

РЕШЕНИЕ

№ 4930

гр. София, 18.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,
в публично заседание на 28.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **5311** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от П. Д. С., срещу РА № Р – 22221020001255 – 091 – 001 / 20.11.2020 г., издаден от С. Т. К. – орган възложил ревизията и А. К. К. – ръководител на ревизията в частта му, която не е отменена с Решение № 229 / 11.02.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва изцяло ревизионния акт, в частта му, която не е отменена с Решение № 229 / 11.02.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, и с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит за отделните данъчни периоди от м. 05.2018 г. до м. 07.2019 г. и от м. 09.2019 г. до м. 12.2019 г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], „Техномакс БГ“, [фирма]. Начислени са лихви за забава общо в размер на 4 801, 40 лева. В жалбата се излагат твърдения в насока на това, че ревизионният акт е незаконосъобразен, необоснован и недоказан, издаден в нарушение на материалния данъчен закон, в противоречие със съществени процесуални правила и в разрез със събраните по ревизионната преписка доказателства. Посочва се, че актът неправилно е потвърден от решаващия орган по административен ред. За всички доставчици са представени надлежно подписани договори, фактури с прикрепени съответните касови бонове, издадени от надлежно регистрирани фискални устройства, доказващи заплащането на изпълнените услуги,

както и документи, доказващи надлежното осчетоводяване на посочените фактури и извършените плащания в брой. От страна на доставчиците са представени всички необходими и изискуеми за доказване на извършените услуги документи като: договори, фактури, протоколи, хронологични регистри, свидетелства за регистрация на фискални устройства, отчети от тези устройства и други.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява, представлява се от адвокат С. Ж.. Иска от съда жалбата да бъде уважена, а обжалваният ревизионен акт да бъде отменен. Претендира присъждане на извършените по делото разноски.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП редовно призован не изпраща представител за участие в съдебното заседание.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не се представлява и не взема становище по съществото на спора.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221020001255-020-001/04.03.2020 г., е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за отделните данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на деклариран от дружеството електронен адрес на 23.03.2020 г., от която дата започва да тече определеният 3-месечен срок за извършване на ревизията. Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221020001255-020-002/22.06.2020 г. срокът за извършване на ревизията е продължен до 21.08.2020 г. Цитираните заповеди са издадени от С. Т. К., 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..

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество от органите по приходите са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, в отговор на две от които са представени доказателства. С ИПДПОЗЛ №Р-22221020001255-040-002/13.05.2020 г. дружеството е уведомено, че се извършват насрещни проверки на негови контрагенти, като е изискано съдействие от ревизирания субект за осъществяване на контакт с представител на проверяваните дружества.

С Протокол № 1649305/12.08.2020 г. е документирано посещение в офиса на [фирма], където е извършен преглед на оригинална счетоводна и търговска документация.

С Протокол № Р-22221020001255-П.-001/12.05.2020 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена на жалбоподателя проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол № П-22221019102040-073-001/29.01.2020 г., включително от проведени в рамките на това производство насрещни проверки на доставчиците на лицето.

При ревизията е установено, че основната дейност на [фирма] през ревизираните

периоди е свързана с управление и поддръжка на сгради в режим на етажна собственост. За осъществяването ѝ търговецът стопанисва нает обект, находящ се в [населено място],[жк], [улица], ет. 1. Констатирано е, че през ревизираните периоди дружеството е декларирано сключени трудови договори с 21 лица, назначени на длъжности: „портиер“, „чистач-хигиенист“, „домоуправител“, „работник озеленяване“, „общ работник поддръжка на сгради“, „касиер“, „уредник сграда“, „технически сътрудник“, „управител бизнес услуги“. Клиенти на дружеството са собственици, ползватели и обитатели на самостоятелни обекти или на части от тях, намиращи се в режим на етажна собственост. Дружеството обслужва повече от 30 отделни сгради в режим на етажна собственост. Етажната собственост се явява получател на услугите по управление и поддръжка на общите части. Цената на услугите се формира изцяло на пазарен принцип. Дружеството е регистрирано по ЗДДС.

С ревизионния акт не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 26 811, 09 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], с предмет на доставките услуги по почистване на общи части в сгради, снегочистиране и озеленяване.

В хода на ревизията по отношение на посочените доставчици са установени сходни обстоятелства, при които органите по приходите са приели, че не се установява както фактическото изпълнение на доставките от лицата, които са ги фактурирали, така и възможността на доставчиците да ги изпълнят.

От страна на ревизираното лице във връзка с фактурираните от горните доставчици доставки са представени копия на фактурите, договори, счетоводни регистри.

Органите по приходите приемат, че по отношение на фактурираните от горепосочените лица доставки липсва съществена информация за местонахождението на обектите, конкретните дейности, фактическите изпълнители, начина на формиране цената на всяка услуга, отчитането, приемането и предаването на извършените работи и т. н. Непредставянето или частичното представяне на счетоводни документи, съставени от съответните доставчици, са ограничили възможността за установяване на извършени съпътстващи разходи и въобще за наличието на системно водено счетоводство. Същевременно е посочено, че [фирма] е разполагало с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършването на дейността, което от своя страна е мотивирало извод, че ревизираното дружество е имало възможността и съответно само е изпълнило дейностите по изпълнение на процесните услуги. Формиран е извод за липса на реално извършени доставки, документиран с спорните фактури.

На следващо място, не е признато упражненото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 000,00 лв. по 3 фактури, издадени от Б. А. 2016“ Е., с предмет на доставките „реклама на флаери“.

Органите по приходите са установили, че във връзка с документираните от [фирма] доставки от ревизираното лице са представени единствено спорните фактури и доказателства, свързани със счетоводното им отразяване. Адресираното до доставчика искане е връчено на дружеството по реда на чл. 32 от ДОПК, като в отговор не са представени документи. При проверка в информационните масиви на НАП е установено, че доставчикът не е деклариран трудови договори и няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови отношения.

На последно място, органите по приходите са отказали право на приспадане на

данъчен кредит в размер на 1 024, 00 лв. по фактура № [ЕГН]/20.06.2018 г., издадена от [фирма], с предмет – строително монтажни работи. От страна на ревизираното лице са представени копия на спорната фактура и доказателства за извършено разплащане в брой, както и сключен договор и протокол за приемане на работите Акт образец 19 от 20.06.2018 г. В решението на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С. е прието, че тази доставка е реално осъществена. В тази му част ревизионният акт е отменен от директора на дирекция ОДОП при осъществения от него административен контрол.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020001255-092-001/16.09.2020 г., връчен по електронен път на 28.09.2020 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221020001255-091-001/20.11.2020 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен по електронен път на 24.11.2020 г.

С ревизионния акт са извършени корекции на декларираните от ревизираното лице резултати за периодите от м. 05.2018 г. до м. 07.2019 г. и от м. 09.2019 г. до м. 12.2019 г., в резултат на което е установен данък за внасяне общо в размер на 60 142, 51 лв. при деклариран от лицето данък за внасяне в размер на 31 307,42 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 4 801,40 лв. Установените допълнително задължения произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 28 835, 09 лв. по фактури, издадени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма].

Издаденият ревизионен акт е обжалван по административен ред пред директор на дирекция ОДОП С. при Централно управление на НАП. По повод на жалбата е издадено Решение № 229 от 11.02.2021 г. В решението ревизионният акт е потвърден частично. По – горестоящият административен орган - директор на дирекция ОДОП С. при Централно управление на НАП - е приел, че ревизионният акт следва да се потвърди в частта на установените резултати за данъчни периоди м. 05.2018 г., м. 06.2018 г., от 08.2018 г. до м. 07.2019 г. и от м. 09.2019 г. до м. 12.2019 г.. Прието е, че по отношение на доставката, фактурирана от [фирма] следва да се отмени в частта на установения резултат за данъчен период м. 07. 2018 г. Видно от Таблица № 1, ред 7 на ревизионния акт (л. 94 от делото) дължимата сума за данъчен период м. 07 / 2018 г. от лицето е 1024, 00 лева (задължение по ЗДДС) и 237, 51 лева (лихва по ДОПК). В останалата част, по която жалбата до директора на ТД на НАП С. при ЦУ на НАП е била допустима, ревизионният акт е потвърден.

В хода на съдебното производство е била допусната и назначено съдебно-счетоводна експертиза по искане на жалбоподателя. Поставени са конкретни въпроси: а) вещото лице да извърши проверка в счетоводството на [фирма] и да даде заключение относно облагането по ЗДДС осчетоводено ли е и по какъв начин получаването на доставките от [фирма] с ЕИК 20330466, [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] за данъчните периоди предмет на РА, извършено ли е и осчетоводено ли е разплащане на цената на доставките, получени от цитираните доставчици. Свързано ли е и по какъв начин полученото по доставките с извършваната от дружеството дейност. Вещото лице да даде заключение редовно ли е водено счетоводството на дружеството;

б) вещото лице да извърши проверка на счетоводните документи на доставчиците по т. 1 и да даде заключение осчетоводили ли са и по какъв начин извършването на доставките по фактурите към [фирма], начислили ли са данък по доставките, включили ли са фактурите в отчетните си регистри по ЗДДС, отразили ли са данъка по издадените фактури в счетоводството си като задължение към бюджета, получили ли са плащане на цената по доставките, налични ли са други счетоводни записвания и документи, пряко или косвено свързани с процесите доставки ? Експертизата е изготвена и е приета в съдебно заседание, провело са на дата 10.05.2022 г. Направените в нея заключения ще бъдат коментирани заедно с правните изводи на съда.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено на дата 20.04.2021 г. жалбата е подадена на 05.05.2021 г. (първи работен ден след официалните почивни дни за В. през 2021 г.) Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт и при изпълнение на процесуалните предпоставки по чл. 156, ал. 1 – 3 ДОПК, поради което е процесуално допустима.

При служебната проверка по чл. 160, ал. 1 ДОПК съдът приема, че ревизията е възложена от компетентен орган по приходите. Ревизионният акт е издаден от компетентни приходни органи, в установената форма и е подписан с валидни квалифицирани електронни подписи. Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК и отговаря на изискванията на чл. 120 от ДОПК – съдържа всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. Ревизионният акт, ревизионният доклад и заповедите, свързани с възлагане на ревизията са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис (сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги), като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. По делото са приобщени писмени доказателства за валидност на електронните подписи (л. 100 -117 от делото). С оглед на това съдът намира ревизионния акт за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълкувателно дело № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

Липсват данни за допуснати в хода на ревизионното производство съществени процесуални нарушения, които да обуславят отмяна на ревизионния акт.

Дружество [фирма] развива основна дейност по управление на етажна собственост. За гарантиране на своите търговски права и интереси дружеството сключва писмени договори с ЕС, представлявани от УС на съответната сграда. През ревизирания период дружеството декларира данъчна основа с право на пълен данъчен кредит по доставки, свързани с основния предмет на дейност на дружеството, а именно за покупка на стоки и материали, получени услуги по почистване, поддържане, озеленяване, снегочистване, охрана на сгради в режим на етажна собственост, реклама на дейността на дружеството в интернет и т. н.

Настоящият състав приема, че спорът по делото в конкретния случай се свежда до това дали са или не реално извършени доставки, така както са посочени в спорните фактури, и извършени ли са от техните издатели (доставчици на услуги).

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива 2006/112/ЕО) от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е реално осъществена. Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни и липсата на която и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. По аргумент на цитираните разпоредби на директивата, транспонирани и във вътрешното законодателство, изискуемостта на данъка по доставката предполага наличие на осъществена облагаема доставка. Това разбиране е залегнало в редица решения на СЕС например Решение от 06.12.2012 г., по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г., по дело C-643/11, съдът е приел, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. Нито Директивата за ДДС /Директива 2006/112/ЕС/, нито практиката на СЕС, ограничават по някакъв начин възможностите на националния съд да изследва въпроса дали доставката е осъществена реално и дали, ако е осъществена, но се разминава с отразеното във фактурата /напр. по отношение на посочения доставчик/, получателят е могъл да знае за това.

А) по отношение на получените от [фирма] доставки от [фирма] съдът приема следното: В оспорвания ревизионен акт на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит на [фирма] в размер общо на 11283,32 лв. по фактури № 30000000240 / 31.10.2018 г., № 30000000294 / 31.10.2018 г., № 30000000338 / 16.11.2018 г., № 30000000392 / 30.11.2018 г., № 30000000447 / 14.12.2018 г., № 30000000485 / 31.12.2018 г., № 30000000576 / 30.01.2018 г., № 30000000581 / 31.01.2019 г., № 30000000792 / 30.03.2019 г., № 30000000898 / 30.04.2019 г. и № 30000000970 / 30.05.2019 г., издадени от [фирма]. Органите по приходите приемат, че по отношение на документираните с тези фактури доставки на услуги „почистване на общи части в кооперации за м.октомври, м. ноември и м. декември – 2018 г., м.януари, м. март, м. април и м. май – 2019 г., както и поддръжка на зелени площи за м. май 2019 г." липсват доказателства, че същите са реално осъществени от соченото за доставчик [фирма] поради обстоятелството, че от представените от ревизираното лице и от доставчика при извършената му насрещна проверка доказателства не са налице каквито и да е факти и обстоятелства, които да водят до извода, че [фирма] (респективно посоченият предходен доставчик [фирма]) е могло да осъществи и е осъществило дейност по повод на получаване на крайния дължим резултат предмет на фактурите.

По отношение на доставчика [фирма] съдът приема за установено, че приетата по делото търговска, счетоводна и банкова документация и извършените счетоводни записвания на тяхна основа не съдържат данни, които да идентифицират кое конкретно лице е извършило описаните във фактурите услуги, кога точно по време е станало това и къде точно по място, тоест – конкретно в кой от договорно уговорените обекти, за които е възложено почистване на доставчика, е станало това.

Б) по отношение на получените от [фирма] доставки от [фирма] съдът приема следното: В оспорвания ревизионен акт, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, е отказано правото на данъчен кредит на [фирма] в размер общо на 1333,34 лв. по фактури № 00000000629/27.02.2019 г. и №

00000000634/28.02.2019 г., издадени от [фирма]. Органите по приходите приемат, че по отношение на документираните с тези фактури доставки на услуги „почистване на общи части в кооперации за м. февруари – 2019 г.“ липсват доказателства, че същите са реално осъществени от соченото за доставчик [фирма] поради обстоятелството, че от представените от ревизираното лице и от доставчика при извършената му насрещна проверка доказателства не са налице каквито и да е факти и обстоятелства, които да водят до извода, че [фирма] /респективно посочения предходен доставчик [фирма]/ е могло да осъществи и е осъществило дейност по повод на получаване на крайния дължим резултат предмет на фактурите.

По отношение на доставчика [фирма] съдът приема за установено, че приетата по делото търговска, счетоводна и банкова документация и извършените счетоводни записвания на тяхна основа не съдържат данни, които да идентифицират кое конкретно лице е извършило описаните във фактурите услуги, кога точно по време е станало това и къде точно по място, тоест – конкретно в кой от договорно уговорените обекти, за които е възложено почистване на доставчика, е станало това.

В) по отношение на получените от [фирма] доставки от [фирма] съдът приема следното: В оспорвания ревизионен акт, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит на [фирма] в размер общо на 4096,67 лв. по фактури № 10000000616 / 20.06.2018 г., № 10000000784 / 01.08.2018 г., № 10000000807 / 15.08.2018 г., № 10000000855 / 31.08.2018 г. и № 10000000904 / 14.09.2018 г., издадени от [фирма]. Органите по приходите приемат, че по отношение на документираните с тези фактури доставки на услуги „почистване на стълбища и общи помещения в кооперации за м.юли, м. август, м. септември – 2018 г.“ липсват доказателства, че същите са реално осъществени от соченото за доставчик [фирма] поради обстоятелството, че от представените от ревизираното лице и от доставчика при извършената му насрещна проверка доказателства не са налице каквито и да е факти и обстоятелства, които да водят до извода, че [фирма] /респективно посочените предходни доставчици [фирма] и [фирма]/ са могли да осъществят и са осъществили дейност по повод на получаване на крайния дължим резултат предмет на фактурите.

По отношение на доставчика [фирма] съдът приема за установено, че приетата по делото търговска, счетоводна и банкова документация и извършените счетоводни записвания на тяхна основа не съдържат данни, които да идентифицират кое конкретно лице е извършило описаните във фактурите услуги, кога точно по време е станало това и къде точно по място, тоест – конкретно в кой от договорно уговорените обекти, за които е възложено почистване на доставчика, е станало това.

Г) по отношение на получените от [фирма] доставки от [фирма] съдът приема следното: В оспорвания ревизионен акт, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит на [фирма] в размер общо на 1000, 00 лв. по фактури № 00000000179 / 22.05.2018 г., № 00000000180 / 23.05.2018 г. и № 00000000181/23.05.2018 г., издадени от [фирма]. Органите по приходите приемат, че по отношение на документираните с тези фактури доставки на услуги „Реклама на флаери" липсват доказателства, че същите са реално осъществени от соченото за доставчик [фирма]. Приема се, че липсват доказателства, че услугите са реално осъществени от соченото за доставчик дружество [фирма] поради обстоятелството, че дружеството доставчик не е представило документи относно наличие на необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост за

извършване на фактурираните доставки, както и на права във връзка с оформянето на Рекламни флаери, както и за проектирането и отпечатването на флаерите.

По отношение на доставчика [фирма] съдът приема, че приетата по делото търговска, счетоводна и банкова документация и извършените счетоводни записвания на тяхна основа не съдържат данни, които да идентифицират кое конкретно лице е извършило описаните във фактурите услуги, конкретно как са извършени, кога точно по време и къде точно по място е станало това.

Д) по отношение на получените от [фирма] доставки от [фирма] съдът приема за установено следното: В оспорвания ревизионен акт на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит на [фирма] в размер общо на 8103,63 лв. по фактури № 10000000409 / 28.06.2019 г., № 10000000419 / 29.06.2019 г., № [ЕГН] / 26.07.2019 г., № 10000000536 / 30.07.2019 г., № 10000000775 / 30.09.2019 г., № 10000000778 / 01.10.2019 г., № 10000000875 / 30.10.2019 г., № 10000000887 / 01.11.2019 г. и № 10000000989 / 30.11.2019 г., издадени от [фирма]. Органите по приходите приемат, че по отношение на документираните с тези фактури доставки на услуги „поддръжка на зелени площи – м. юни и юли 2019 г.; почистване на общи части в кооперации- м.юни, юли, август, септември, октомври и ноември 2019 г." липсват доказателства, че същите са реално осъществени от соченото за доставчик [фирма] поради обстоятелството, че от представените от ревизираното лице и от служебно събраните от ревизиращите по отношение на [фирма] доказателства не са налице каквито и да е факти и обстоятелства, които да водят до извода, че [фирма] е могло да осъществи и е осъществило дейност по повод на получаване на крайния дължим резултат предмет на фактурите.

По отношение на доставчика [фирма] съдът приема, че приетата по делото търговска, счетоводна и банкова документация и извършените счетоводни записвания на тяхна основа не съдържат данни, които да идентифицират кое конкретно лице е извършило описаните във фактурите услуги, конкретно как са извършени, кога точно по време и къде точно по място е станало това.

Е) по отношение на получените от [фирма] доставки от [фирма] съдът приема за установено следното: В ревизионния акт на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит на [фирма] в размер общо на 1994, 13 лв. по фактури № 10000000003 / 02.12.2019 г. и № 10000000985 / 30.12.2019 г., издадени от [фирма]. Органите по приходите приемат, че по отношение на документираните с тези фактури доставки на услуги „почистване на общи части в кооперации - м. декември 2019 г. и снегопочистване м. декември 2019 г." липсват доказателства, че същите са реално осъществени от соченото за доставчик [фирма] поради обстоятелството, че от представените от ревизираното лице и от служебно събраните от ревизиращите по отношение на [фирма] доказателства не са налице каквито и да е факти и обстоятелства, които да водят до извода, че [фирма] е могло да осъществи и е осъществило дейност по повод на получаване на крайния дължим резултат предмет на фактурите.

По отношение на доставчика [фирма] съдът приема, че приетата по делото търговска, счетоводна и банкова документация и извършените счетоводни записвания на тяхна основа не съдържат данни, които да идентифицират кое конкретно лице е извършило описаните във фактурите услуги, конкретно как са извършени, кога точно по време и къде точно по място е станало това.

В този смисъл съдът кредитира заключението на вещото лице по отношение на изброените по-горе доставки, респ. фактури. То е достатъчно пълно, ясно, обосновано и не възниква съмнение за неговата правилност. Заключението е основано и на представените от страна на жалбоподателя писмени доказателства, които са предоставени на вещото лице и са приети в съдебно заседание от дата 28.06.2022 г. (доказателства обособени в Приложение № 4 към делото). Доказателствата включват счетоводни документи – от контрагенти ([фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]) и от жалбоподателя [фирма], подробно описани от с. 1 до с. 9 на придружителното писмо (фактури, фискални бонове, договори, дневници на покупките на [фирма], оборотни ведомости на [фирма], договори за наем и други). Поначало правото на данъчен кредит се упражнява, когато същото възниква от действителни облагаеми доставки. Възможни са различни хипотези, при които липсва действителна облагаема доставка. Липсата на доставка следва да се извежда само и единствено от преките отношения между лицата посочени като издател и получател по издадените фактури. Трайната практика на СЕС изисква поначало да е осъществена действителна облагаема доставка и да е издадена фактура за нея, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя.

В настоящия случай според съда става въпрос за т. нар. „относителна субективна симулация”. Казано по друг начин – предметът на услугата вероятно е бил реализиран (почистване, измиване на обекта и т. н.), но не е осъществен (реализиран) от доставчика по фактурата. Жалбоподателят [фирма], ЕИК[ЕИК] е знаел, че участва в привидна доставка, т. е., че издателите на фактурите не са действителни доставчици на услугата, тъй като или самият той е изпълнил услугите със собствени ресурси или е ангажирал трети лица, чието изпълнение на услугите обаче не е официално документирано. От тази гледна точка правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Получателят [фирма], ЕИК[ЕИК] сам се е поставил в положението на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва в недействителна доставка и поради това не може да бъде защитено от принципа на правна сигурност в неговото проявление на защита на оправданите правни очаквания. В този смисъл съдът намира за убедителни аргументите на органите по приходите, които са посочени в ревизионния акт. Те са в смисъл, че са налице привидни сделки между [фирма], ЕИК[ЕИК], от една страна, и изброените по-горе доставчици, от друга. Симулативна сделка е тази, която се извършва само за да се създаде една погрешна представа у трети лица, че е извършена такава сделка. С привидните сделки се прикриват действителните сделки. Приемат се изводите на органите по приходите, че в конкретния случай са налице две сделки – привидни и прикрити. Привидните сделки – услуги по почистване на обекти - между [фирма] и неговите доставчици (включително и техните подизпълнители, доколкото в хода на ревизията е установено, че всички доставчици са ползвали подизпълнители) са симулативни, тъй като с тях се прикриват други доставки на услуги по почистване, осъществени в полза на дружеството жалбоподател. Тези услуги най-вероятно са осъществени от друг доставчик или от други лица на основата на прикрити договорености с дружеството – жалбоподател, или от самия жалбоподател, който е разполагал с достатъчно трудови и материални ресурси, за да изпълни (осъществи) услугите сам.

По отношение на доставките на [фирма] с ЕИК[ЕИК] съдът приема, че приетата по делото търговска, счетоводна и банкова документация и извършените счетоводни записвания на тяхна основа не съдържат данни, които да идентифицират кое

конкретно лице е извършило описаните във фактурите услуги, конкретно как са извършени, кога точно по време и къде точно по място е станало това. Приемат се изводите, които са направени в ревизионния акт, че липсват доказателства за доставка между [фирма] и [фирма]. Дружество [фирма] не разполага с необходимия материален и трудов (човешки) ресурс, за да извърши всяка конкретна доставка от посочените във фактурите – изработка, отпечатване и доставка на рекламни флаери към [фирма]. За ревизираното дружество не са налице доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, във връзка с чл. 25 от ЗДДС по описаните фактури.

По отношение на признаване на правото на данъчен кредит следва да се има предвид, че законодателят не обвързва правото на приспадане на данъчен кредит с издаването и притежаването на фактури, както и с наличието на извършено плащане, ако зад тях не стои реално извършена доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, закупена стока или извършена услуга. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга. Във всички случаи, когато са издадени данъчни документи по смисъла на чл. 112, ал. 1 от ЗДДС с начислен в тях данък, който се декларира като данък с право на данъчен кредит, регистрираното по закона лице, в качеството на получател, следва да докаже възникването на основанието по чл. 25, ал. 5 т. 1 от ЗДДС, че данъкът по този закон е станал изискуем и, че е възникнало задължение този данък да бъде начислен по реда на чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС. За да се приеме, че е налице доставка следва да се установи, че услугата е действително извършена.

Основателни са изводите на органите по приходите за недоказаност на реалното извършване на документираните услуги. Действително страните по търговските сделки са свободни да сключват всякакви договори, но при преценка на тяхната действителност, т.е. доколко те не са симулативни, настоящата инстанция приема, че за целите на данъчното облагане и упражняване правото на данъчен кредит, изявленията на страните не следва да се кредитират безусловно, а е необходимо да се преценяват с оглед събраните по делото доказателства. Във връзка с това оспорващият, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е длъжен да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на документираните доставки на услуги, тяхното действително изпълнение и приемане, което не е сторено.

Налице са обективни факти, които доказват участието на [фирма] в поредица от несъществуващи стопански операции, които целят спестяване на ДДС. Наличието на кадрови и технически ресурс не е част от фактическия състав на правото на приспадане на данъчен кредит, но възможността на доставчика да осъществи фактурираните доставки е от съществено значение при решаване на въпроса за реалността на тези доставки. В този смисъл не се приемат аргументите, изложени в жалбата, че предвид спецификата на възложените дейности, а именно: почистване на общи части (метене, миене, бърсане на прах), поддръжка на зелени площи, както и предвид „материалните активи“, които са необходими за осъществяването на тази услуга (обобщено: кофа, метла, парцал, лопата, машина за подрязване на трева и други). Липсата на кадрови ресурс при доставчиците (респ. подизпълнителите) е факт, който е установено обективно в хода на ревизията. Налице са доказателства, че в посочените дружества няма назначени лица по трудови правоотношения. В повечето случаи от тези дружества не са подавани декларации по чл. 73 ЗДДФЛ за изплатени доходи на лица по извън трудови правоотношения. Обективно е установена липсата на подадени годишни данъчни декларации по чл. 92 ЗКПО, т. е. тези дружества не са

декларирани извършвана икономическа дейност за съответния период.

Фактурата е частен свидетелстващ документ, който притежава само формална доказателствена сила, че е съставен и подписан от определено лице. Фактурата, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. В този смисъл е и решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 49. Аналогично и в решение по дело С-454/98, т. 62 е прието, че общностното право не изключва възможността държавите-членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства. Възползвайки се от правото си на данъчен кредит, посредством т. нар. „нередовни фактури“ жалбоподателят очевидно се е стремил към неправомерно облагодетелстване, т. е. в случая е налице изключението, визирано в заключението по т. 1 от Решение от 21.06.2012 г. по обединени дела С-80/11 и С-142/11 Mahageben kft & P. D.. В този смисъл е и приетото по дело С – 324 / 11 Gabor Toth, където СЕС постановява, че Директивата за ДДС и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая, дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка.

Във връзка с това не се приемат аргументите, изложени в жалбата на дружеството, че плащането на цената по доставките е пряко и сигурно доказателство за тяхната реалност. Плащането само по себе си не доказва реалност на доставките. То следва да се прецени в контекста на всички останали елементи от фактическия състав на правото на приспадане на данъчен кредит. Основателни са аргументите, изложени в РА, че направените плащания от страна на ревизираното лице към посочените доставчици представляват изходящ паричен ресурс от страна на [фирма]. Предоставянето на пари в обръщение не е приравнено на доставка на стока или услуга по смисъла на ЗДДС. Този извод е относим и за фактурираните доставки на [фирма] към [фирма].

В жалбата е посочено, че получаването на доставките е отразено в счетоводството на дружеството. Спазени са правилата и принципите за водене на счетоводна отчетност. Прави се извод, че щом е установено, че дружеството е получило доставките, други доказателства от доставчика нямат значение за правото на данъчен кредит. Действително от назначената и приета по делото съдебно-счетоводна експертиза може да се направи извод, че счетоводството на дружеството – жалбоподател [фирма] е водено редовно, но само на синтетично ниво. Вещото лице е направило идентични изводи по всички изследвани доставки, а именно: проверката на представената от счетоводството на жалбоподателя [фирма] търговска, счетоводна и банкова документация и извършени счетоводни записвания на тяхна основа във връзка с търговските взаимоотношения на жалбоподателя с дружествата (описани в РА) не установяват конкретни факти и обстоятелства, които да подлагат на съмнение редовността на воденото счетоводство, респ. на водените търговски книги и записванията в тях по смисъла на чл. 55 от Търговския закон, което е изпълнено само на синтетично ниво. Константна е обаче съдебната практика, че наличието на редовно счетоводно отразяване на фактурите при доставчика и получателя не е достатъчно за категоричен извод за реалност на доставките. Според съда счетоводството на

[фирма], по отношение на спорните фактури, отговаря на счетоводните стандарти на синтетично ниво. Дружеството обаче не е организирано аналитичното отчитане по синтетичните счетоводни сметки, което да позволява извличането по счетоводен път на информация, представяща най-точно и по най-подходящ начин дейността на предприятието. С това от страна на дружеството са нарушени изискванията на чл. 11, ал. 1, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството. Организираното аналитично отчитане на счетоводните сметки на дружеството не позволява да се установи по отношение на спорните фактури къде точно е осъществена доставката на услугата, от кой точно, на каква длъжност, в какъв обем и т. н.

Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесните доставчици.

С оглед изложеното оспореният ревизионен акт е правилен и законосъобразен, а подадената жалба следва да бъде отхвърлена, като неоснователна.

По отношение на искането за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, направено от процесуален представител на ответника, съдът приема, че определеният материален интерес е в размер на 27 811, 09 лева. С оглед изхода на делото следва на ответната страна да бъдат присъдени разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 364, 33 лева (хиляда триста шестдесет и четири лева и тридесет и три стотинки), съгласно разпоредбата на чл. 161 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 45 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от П. Д. С., срещу РА № Р – 22221020001255 – 091 – 001 / 20.11.2020 г. на ТД на НАП С., срещу РА № Р – 22221020001255 – 091 – 001 / 20.11.2020 г., издаден от С. Т. К. – орган възложил ревизията и А. К. К. – ръководител на ревизията в частта му, която не е отменена с Решение № 229 / 11.02.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от П. Д. С., представлявано от П. Д. С., да заплати на НАП сумата от 1 364, 33 лева (хиляда триста шестдесет и четири лева и тридесет и три стотинки), разноски по делото за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: