

РЕШЕНИЕ

№ 474

гр. София, 29.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 10.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **206** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 – чл.161 ДОПК.

Образувано е по жалба вх. № 53-04-1161#3/11.12.2019г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Д „ОДОП“) - [населено място] при ЦУ на НАП, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], общ. Столична, област С., [улица], ет.2, представлявано от С. Г. А., чрез адв. И. М., срещу Ревизионен акт (РА) № 22221418005452-091-001/14.08.2019г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1981/26.11.2019г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

В жалбата са въведени оплаквания за незаконосъобразност на акта, аргументирани с твърдения за противоречие между изводите на приходните органи и действителната фактическа обстановка, както и за издаването му при съществено нарушение на административно производствените правила. Оспорват се констатациите на органите по приходите за липса на реалност на доставките и формираните въз основа това изводи. Жалбоподателят, с оглед изложените в жалбата доводи, моли на осн. чл.160, ал.1 ДОПК да бъде отменен като незаконосъобразен обжалвания РА, потвърден в оспорената по административен ред част, в която на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 100 380,02лв. и лихви за забава в размер на 24 506,57 лв. за данъчни периоди: м.08.2015г., от м.01.2016г. до м.04.2016г., от м.04.2017г. до м.08.2017г., м.10.2017г. и м.11.2017г. по фактури, издадени от „ТИВИ НЕТ

С.“ЕОИОД с ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. М., който моли жалбата да бъде уважена. Претендира за разноски, съобразно представен списък. Подробни съображения излага в писмени бележки.

Ответникът, директорът на Дирекция ”Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С., чрез процесуалния си представител юрк. М., моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно уведомена, не изпраща представител и не взема становище.

Административен съд София-град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е подадена в срок, от процесуално легитимирано лице, което има правен интерес да обжалва ревизионния акт, предвид установените с него данъчни задължения. По изложените съображения, жалбата е процесуално допустима.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418005452-020-001/

10.09.2018 г., връчена на електронен адрес на 15.10.2018 г., издадена от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. в качеството ѝ на заместник на Фиданка С. Й., съгласно Заповед №РД-84-2200-9/15.08.2018 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 05.02.2015 г. до 31.08.2018 г. Определен е срок за завършването ѝ до три месеца от връчването на ЗВР, т. е. до 15.01.2019 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221418005452-020-002/14.01.2019 г. и №Р-22221418005452-020-002/13.02.2019 г., издадена от Фиданка С. Й., срокът за завършването на ревизията е продължен до 15.03.2019 г. Всички посочени лица са упълномощени да изпълняват функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№Р-22221418005452-092-001/15.04.2019 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 14.05.2019 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК и в удължения с Уведомление №Р-22221418005452-РУС-001/27.05.2019 г. срок срещу констатациите в ревизионния доклад е подадено писмено възражение с вх. №24-00-1/27.06.2019 г., което е преценено като процесуално допустимо, а разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418005452-091-001/14.08.2019 г., издаден от Фиданка С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С оспорвания РА на дружеството са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 87 284,70 лева и лихви в размер на 24 506,57 лв., при деклариран от задълженото лице общ резултат на ревизираните периоди ДДС за възстановяване в размер на 13 085,32 лв., от които ефективно възстановени в размер на 5 925,65 лв. и приспаднати в размер на 7 159,67 лв. /Табл. 1 от РА/. В резултат на което в табл.3 е установен за ефективно внасяне ДДС в размер на 100 380,02 лв., и лихви за забава в размер на 24 506,57 лв. Корекцията на декларираните резултати за периодите се дължи на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 100 380,02 лв. по

фактури, издадени от [фирма] и [фирма], което е предмет на спора в настоящето производство.

От фактическа страна е установено, че през периода, попадащ в обхват на ревизията, основната дейност на [фирма] е доставка на телекомуникационни услуги.

В хода на ревизионното производство са извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА .

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. Дружеството е представило фактури, разплащателни документи и договори, осигурен е достъп до счетоводството и счетоводните документи, относими към проверяваните доставки. С второ искане са изисквани конкретно фактури № 1100029/10.08.2015 г., № 1100028/07.08.2015 г. и 1100027/03.08.2015 г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] /понастоящем [фирма]/, отразени в дневниците за покупки с предмет ДМА, както и други доказателства, характеризиращи вида и количествата на закупените активи по горните фактури.

