация от 28.05.2020 г. от управителя на [фирма], според която, по фактура № [ЕГН]/29.02.2020 г. няма извършвани плащания от страна на [фирма].

На база на така установеното органите по приходите са достигнали до заключението, че не са налице достатъчно данни за съхранение и транспорт на закупените материали от страна на [фирма], а според оборотната ведомост за м. 02.2020 г. не е установено и изписване на материали/стоки от гр. 30. Отчетено е обстоятелството, че липсва префактуриране на материали към ревизираното лице. Констатирано е още, че от

подписването на договора до м. 01.2020 г. доставчикът е издал фактури на ревизираното лице на обща стойност 311 540,16 лв., за които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит, а спорната фактура е с данъчна основа в размер на 335 916,92 лв., което е отчетено като разминаване със стойността на услугите по договора – 395 616,92 лв. Освен това не е налице плащане по доставката. Предвид направените изводи, органите по приходите са стигнали до заключението за нереалност на извършената доставка и във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2, чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 25, ал. 2 и ал. 6, т.1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 67 183,37 лв. по фактура №[ЕГН]/29.02.2020 г., издадена от [фирма].

[фирма] оспорил по административен ред Ревизионен акт /РА/ Р-22220520001111-091-001/22.10.2020 г, издаден от К. Г. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Е. М. И. -Г. на длъжност главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, с който е отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 67 183,38 лв. за покупка на услуга във връзка с фактура №[ЕГН]/29.02.2020 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], вследствие на което е определен данък за внасяне в размер на 21456,10 лв. и са начислени лихви за забава. С Решение № 71 от 14.01.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите РА е потвърден.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма] жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 08.02.2021 г., а жалбата до съда е депозирана чрез директора на дирекция „ОДОП“ с дата 22.02.2021 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Ревизионен акт /РА/ Р-22220520001111-091-001/22.10.2020 г, издаден от К. Г. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Е. М. И.-Г. на длъжност главен инспектор по приходите ръководител на ревизията с който е отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 67 183,38 лв. за покупка на услуга във връзка с фактура № [ЕГН]/29.02.2020 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], вследствие на което е определен данък за внасяне в размер на 21456,10 лв. и са начислени лихви за забава.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и е в предвидената от чл. 120, ал. 1 и ал. 3 от ДОПК форма. Съдържа всички

реквизити съгласно чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК. Посочено е името и длъжността на органите, които го издават, номерът и датата на издаването му, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в хода на ревизионното производство, мотивите за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва и подпис на издателя му. В съответствие с чл. 120, ал. 2 от ДОПК към ревизионния акт е приложен ревизионният доклад, който е неразделна негова част. В тази връзка съдът намира за неоснователни доводите на жалбоподателя, че РА е немотивиран.

Производството, послужило за издаване на оспорения ревизионен акт е протекло при спазване на предвидените процесуални правила и не са допуснати нарушения, които да обосновават отмяната му. От съставените от органите по приходите, в изпълнение на правомощията им, протоколи, които съответстват на изискванията за форма и реквизити, е видно, че ревизиращият екип и делегираните служители на данъчната администрация, са провели производството при спазване на принципите за законност, обективност, добросъвестност, право на защита и служебно начало. Положили са усилия за приобщаване на всички относими към предмета на ревизията доказателства и са осигурили възможност на ревизирания обект да реализира процесуалните си права. В съдебното производство не са ангажирани доказателства, от които да се установява нещо различно от обективизираните, в приложените протоколи, действия и изявления. Затова изводът на съда е, че в хода на административното производство не са допуснати нарушения на процесуалните правила, които да се приемат за съществени. Следва да се отбележи и това, че от приобщените доказателства се установява, че заповедта за възлагане на ревизия, заповедта за нейното изменение, ревизионният доклад и ревизионният акт са подписани от издателите им с валидни, към момента на подписването, електронни подписи, положени в съответствие със Закона за електронния документ и електронния подпис. Доказателства за това са приложени по делото. От изложеното до тук следва, че оспореният ревизионен акт отговаря на изискванията на закона за материална компетентност на издателя му, процесуална законосъобразност и обосноваване.

При преценката си за законосъобразност, съдът, следва да обсъди съответствието му със материалния закон.

С процесния РА са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 21 456,10 лв. и начислени лихви в общ размер на 1 297,50 лв. /за м. 02 и м. 03.2020 г./, вследствие от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактура, издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК].

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представените от ответника с административната преписка по издадения РА доказателства, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка да му бъде приспаднат данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Липсва спор, че [фирма] през ревизирания период е с основен предмет на дейност - производство, преработка и търговия със земеделски и животински продукти, с биологично чисти храни и други био и органични продукти, екологично земеделие, животновъдство и т.н. Също така по делото безспорно е установено, че на 18.12.2017 г. между [фирма] и [фирма] бил сключен договор за изпълнение на СМР, по силата

на който жалбоподателят в качеството му на възложител е възложил на [фирма] изпълнението на ремонтни строително-монтажни работи, включително доставка на материали в обект на възложителя, а именно: Кравеферма, нова животновъдна сграда за 205 крави с обслужващи помещения в обема на сградата“ в местност „Т.“, [населено място] срещу насрещно задължения за заплащане на цена от 395 616,92 лв. без начислен ДДС, определена на база оферта от [фирма], в която са описани отделни видове строителни услуги и материали с единична цена и количество съобразно раздел V, чл. 25 от договора. В чл. 3 от договора страните по същия са определили срок на последния, като е посочено, че изпълнителят се задължава да извърши договорените СМР до 09.05.2018 г. Извършването на СМР било договорено да е изцяло в тежест на изпълнителя, който следвало да ги извърши със свои средства, работна сила, инструменти, механизация, всички материали и други съпътстващи разходи. В чл. 14 било предвидено, че изпълнителят ще действа с наети от него лица с подходяща квалификация. В чл. 20 било договорено, че при приключване изпълнението на СМР във всеки отделен обект, изпълнителя издава Акт обр. 19 за приемане на работата, като с подписване на акта от страна на възложителя, изпълнените СМР се считат за приети. Договорената цена следвало да бъде заплатена от възложителя в размер на 100 % от общата сума в срок до пет дни след подписване на Протокола за окончателно приемане на работата, в рамките на крайния срок на договора и издаване на фактура от изпълнителя.

Установява се още, че на 07.05.2018 г. бил подписан и протокол № 1 за установяване завършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи, в който идентично на офертата са описани всички дейности, количество, мярка, единична цена и общата сума, която подлежи на плащане - 395 616,92 лв. без начислен ДДС. Спорната фактура № [ЕГН]/29.02.2020 г., по която органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит, за извършените СМР е издадена от [фирма] на 29.02.2020 г.

За да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по процесната фактура се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочения доставчик [фирма] доставки на услуги - извършване на конкретни СМР, включително доставка на материали в обекта на възложителя.

Решаващият орган след анализа на представените документи и наличните данни от информационната система на НАП във връзка с процесния доставчик, е формирал извод, че не са налице достатъчно данни за съхранение и транспорт на закупените материали от страна на [фирма], липсвало префактуриране на материали към ревизираното лице, налице били и редица разминавания в развилите се търговските отношения. Приели са още, че спорната фактура била издадена почти две години след изпълнение на предмета на договора, липсвали в ревизионната преписка доказателства относно предмета на спорната фактура, вложените материали, както и какъв кадрови ресурс е използван. С оглед на органите по приходите са приели, че [фирма] е ползвало неправомерно правото на приспадане на данъчен кредит и е намалявало резултатите си за ефективно внасяне на ДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит на [фирма] по спорната фактура, издадена от доставчика [фирма].

Тези изводи са правилни.

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с

притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка.

Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл. 24, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. 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 съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит, чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на които са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие

стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не) добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчика/ците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

В конкретния случай страните не спорят относно наличието на формалната предпоставка за упражняване правото на данъчен кредит – притежаването от жалбоподателя на редовна фактура, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС. Спорно в случая се явява обстоятелството дали по тази фактура са извършени реални доставки на СМР услуги между жалбоподателя и доставчика [фирма].

В случая от съдържащите се по делото доказателства, съдът намира, че не се доказва извършването на реални доставки от процесния доставчик, а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на услуги от посочения доставчик е обоснован и в съответствие с приложимия материален закон. Основателни са изводите на органите по приходите, че са налице редица спорни моменти и разминавания в отношенията между ревизираното лице и доставчикът му, които да обосноват реалност на извършените услуги, предмет на фактура № [ЕГН]/29.02.2020 г., по която е отказано право на приспадане на данъчен кредит. Съдът намира, че спорната по делото фактура, издадена две години след приемането на извършените СМР в обект на жалбоподателя, а именно: „Кравеферма, нова животновъдна сграда за 205 крави с обслужващи помещения в обема на сградата“ в местност „Т.“, [населено място], не може еднозначно и безпротиворечиво да се обвърже с предмета на договора от 18.12.2017 г. сключен между ревизираното лице и [фирма]. Видно е, както е посочил и ревизиращият екип, че в същата като основание за нейното издаване е посочено „подобрене кравеферма местност Т.“, което не е идентично с възложените по договора СМР. Наред с това, към същата от страна на жалбоподателят, който в настоящото съдебно производство е с пасивно поведение, не са представени и други съпътстващи издаването ѝ документи, като напр. приемо-предавателни протоколи, описание на извършените по вид, количество и стойност СМР довели до подобрене кравефермата, за да може да се приеме свързаността ѝ с предмета на договора. Както се посочи по-горе, същата е издадена в период, който е много отдалечен по време от приемане на извършената работа по договора, което е сторено на 07.05.2018 г. и към който момент е настъпило данъчното

събитие. Дори и жалбоподателят в настоящото производство да бе установил свързаността на фактурата с предмета на договора от 18.12.2017 г., то следва да се има предвид, че при спор дали услугата е действително извършена от издателя на фактурата (пряко или косвено), по която се претендира право на данъчен кредит, изследването е дали той или неговият доставчик имат материален и кадрови потенциал за извършването ѝ, съответното дали са изпълнени изискванията на ЗСч. и счетоводните стандарти за нейното осчетоводяване. В настоящия случай липсват безспорни ангажирани по делото доказателства, както относно потенциалната възможност за осъществяване на доставката от страна на [фирма], а именно материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, така и доказателства, сочещи прякото ѝ реализиране - протоколи за приемане на работата, доказателства за осчетоводяване и начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки и др. Не са представени доказателства и не е установено осчетоводяване от доставчика на разходи, които биха могли да се отнесат към изпълнението на процесните доставки на услуги. Ето защо съдът приема, че липсата и на двете групи доказателства обуславя нереалност на фактурираната доставка и непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Установява се също така, че по делото не са представени и документи за плащане по сделката. Ангажираните в тази връзка от страна на жалбоподателят доказателства, непредставени в хода на ревизионното производство, правилно не са били кредитирани от органите по приходите и са приети като издадени във връзка с издадения РА и с цел защита на застъпената теза. По делото, както се посочи в мотивите на решението, жалбоподателят, чиято тежест е да установи настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти при условията на пълно и главно доказване, не ангажира, каквито и да е доказателства в тази връзка, включително и чрез назначаване на експертни познания за да установи налице ли е плащане на спорната фактура. Липсата на достоверни доказателства за установяване, че фактурираните дейности са извършени именно от сочения във фактурата доставчик, преценено с установената при него липса на материална, техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на процесните доставки, обосновават извод за недоказано реално извършени такива.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА, в частта на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 9 от ЗДДС по фактура, издадени от доставчика [фирма], е законосъобразен и обоснован, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 1212,60 лв. /хиляда двеста и дванадесет лева и шестдесет стотинки/.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд

София – град, III отделение, 70-състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК: [ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], кв. „Б., [улица], представлявано от В. Т. Г. – Управител срещу Ревизионен Акт № Р-22220520001111-091-001/22.10.2020 г, издаден от К. Г. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Е. М. И.-Г. на длъжност главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, потвърден с решение № 71 от 14.01.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, потвърден с Решение № 71 от 14.01.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 21 456,10 лв. и начислени лихви в общ размер на 1 297,50 лв. /за м.02 и м.03.2020 г./, вследствие от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 67 183,38 лв. по фактура № [ЕГН]/29.02.2020 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК: [ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото в размер на **1212,60 лв. /хиляда двеста и дванадесет лева и шестдесет стотинки/**, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: