

РЕШЕНИЕ

№ 7310

гр. София, 16.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 01.12.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **6733** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], ж.к. „Хиподрума“, [улица], представлявана от Х. Н. Д. в качеството ѝ на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221418002851-091-001 от 06.02.2019 г., издаден от В. В. В. - орган, възложил ревизията, и З. Н. Л. - ръководител па ревизията, потвърден с Решение № 730 от 25.04.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП.

Предмет на оспорване в настоящото съдебно производство е изцяло ревизионен акт № Р-22221418002851-091-001 от 06.02.2019 г., с който са установени задължения, които произтичат от непризнат данъчен кредит в общ размер на 52 527,51 лв. по фактури издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], „МЕГ Т.“ Е., ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕЖ[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма]. ЕИК[ЕИК] за данъчни периоди от м. 01.2017 г. до м. 01.2018 г., ведно с лихвите в общ размер на 7 521,57 лв. В жалбата се сочи, че РА е незаконосъобразен, необоснован и неправилен.

Твърди се, че административният орган е допуснал нарушение на материалните разпоредби и административнопроизводствените правила. Изразява се искане за

отмяна на ревизионния акт.

Жалбоподателят Ф. Ф. Е. представлявано от Х. Д., чрез АДВОКАТ И. С. И. – редовно призован, се представлява от адв. И. и адв. К., които подържат жалбата и претендират разноски.

Ответникът ДИРЕКТОРА НА ДИРЕКЦИЯ "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО - ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" - ПРИ ЦУ НА НАП С. – редовно призован, се представлява от юрк. К., който Моли съдът да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана и да потвърдите РА. Счита, че в хода на съдебното дирене и от заключението на вещото лице не установява фактическа обстановка, която се различава от установената в РА. Поддържа правните изводи в РА, както и тези подробно развити в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418002851-020-001 от 18.05.2018 г., връчена на електронен адрес на 28.05.2018 г. и изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221418002851-020-002/22.08.2018 г. и №Р-22221418002851-020-003/14.12.2018 г., издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. /оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./ било възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2017 г. до 31.01.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418002851-092-001/30.11.2018 г., връчен на 30.11.2018 г. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило възражение с вх. №53-00-3726 от 13.12.2018 г. срещу констатациите в РД. По изложени мотиви в РА същото било прието за процесуално допустимо, а разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-22221418002851-091-001/06.02.2019 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и З. Н. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Видно от разпоредителната част на РА на [фирма] били установени задължения за довносяне общо в размер на 58 835,65 лв., в т. ч. главница - 51 314,04 лв. и лихви – 7 521,57 лв.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221418002851-040-001 от 23.05.2018 г., за представяне на цялата търговска, счетоводна и банкова документация. В отговор били представени част от изисканите доказателства.

Установено било, че през ревизирания период дейността на [фирма] е свързана с търговия на едро и дребно с плодове и зеленчуци и доставката им до търговски обекти на свои клиенти - заведения за бързо хранене, барове и ресторанти. Констатирано е, че дружеството осъществява дейността си в склад №4, находящ се в [населено място], [улица], съгласно договор за наем от 01.07.2016 г., сключен с [фирма],

ЕИК[ЕИК]. Във връзка с осъществяване на дейността си, [фирма] е закупувало стоки и е получавало услуги от трети лица – доставчици, за които са издавани фактури.

За установяване правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите извършили насрещни проверки на преките доставчици на жалбоподателя: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], резултатите от които са обективирани в протоколи, описани подробно в РД.

Изготвените за целите на проверките ИПДПОЗЛ до [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] били връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. В законоустановения срок от цитираните дружества не са представени изисканите документи - счетоводни регистри, доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, информация относно това кой реално е извършил фактурираните доставки, договори, приемо – предавателни протоколи и др. Не са представени и доказателства за превъзлагане на доставките на трети лица.

Изготвеното ИПДПОЗЛ до [фирма] било връчено на електронен адрес, но документи и писмени обяснения отново не са представени.

В отговор на изготвените за целите на проверките ИПДПОЗЛ от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са представени част от изисканите доказателства, а именно: копия на спорните фактури, договори, приемо – предавателни протоколи, счетоводни регистри и др., подробно описани в констативната част на РД.

Органите по приходите извършили анализ на представените доказателства, както и на възможността именно посочените във фактурите доставчици да са извършили спорните доставки с наличния кадрови, материален и технически ресурс.

Извършени били служебни проверки в информационния масив на НАП, като е констатирано, че доставчиците не са разполагали с технически, технологичен и кадрови ресурс за извършване на процесните доставки, част от тях нямали наети лица по трудови правоотношения, не били приложени доказателства за лицата, пряко извършвали възложените работи. Не са подавани справки за лица на извън трудови правоотношения. Установено било, че всички доставчици са deregистрирани по инициатива на орган по приходите, по-голямата част от тях не са подавали ГДД по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2017 г., нямало данни за наличие на складови бази, на част от доставчиците били извършвани ревизии с установени задължения и др. Установено било също, че липсват доказателства за транспортирането на стоките, за чия сметка и по какъв начин е извършен транспорта, нямало информация и за предходните доставки. Формиран бил извода, че няма данни доставчиците да са разполагали със стоките предмет на последваща продажба към ревизираното дружество.

От съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията документи, предоставени от ревизираното лице, извършените служебни проверки и насрещни проверки на преките контрагенти на [фирма], ревизиращите органи констатирани, че няма реално изпълнение на доставките по издадените от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], фактури.

Предвид изложеното, органите на приходната администрация обобщили, че не са налице обстоятелства, релевантни за признаване правото на данъчен кредит, поради което и на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС на ревизираното дружество е отказано правото на приспадане на данъчен

кредит в общ размер на 52 527,51 лв. за данъчни периоди от м. 01.2017 г. до м. 01.2018 г. по фактури, издадени от горесцитираните доставчици.

Конкретно по доставчици и периоди непризнатото право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

- в размер на 4 799,68 лв., за данъчен период м. 03.2017 г., по 6 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка – плодове, зеленчуци и подправки;
- в размер на 600,00 лв., за данъчен период м. 07.2017 г., по фактура №65 от 10.07.2017 г., издадена от [фирма] с предмет на доставка „транспорт“;
- в размер на 2 900,00 лв., за данъчни периоди м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г., по 3 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка – „услуги на основание договор и протокол“, „диван двойка и диван тройка от еко кожа“ и „складови стелажи“;
- в размер на 6 850,00 лв., за данъчни периоди от м. 10.2017 г. до м. 01.2018 г., по 8 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка - „изпълнени услуги на основание договор и протокол“, „изпълнени ремонтни работи на автомобил съгласно работна карта“, „изпълнени услуги по ремонтни работи съгласно карта-протокол“, „ремонтни работи товарен автомобил съгласно протокол-карта“ и „на основание договор за сервиз на климатична техника и протокол“;
- в размер на 800,00 лв., за данъчен период м. 08.2017 г., по фактура №040...013/21.08.2017 г., издадени от [фирма] с предмет на доставка „транспортна услуга“;
- в размер на 1 131,01 лв., за данъчен период м. 04.2017 г., по фактура №20...0387 от 28.04.2017 г., издадена от [фирма] с предмет на доставка - „плодове и зеленчуци“;
- в размер на 2 105,93 лв., за данъчен период м. 01.2017 г., по 3 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставка – „плодове и зеленчуци“;
- в размер на 1 100,00 лв., за данъчни периоди м. 05.2017 г. и м. 06.2017 г., по фактури №050...05/22.05.2017 г. и №060...016/30.06.2017 г., издадени от [фирма], с предмет на доставка „транспортни услуги“;
- в размер на 2 843,36 лв., за данъчен период м. 02.2017 г., по 4 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставка логистични услуги – „плодове и зеленчуци“;
- в размер на 14 399,29 лв., за данъчни периоди м. 05, м. 06 и м. 08.2017 г., по 16 фактури издадени от [фирма], с предмет на доставка - „плодове и зеленчуци“;
- в размер на 4 998,00 лв., за данъчни периоди м. 10.2017 г. и м. 11.2017 г., по 6 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка „гуми за бус“, „услуги по ремонтни работи на товарен автомобил“ и „услуги по строително ремонтни работи“;
- в размер на 10 000,24 лв., за данъчен период м. 09.2017 г., по 7 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставка - „плодове и зеленчуци“.

Жалбоподателят оспорил ревизионния акт по административен ред, като изтъкнал, че посочените констатации и определени данъчни задължения са необосновани и немотивирани. Навел доводи за незаконосъобразност на РА, и твърдял, че същият е издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон. Твърди, че от органът по приходите не са анализирани всички представени от дружеството документи и доказателства. Сочи, че същите са напълно достатъчни за удостоверяване реалността на доставките. Според него са изпълнени всички условия, обвързани с правото на данъчен кредит. Изтъква, че формални несъответствия, свързани с доставките по веригата, като непредставяне на документи от доставчиците, ненамирането им на декларираните адреси за кореспонденция с приходната администрация и др., не могат да обосноват отказ на правото му да приспадне данъчен кредит. Излага доводи,

свързани с практиката на СЕС относно изводите на органите по приходите за нереалност на доставки, обосновани с неустановеността на кадровата, техническата и материална обезпеченост. По съществото на спора не е изложил конкретни съображения относно отделните доставчици и не е представил доказателства в подкрепа на твърденията си за реалното извършване на фактурираните доставки. В заключение отправил искане за отмяна на РА като незаконосъобразен.

След анализ на така установената фактическа обстановка, представените с административната преписка писмени доказателства и направените от жалбоподателя възражения, административната инстанция счела за законосъобразно следното:

Видно от мотивите на акта ревизиращите органи приели, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на ползване на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], тъй като не било доказано реалното осъществяване на документираните с тях доставки. Постановеният отказ на право на приспадане на данъчен кредит е обоснован с констатации за липса на доказателства за конкретните доставки, предаване на резултата от фактурираните услуги и прехвърляне на собствеността върху стоките, както и тяхното счетоводно отразяване. Направен е извод, че фактурите не документират реално извършени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

В случая се касаело за спор относно реалното изпълнение на доставки на стоки /плодове, зеленчуци, подправки, дивани от еко кожа, складови стелажи и гуми за бус/ и услуги /транспортни услуги, ремонтни работи на товарни автомобили, строително ремонтни работи, сервиз на климатична и офис техника, консултации относно критерий за участие и необходими документи за участие в ОП по програма за развитие на малкия и среден бизнес/.

В хода на ревизионното производство, ревизиращият орган изискал от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] предоставянето на доказателства, релевантни към данъчното облагане на жалбоподателя. На посочените доставчици са връчени ИПДПОЗЛ, по конкретните доставки, подробно описани в РД, в изпълнение на които не са ангажирани документи на нито един етап от развитието на ревизионното производство, както и в настоящото производство по административно обжалване /с изключение на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]/. Не са представени доказателства за изясняване на цялостната фактическа обстановка, относно реалното изпълнение на доставките, както и не е осигурена възможност за проверка на счетоводни и търговски документи и писмени доказателства. Приложените доказателства изхождали единствено от ревизираното лице, като от същите не можело да се направи обоснован извод, че има реална размяна на престации по спорните фактури, респективно, че същите документират реално извършване на услуги, съответно прехвърляне на стоки. В случая липсвали и не са приложени доказателства за фактически извършена от тези доставчици дейност, от кого и как е извършено, какви разходи са направени за това.

За да бъде доказано извършването на доставка, не било достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните отразявания в счетоводството на получателя, а зависи и от това дали доставчикът е извършил посочените в издадените от него фактури доставки на стоки или услуги.

По отношение на доставките от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма],

[фирма] и [фирма] спорът бил сведен до реалното изпълнението на доставки на стоки /плодове и зеленчуци/. В общия случай за обосноваване на доставка на стоки било необходимо установяването на обстоятелството, че ревизираното дружество е получило стоки от съответния вид и количество, и че доставчикът разполагал с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли, както и други обективни обстоятелства, съпътстващи такива доставки – доказателства за индивидуализация на стоката, за нейното предаване, за мястото на изпълнение - складови бази, транспорт и др. Следвало да се има предвид, че съгласно чл. 24 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ прехвърляне на собствеността върху родово определените стоки ставало в момента, в който страните не само са споразумели за количеството и стойността на сделката, но и са определили конкретната стока, предмет на сделката, а при липса на такова определяне - в момента на фактическото ѝ предаване. Определянето на стоката, предмет на доставката, можело да стане с физическото ѝ отделяне в отделна опаковка, склад, транспортно средство или посредством индивидуализирането ѝ по друг начин, еднозначно сочещ за коя стока рискът се носи от купувача. В конкретния случай отделянето на стоките чрез тяхното транспортиране и предаването им от прекия доставчик на ревизираното лице следвало да се удостовери със съответните приемо – предавателни протоколи и транспортни документи.

Във връзка с горното се установило, че при извършените насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], не били представени доказателства за реалното извършване на спорните доставки. От ревизираното дружество са приложени копия на спорните фактури, ведно с приемо – предавателни протоколи и доказателства за осчетоводяването им по сметка 304 „Стоки“ и за разплащане по доставките в брой. Представянето на фактури и приемо-предавателни протоколи от ревизираното лице не били достатъчно категорични доказателства относно реалността на доставките. Не са представени доказателства за начина на транспортиране на стоките с конкретни данни за лицата, участвали в товаренето и разтоварването, липсвали доказателства за чия сметка са извършените транспортни услуги по доставките.

Липсвали доказателства за предходните доставки, справки за стоков поток с цел проследяване заприходяването и изписването на стоките по доставчици, клиенти, вид, стойност и количество. В случая липсвали съпътстващи доставките първични и вторични счетоводни документи. Не била установена ресурсна обезпеченост за извършване на проверяваните доставки, не са декларирани обекти, складове на стопанска дейност. Не били представени регистри за счетоводно и аналитично отчитане.

Изложеното подкрепяло извода, че не е доказано реалното извършване на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. В подкрепа на този извод били и резултатите от извършените служебни проверки в ИС на НАП, при които е установено, че на [фирма] и на [фирма] са извършвани ревизии, приключили с РА с установени задължения. В издадените ревизионни актове било посочено, че дружествата не са представили първични счетоводни

документи. Приложена е разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС.

При така очертаната фактическа обстановка, от анализа на събраните документи, административната инстанция приела, че не се доказва реалното извършване на доставки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. РА следвало да се потвърди в тази част.

По отношение на доставките на плодове и зеленчуци по фактурите, издадени от [фирма], административната инстанция не споделила изводите на ревизиращите органи.

В хода на извършената насрещна проверка от спорния доставчик били представени копия на спорните фактури с предмет „плодове и зеленчуци“. Предаването на стоките от продавача / [фирма]/ на купувача / [фирма]/ било удостоверено с приложения към всяка фактура двустранно подписани приемо – предавателни протоколи с подробно описание на вида и количеството от съответната стока, съответстващ на този отразен във фактурите. Представен е и договор от 06.02.2017 г., сключен между [фирма] с ЕИК[ЕИК] /наемодател/ и [фирма] /наемател/ за отдаване под наем на павилион №227, находящ се в [населено място], „Тържище С.“, [улица] от където е извършвана продажбата на плодовете и зеленчуците. Представени били фактури от предходни доставчици, както и справка за стоков поток за доказване на ресурсната обезпеченост за извършване на спорните доставки.

По отношение на кадровата обезпеченост, при извършена служебна проверка в ПП С. на НАП, регистър „трудова договори“ било установено, че за периода на издаване на фактурата [фирма] има 2 назначени лица по трудови правоотношения на длъжности - продавач консултант.

По отношение на транспортирането на стоките, административната инстанция установила, че органите по приходите не са съобразили обстоятелството, че ревизираното дружество осъществява дейността си в склад №4, находящ се в [населено място], [улица] - „Тържище С.“, т.е. на същия адрес, на който е обекта и на доставчика. Във връзка с горното доказване на транспорт не било необходимо.

Отделно от изложеното, в хода на извършената насрещна проверка на доставчика, от [фирма] били представени доказателства и за разплащане по доставките в брой, в т.ч. копия на фискални бонове, свидетелство за регистрация на ЕКАФП и платежна ведомост за м. 09.2017 г. При извършена проверка в програмен продукт „Справка за регистрираните данни за ФУ“, органите по приходите установили, че дружеството редовно отчита обороти във фискално устройство с рег. №3687450, №ФУ- ДУ388647, № ФП 36522827. Към доказателствата са приложени и счетоводни регистри за осчетоводяване на доставките от доставчика на стоките, в т.ч. оборотна ведомост и аналитични регистри на сметки 411, 501, 401, 304 и 702.

Видно от изложеното, органът по приходите не е анализирал в съвкупност всички представени доказателства, в резултат на което не е извършил обективна преценка, проверка и съпоставка на същите. Административната инстанция счита, че [фирма] е разполагало с ресурсна и кадрова обезпеченост за извършване на доставките към [фирма]. РА следвало да се отмени в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 000,24 лв., за данъчен период м. 09.2017 г., по 7 фактури

издадени от [фирма], с предмет на доставка - „плодове и зеленчуци“.

По отношение на доставките от [фирма], в хода на извършената насрещна проверка, в отговор на връченото ИПДПОЗЛ били представени копия на спорните три фактури, издадени към [фирма]. Към фактура №92/12.12.2017 г. с предмет на доставката „услуги на основание договор и протокол“ е приложен договор от 21.11.2017 г., сключен между [фирма] и ревизираното дружество за услуга по консултации относно критерий за участие и необходими документи за участие в ОП по програма за развитие на малкия и среден бизнес, както и приемо-предавателен протокол от 12.12.2017 г. за извършените услуги, съответстващи на описаните в договора.

Към фактура №161/31.01.2018 г. с предмет на доставка „складови стелажи 120 бр. x 597,50 лв. единична цена“ бил приложен констативен протокол-карта от 15.12.2017 г., за извършена услуга по доставка на компресор за хладилна камера за 5 884,00 лв. и монтажни работи-сваляне и качване на компресор 8 часа x 154,50 лв. = 1236,00 лв. или общо дължима сума от [фирма] - 7 120,00 лв., което не било относимо към предмета на доставка.

Към фактура №149/30.01.2018 г. с предмет „диван двойка и диван тройка от еко кожа“ не са представени съпътстващи документи.

От ревизираното дружество, като страна по спорните доставки били представени допълнително стокови разписки към фактури №161/31.01.2018 г. и №149/30.01.2018 г.

Видно от гореописаните документи налице било противоречие между констативен протокол - карта от 15.12.2017 г. и фактури №161 и №149 от 30.01.2018 г. Стойността на данъчната основа 7 120,00 лв. без ДДС в констативния протокол, също не съответствала на издадените фактури. Не били представени доказателства относно транспорта на диваните и стелажите за чия сметка е, данни за превозното средство, място на натоварване и разтоварване на стоките, товарителници, пътни листа и др.

По отношение на кадровата обезпеченост за периода на издаване на фактурите, при извършена служебна проверка в ИС на НАП било установено, че в [фирма] е имало назначени 3 лица по трудови правоотношения - един административен секретар и двама технически изпълнители. Нямаło работници за дейностите, извършени към ревизираното дружество по фактура №92 от 12.12.2017 г. за изготвяне на необходими документи за участие в ОП. Не били представени доказателства и за превъзлагане на услугата на подизпълнители. Не били представени приемо – предавателни протоколи за прехвърляне на собствеността върху стоките. Не са приложени доказателства и за предходните доставки, за наличие на ресурсна обезпеченост на доставчика. Не са представени съпътстващи доставките първични и вторични счетоводни документи. В конкретния случай отделянето на стоките чрез тяхното транспортиране и предаването им от прекия доставчик на ревизираното лице следвало да се удостовери със съответните приемо – предавателни протоколи и транспортни документи /товарителници, пътни листа и др./, каквито не са представени.

Предвид изложеното, изводите на органа по приходите за липса на реални доставки по фактурите, издадени от [фирма] били формирани след анализ и преценка на събраните доказателства по преписката и напълно се споделяли

от административната инстанция. РА следвало да бъде потвърден, като законосъобразен досежно непризнатия данъчен кредит в общ размер на 2 900,00 лв., за данъчни периоди м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г. по фактурите, издадени от цитирания доставчик.

По отношение на доставките от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] се спорело за изпълнението на доставки на услуги. Когато се касаело за доставка на услуги било необходимо установяване на кадровата и техническа обезпеченост за оказването им, проследявали се обстоятелствата, чрез които следвало да се обективират извършените услуги. Извършването на услугата било факт от обективната действителност, който имал конкретни времеви и пространствени белези, които подлежали на установяване с доказателствените средства, събрани в хода на ревизионното производство.

В конкретния случай ревизиращите органи извършили редица действия, целящи установяване на обстоятелства, относими към претендираното от ревизираното лице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от горесцитираните доставчици. По отношение на кадровата обезпеченост при извършени служебни проверки в ПП С. на НАП било установено, че доставчиците нямат назначени служители на трудов договор или наетите такива не отговарят на предмета на спорните доставки. Не са представени доказателства за наети по извънтрудови правоотношения, като граждански договори, сметки за изплатени суми, служебни бележки за платен данък, както и констативни протоколи, с които да е удостоверено, че работата е извършена. Декларираната икономическа дейност също била неонтосива към предмета на спорните доставки.

Видно от приложените по преписката фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], предмет на доставка били транспортни услуги. В отговор на връчените ИПДПОЗЛ и от трите дружества – доставчици не са представени доказателства, които да обосноват реално изпълнение на транспортна услуга, като наличие на МПС, марка, модел, рег. номер, от кого е управляван, правоспособност, пътни листа, документи за извършен разход за гориво, товарителници и други. Не са представени доказателства за това какво е превозвано, както и от къде до къде са извършвани превозите и др. Не са представени и доказателства за превъзлагане на доставките на трети лица.

Предвид гореизложеното и при така установената фактическа обстановка административната инстанция намира, че ревизионният акт следва да бъде потвърди като законосъобразен в тази част.

По отношение на доставките от [фирма], видно от приложените по преписката доказателства се касаело за извършени следните услуги: проучване, програмиране, анализ на пазара и пазарните отношения в страната и в страните от ЕО, както и предложение-концепция