От ревизираното лице са постъпили доказателства с придружителни писма от 02.01.2019 г., 16.01.2019 г. и 17.01.2019 г. Представени са изисканите счетоводни документи, заверени копия на фактурите, издадени от посочените доставчици, Договор за консултантски услуги с [фирма] от 15.03.2019 г., придружен с фактури и приемо-предавателни протоколи; Договор за поддръжка на софтуер с [фирма] от 21.09.2015 г. със съответстващите му фактури; договор за абонаментна поддръжка на мрежова инфраструктура от 03.04.2017г. с [фирма], приемо-предавателни протоколи и фактури. Според дадени обяснения в писмото от 02.01.2019 г., дружеството предоставя телекомуникационни услуги от всякакъв вид. Не е представена лицензия за извършваната дейност. Не са дадени обяснения относно фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] /с предишно наименование [фирма]/.

На основание чл.45 от ДОПК за извършени насрещни проверки на доставчиците, документирани с протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, както следва: С ПИНП № Р-22221418005452-141-001 от 21.12.2018 г. е документирана насрещна проверка на [фирма], а с ПИНП № Р-22221418005452-141-001 от 31.10.2018 г. е документирана насрещна проверка на [фирма]. В хода на извършените проверки, е извършено посещение на адресите за кореспонденция на дружествата, за което са съставени протоколи по чл.50 от ДОПК, при което не са намерени техните представители. ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл.50 от ДОПК. В отговор не са представени изисканите доказателства в указания от органите по приходите срок.

За изясняване на обстоятелствата, свързани с дейността на доставчиците, в хода на ревизионното производство са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, резултатите от които са намерили отражение при формиране на крайните изводи на органите по приходите относно реалността на спорните доставки. Съгласно изложеното в констативната част на РД, органите по приходите са установили, че цитираните дружества доставчици са deregистрирани по ЗДДС лица при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, т. е. във връзка с извършени от тях данъчни нарушения. Същите са разполагали с назначени лица по трудови правоотношение единствено за отделни данъчни периоди, като за някои от работниците обаче не са внесени дължимите данъци и зравноосигурителни вноски.

Нещо повече, налице е системно неизпълнение на задълженията им по спазване на данъчното и осигурително законодателство, за което впоследствие са образувани изпълнителни дела №22150046922/2015 г. за [фирма] и №160169237/2016 г. за [фирма]. Единствените доказателства в хода на административното производство, относими към спорните доставки са тези, ангажирани от ревизираното лице.

След извършен анализ на приложените доказателства, органите по приходите са констатирани, че във всички фактури и протоколи към тях като материално отговорно лице /МОЛ/ на [фирма] фигурира М. Х. И., независимо, че същият е вписан като управител в Търговския регистър, считано от 15.06.2017 г. /до този момент няма данни лицето да е заемало длъжности по трудови и извънтрудови правоотношения в цитираното дружество/, а описаните документи следва да са издадени през м. 04.2017 г., т.е. към тази дата посоченото в тях МОЛ не е било легитимен представител на дружеството. Предвид изложеното е направен изводът, че представените по преписката фактури и протоколи са съставени единствено за целите на ревизионното производство, като целят да придадат достоверност на доставките, които не са реално извършени. Същевременно органите по приходите са подчертали и липсата на необходимата за изпълнението на доставките кадрова обезпеченост в [фирма].

Относно доставките от [фирма] органите са обсъдили представените доказателства - заверени копия на спорните фактури с приложени към тях приемо-предавателни протоколи и двустранно подписани между страните договори с различен предмет на изпълнение, включващ: предоставяне на виртуален сървър - VPS от 01.06.2016 г.; извършване на консултантски услуги от 04.01.2016 г.; поддръжка на приложен софтуер 21.09.2015 г. и абонаментна поддръжка на мрежова инфраструктура от 03.04.2017 г., подробно описани на стр. 11-14 от РД. Анализирайки представените от ревизираното лице доказателства и наличните данни от информационната система на НАП, органите по приходите са оспорили реалността на фактурираните доставки, позовавайки се на конкретни факти и обстоятелства, засягащи всяко от тях, позовавайки се и на несъответствие на процесните фактури с изискванията на чл. 114, ал. 1 от ЗДДС, тъй като в същите липсва конкретизация на вида на доставката /договор, по договор, продажба на ДМА/. В заключение, органите се мотивират, че процесните фактури не удостоверяват реални доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и не са изпълнени условията на чл. 69, ал. 1 и чл. 68, ал. 1 от ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, поради което на цитираните правни основания са отказали на ревизираното лице претендираното право на приспадане на данъчен кредит по издадените от описаните доставчици фактури.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизираният субект до директора на Дирекция „ОДОП” е постъпила жалба срещу част от РА на 22.08.2019г., като в срока за произнасяне по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, не е постановено решение. Решение № 1981/26.11.2019г. е постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК във връзка с постъпила жалба срещу акта до Административен съд София град с вх. № 53-04-1161 от 19.11.2019 г. С Решението е потвърден оспорения РА. Решаващият орган е приел доказателственият анализ на ревизиращия екип, съобразен с практиката на СЕС и ВАС, на база на който са направили задълбочена и всеобхватна преценка на множество обстоятелства относно спорните доставки. Освен, че са анализирали преките фактори от значение за изпълнение на доставките, същите са направили анализ на поведението на доставчиците и на самото ревизирано лице. В тази връзка е

установено, че изборът на доставчиците не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии. Страните не са целяли предоставяне, съответно получаване на стоки и услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди. Тези факти и обстоятелства, според решаващия орган, навеждат на извода, че на ревизираното лице му е било известно участието във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, а ако е имало такива, то те не са извършени пряко или чрез подизпълнител от издалите фактурите стопански субекти. Позовал се е на Решение от 06 декември 2012 г. по дело С-285/11, [фирма] Е., т. 36.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са представени писмени доказателства – хронологични регистри на жалбоподателя за 2015г., 2016г. и 2017г., в т.ч. и на доставчиците; отчети по сметка на Ю. България АД; Протокол за прихващане на взаимни вземания и задължения от 31.12.2016г. с [фирма] и 31.12.2017г. с [фирма], които са използвани при изготвяне на ССЧЕ. Така представените отчети и счетоводни регистри не представляват редовно водена счетоводна отчетност и от друга не са достатъчни, за да бъде точно документално установена основата за данъчното облагане.

От назначената по искане на жалбоподателя ССЧЕ, вещото лице след преглед на гореописаните регистри установява, че по повод процесните сделки са взети следните счетоводни операции при жалбоподателя(същите систематизирани в табл. 2 : Дебит счетоводна сметка – „Разходи за външни услуги“, „Начислен ДДС“ и Кредит счетоводна сметка - „Доставчици“. От прегледания Хронологичен регистър на [фирма] от 01.01.2015 до 31.12.2015г. вещото лице установява, че по процесните сделки, по които е издател доставчика „ТИ ВИ НЕТ С. Е.“ и получател жалбоподателя са взети следните счетоводни операции: Дебит смет.см-ка 4111/2 „Клиенти“;на кредит 706”Приходи от продажба на материали“;на кредит 4532”Начислен ДДС продажби“. От Хронологичния регистър на [фирма] от 01.01.2017 до 31.12.2017г. се установява, че по процесните сделки, по които е издател доставчика [фирма] и получател жалбоподателя са взети следните счетоводни операции: Дебит смет.см-ка 411/1/4 „Клиенти“; на кредит 703”Приходи от продажба на услуги“; на кредит 4532”Начислен ДДС продажби“. В счетоводството на [фирма] са отразени приходи от продажба на стоки и услуги и е начислен ДДС във връзка с извършените разходи по получените процесни доставки, за които експертизата прави преглед на счетоводните регистри на жалбоподателя, от които се проследява, че по повод последващите доставки са взети счетоводни операции – подробно описани в табл. 4 от констативно – съобразителната част на експертизата. Във връзка с анализирани процесни фактури, издадени на жалбоподателя от неговите доставчици, експертизата прави анализ на данните за наличие или не на плащания по тях, посочено в табл. 5 от констативно – съобразителната част на експертизата, основавайки заключението на допълнително представените от жалбоподателя протоколи за прихващане на взаимни задължения.

Експертното заключение бе прието от съда като обективно и компетентно изготвено и неоспорено от страните.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от

компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая, релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК. Не се констатира нарушения на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила. От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки, след анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства.

При проверка на приложението на материалния закон, съдът достигна до същите изводи, както органите на приходите, за липса на реалност на процесните доставки на стоки и услуги, поради което законосъобразно не е признато право на приспадане на данъчен кредит/ДК/ на осн. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС.

Основният спорен въпрос между страните е за реалността на доставките на стоките и услугите по процесните фактури, което от своя страна е обосновоало извод за неправомерно упражняване на данъчен кредит от жалбоподателя и съответно за неговото довносяне.

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит. Тази предпоставка е от особена важност, предвид на това, че след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, то негово е задължението да докаже и притежава документи за реалното предаване на стоката и извършване на услугата.

Според чл.12, ал.1 ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9 ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, а данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги, което възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена /чл.25, ал.2 ЗДДС/. От така цитираните законови разпоредби следва, че наличието на действително осъществена доставка е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирият субект има право да приспадане данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация.

С РА е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 7 199,99 лв. по фактури № №00..064/04.04.2017г., 00..066/10.04.2017г.; 00..067/12.04.2017г., 00..069/21.04.2017г., издадени от доставчика [фирма], с предмет на доставката „по договор“.

С РА е отказано право на ДК и по фактури издадени от доставчика [фирма] за данъчни периоди м.01, 02, 03, 04. 2016г. и м.04, 05, 06, 07,08, 10, и м.11.2017г. с предмет „услуга“ и „по договор“, без да е конкретизирана датата

на договора. По отношение на договорите с [фирма], налице е договор за консултантски услуги от 04.01.2016 г. Фактурите, обвързани с този договор са от 14.03.2016г./ДДС 701,03лв./ и 07.01.2016г./ДДС 1250,00лв./ и приемо предавателни протоколи от същите дати. Не са ангажирани доказателства за изготвен и предаден на жалбоподателя анализ на дейността, дадени препоръки за организация на дейността, както и повишаване на продажбите на ревизираното дружество във връзка с направения разход. Фактура №1100065/03.02.2016г./ДДС 3070лв./ за данъчен период м.02.2016г. е издадена във връзка с Договор от 21.09.2015г. с изпълнител [фирма] и с предмет- „поддръжка на приложен софтуер, свързани с нормалната работоспособност на телекомуникационните услуги, необходими в ежедневната дейност на възложителя“. Договорът е сключен за срок от 3 месеца, договорено е възнаграждение в размер на 5116,67 лв. без ДДС на месец. Договорена неустойка при забава в плащането, както и задължение на изпълнителя да осигури персонал за изпълнение на задълженията. Изготвено е приложение 1 за финансовите параметри на услугите като месечна такса. Във връзка с Договор от 03.04.2017г., сключен с изпълнителя [фирма] са издадени спорните фактури за данъчни периоди м.04, 05, 06, 07, 08, 10 и 11.2017г. с предмет „по договор“. Сключеният между страните договор е за абонаментна поддръжка на мрежова инфраструктура. В раздел Трети са договорени задълженията на изпълнителя, част от които са свързани със съгласуване и отчитане на услугите, да изготвя и представя протокол за сервизна услуга, приложение 2, приемо-предавателен протокол за услуга, за всички инсталации и преконфигурации на оборудването на място при възложителя, както и да предоставя протокол за изградена нова инфраструктура, да осигурява сервизни услуги по схемата 24x7, както и телефонна поддръжка в рамките на 12x7/12 часа, седем дни в седмицата от 09,00ч. до 18,00ч. Срокът на договора е 5-годишен, а договореното възнаграждение – 43 лв./час без ДДС. Към всяка от фактурите е изготвен и подписан от страните приемо-предавателен протокол, чието подробно описание се свежда до посочване на „абонаментна техническа и функционална поддръжка на мрежова инфраструктура и клиентски устройства“, „наблюдение и администриране на мрежовите ресурси, анализ на мрежова та производителност“, „ внедряване, конфигурация и ъпгрейд на мрежи, сървъри, системи за съхранение на данни и операционни системи“, както и отработените часове.

Правилно от ревизиращия орган е установено, че фактурите не удостоверяват реални доставки по смисъла на чл.6 и чл.9 ЗДДС, както и че не отговарят на изискването на чл. 71, т. 1 вр. с чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. Непълнотата на фактурите възпрепятства установяване възможността за доказване реалността на доставката, респективно установяване настъпването на данъчни събития. В Решение от 08.05.2013 г. на СЕС по дело С-271/12, се приема, че правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните

сделки.

При оспорване на фактурата, касаещо отразената в нея стопанска операция, задължение на ползващия се от правата по този документ е да докаже, че отразената във фактурата стопанска операция действително е осъществена, което в случая не е сторено. В този смисъл е и практиката на СЕС, според която само по себе си посочването на ДДС във фактура не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя. В случая не са налице доказателства, които установяват изпълнението на материалноправните условия за настъпване на данъчно събитие и възникване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от доставчиците.

Като МОЛ на дружеството доставчик [фирма] във фактурите, издадени за данъчен период м.04.2017г., е посочено лицето М. Х. И., а като съставител – М. К., който е подписал същите. Не е спорно, че [фирма], учредено през 2014г., е с представляващ М. Х. И. – управител от 15.06.2017г., като до тази дата управител и представляващ дружеството е М. М. К., който не е заемал други длъжности. Съдържанието на фактурите не отговаря на изискването на чл. 114 от ЗДДС – в описанието на услугата не се съдържа релевантната информация, необходима за индивидуализирането на престацията. За преодоляване на тази неяснота от ревизираното лице са представени договори и приемо предавателни протоколи, издадени и съответстващи на датите на фактурите. Във взаимно подписаните предавателни протоколи, описанието е непълно и също възпрепятства установяване възможността за доказване реалността на доставката, респективно установяване настъпването на данъчни събития.

В протоколите към фактурите, издадени от [фирма] единствено е посочено „дейности по чл.1, б.А и б.Б от договор за консултантски услуги от 15.03.2017г.“, отработени часове, единична цена и обща, с ДДС. По силата на сключения договор, доставчикът в качеството на изпълнител е поел задължението да извърши следните дейности: „чл.1.А- изготвяне на анализ на бизнес процесите и препоръча подходяща бизнес организация, която да стимулира ръста на търговските продажби, с цел увеличаване на приходите от търговска дейност на възложителя-ревизираното лице; б.Б- да направи анализ на сектора, в който оперира възложителя като търговски субект и планува мерки за устойчивост на същия.“ Аналогично е съдържанието и на протоколите към фактурите, издадени от доставчика [фирма] във връзка с изпълнението на сключения с него договори.

Безспорно, фактурираните доставки представляват изпълнение по договор за изработка по смисъла на чл. 258 ЗЗД, във вр. с чл. 286, ал. 1 ТЗ. С договора за изработка изпълнителят се задължава на свой риск да изработи нещо, съгласно поръчката на другата страна, която се задължава да заплати възнаграждение. Изпълнението на договора предполага престирането на договорения резултат, който да е приет от възложителя. За да бъде прието, че фактурираните услуги са извършени реално, е необходимо от доказателствата пряко да се установява фактът на осъществяването им или предшестващите и последващите във времето обстоятелства, от които да следва единственият възможен извод, че възложените работи са действително изпълнени от работник/служител на доставчика. Изпълнението

на доставката може да бъде установено чрез представяне на изготвените от изпълнителя анализи и препоръки, доказателства съдържащи данни за извършване на възложените дейности и направените въз основана тях констатации, като това дори е възложено в задължение на изпълнителя – напр. по силата на договора от 03.04.2017г., сключен с изпълнителя [фирма], същият е поел задължение „да изготвя и представя протокол за сервизна услуга, приложение 2, приемо-предавателен протокол за услуга, за всички инсталации и преконфигурации на оборудването на място при възложителя, както и да предоставя протокол за изградена нова инфраструктура“. Такива протоколи и доказателства за реалното извършване на договорените дейности не са ангажирани.

Косвените факти, сочещи на действително предоставяне на услугата са: точните параметри на възложената работа; начинът и формата на представянето им; физическото лице, което ги е извършило и отношенията му с изпълнителя; начинът и обстоятелствата при формиране на заплащането и фактическото заплащане на цената. В случая, с оглед предмета на договорите, тяхното изпълнение изисква предоставяне на компетентно становище – анализ по поставените задачи, както и изпълнение на специфични задачи, изискващи специални знания и умения. За това, пряко доказателство за реалното извършване на услугите би било предоставяне на съответния материален носител, върху който са обективирани резултатите от изпълнените дейности, доказващи и лицето което конкретно ги е извършило. Не е спорно, че такъв не е приложен по делото. Освен това не са налице доказателства за отчетност на тези т.нар. „отработени“ часове. Не съществуват достоверни доказателства, извън протоколите, които да докажат „отработените“ часове. В протоколите са отразени като „отработени“ часове, без да е ясно за какъв период от време се отнася отчетът /в протокола не се сочи времеви обхват/. Що се касае до отработените часове по договора от 03.04.2017г., правилен е довода на ревизиращите, че служителите на [фирма] не биха могли реално да отработят същите, като е отчетен факта че през съответния данъчен период по трудов договор са назначени 25 лица, 7 от които са продавач-консултанти. Вписани са по-вече часове, отколкото реално е възможно да бъдат отработени. Не се касае за формална преценка за реквизити на документи, а за изискване за надлежно документиране на всяка стопанска операция, така че да се елиминира всякакво съмнение относно нейното осъществяване. Безспорно е, че при извършената насрещна проверка, доставчиците не са открити въпреки положените усилия от ревизиращия екип. Установено е, че за процесния период, дружеството доставчик [фирма] няма назначено нито едно лице по трудов договор, и не са ангажирани доказателства за кадровата му обезпеченост за извършване на възложените с договора услуги, изискващи квалифицирани знания и умения. Не може да бъде споделена основната теза на жалбоподателя, че обжалваният РА е в противоречие с практиката на Съда на Европейския съюз, касаеща кадровата обезпеченост на доставчиците. Действително СЕС многократно е подчертавал, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне данъчен кредит за предоставените му услуги, поради

това, че липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, без да се доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или цел злоупотреба /решения на СЕС по дела С - 80/11 и С - 142-11, С - 324/11 и С - 18/13/. Тези разяснения обаче са предпоставени от наличието на фактури, които съдържат цялата изискуема информация по чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО, предвиждащ като задължителен реквизит на фактурата вписването на количеството и естеството на доставените стоки/услуги или степента и естеството на предоставените услуги. Нормата на чл. 178 от Директивата изрично посочва, че притежаването на фактура, съставена в съответствие с чл. 220 - 236, е условие за упражняване на правото на приспадане. Това е изрично подчертано от СЕС в Решението по дело С-271/2012, според което разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, като разглежданата в главното производство, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. В съответствие с това тълкуване разпоредбата на чл. 71, т. 1 от ЗДДС предвижда, че едно от условията за упражняване на правото на приспадане е наличието на данъчен документ, отговарящ на изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, каквито не са представените от жалбоподателя.

Правилна е преценката на ревизиращия орган на представените от жалбоподателя писмени доказателства – фактури и приемо предавателни протоколи, в изпълнение на договора с [фирма] които не са кредитирани като достоверни. Посочените документи са издадени през м.04.2017г., като вписаното МОЛ М. И. към този момент не е легитимен представител на дружеството – доставчик. Този факт разколебава доказателствената стойност на тези документи, които са частни диспозитивни документи и като такива не се ползват с материална доказателствена сила. При положение, че се касае за документи без материална доказателствена сила, е необходимо те да са точни, конкретни, изчерпателни и да не пораждат съмнения относно датата на издаването им. С оглед констатираното несъответствие, касаещо представляващия дружеството към момента на издаването на фактурите и протоколите, правилен е изводът на ревизиращите, че тези документи са създадени за целите на ревизионното производство с цел доказване достоверност на доставките и същите не са кредитирани.

В хода на административното производство не са представени доказателства за плащане по сделките, дължимо съгласно договореното, въпреки формалното приемане на работата, за което са представени приемо предавателни протоколи. Доказателства в тази насока са ангажирани от жалбоподателя едва в края на съдебното производство във връзка с извършване на ССЧЕ с представянето на протоколи от 31.12.2015г. и 31.12.2017г. Макар такова оспорване да не е поискано от ответната приходна администрация, ако тези документи са били съставени между страните по доставките при тяхното изпълнение, е следвало да се представят при

поискване от приходните органи. По-късното им представяне разколебава съда в тяхната автентичност и тази преценка съдът може да я извърши сам, дори да не е открито производство по оспорване по реда на чл.193 ГПК във вр. с чл.144 АПК. Освен това, съдът приема, че задължението на получателя не е погасено чрез прихващане, тъй като в протоколите от 31.12.2017г. и 31.12.2015г. не е индивидуализирано насрещното задължение на доставчика с посочване на основанието за възникването му.

С РА е оказано право на ДК по три от фактурите, за данъчен период м.08.2015г., издадени от [фирма], чийто правоприемник е [фирма], по които ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 16 479,00 лв. с предмет „продажба на ДМА“, с посочено количество – „1“ и единична цена, съответстваща на общата цена. Съставени са описи към фактурите, в които са описани движимите вещи с инв.номера. Описите не са датирани и не съдържат име на съставител и подпис. Правилен е извода на ревизиращите, че фактурите не отговарят на изискванията на чл.114, ал.1 ЗДДС, тъй като не съдържат описанието на вида и количеството на стоките. Тази непълнота не е преодоляна с представените описи, които не са надлежно изготвени и подписани и не доказват връзка с фактурите. Освен това, не са ангажирани доказателства, този доставчик да е бил собственик на движимите вещи, за да може да прехвърли същите на получателя. Вещите не са индивидуализирани със съответните технически спецификации, гаранции и такива документи не са представени, липсват доказателства за транспортирането им от доставчика. При доставка на стоки, от съществено значение е изясняването на обстоятелството дали доставчиците са разполагали със стока от същия вид и количество като фактурираните, както и дали това количество стока физически е предадено на получателя. Установяването на физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага изследването на въпроса за нейното придобиване и последваща продажба, за съхранението и транспортирането ѝ, както и за нейното изписване в счетоводството на доставчиците и заприхождаването ѝ при получателя. В този смисъл е и тълкуването, дадено от СЕС в решението по дело С-78/12, т. 38, според което необходимо е установяването от обективна страна на обстоятелството, че жалбоподателят е получил стоки от съответния вид и количество от конкретния доставчик, и че доставчикът е разполагал с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли. За целите на ревизията органите по приходите са изискали от

[фирма] предоставянето на доказателства, релевантни към данъчното облагане на жалбоподателя, но такива не са представени. В случая липсват именно доказателства за това, че към датите на издаване на процесните фактури посоченият доставчик е разполагал със съответните стоки по вид и количество, собствеността върху които да е в състояние да прехвърли на ревизираното лице. Не е налице аналитична счетоводна отчетност, която да удостовери без съмнение наличността на конкретните стоки – предмет на доставки по спорните фактури. Това обосновава извод, че прехвърлянето на правото на собственост е извършено само документално и по отношение на процесните движими вещи, жалбоподателят не е придобивал правото на

собственост върху тези родово определени вещи, чрез предаването им от доставчика, съобразно правилото на чл.24, ал.2 ЗЗД.

При тази доказателствена съвкупност, законосъобразни и обосновани са изводите в РА че не са налице действително осъществени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС вр. с чл.14, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО. В случая, не се доказва реалното осъществяване на доставките от процесните доставчици, а само формалното им документиране. Ако реалността на доставките не се докаже, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от добросъвестността или не на данъчно задълженото лице – получател на стоките или услугите по фактура.

С оглед приетата по делото ССЧЕ, съдът е длъжен да отбележи, че правилното и редовно счетоводно отразяване на процесните фактури при жалбоподателя не е достатъчно, за да се направи извод за действително осъществена стопанска операция - доставка на стока/услуга и възникнало данъчно събитие. Наличието на осчетоводяване на процесните фактури е ирелевантно за извършване на преценка, касаеща реалността на доставките. Както притежаването, така и редовното осчетоводяване на фактурите, вкл. и отразяването в дневниците за продажби, не е достатъчно да обоснове фактическо извършване на отразените в тях стопански операции.

Предвид гореизложените съображения, съдът намира, че жалбата е неоснователна и недоказана и следва да се отхвърли изцяло.

С оглед изхода на спора и в съответствие с разпоредбата на чл.161 от ДОПК, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е неоснователна. На ответника по жалбата, който е направил своевременно искане за присъждане на разноски за юрисконсултско възнаграждение, на осн. чл.8, ал.1, т.5 от Наредба №1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, следва да се присъдят разноски в размер на 3 779 лева.

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

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], общ. Столична, област С., [улица], ет.2, представлявано от С. Г. А., чрез адв. И. М., срещу Ревизионен акт № 22221418005452-091-001/14.08.2019г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1981/26.11.2019г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП

в оспорената по административен ред част, в която на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 100 380,02лв. и лихви за забава в размер на 24 506,57 лв. за данъчни периоди: м.08.2015г., от м.01.2016г. до м.04.2016г., от м.04.2017г. до м.08.2017г., м.10.2017г. и м.11.2017г. по фактури, издадени от „ТИВИ НЕТ С.“ЕОИОД с ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и

данъчно-осигурителна практика" [населено място] при ЦУ на НАП
юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 779 лв.

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

СЪДИЯ: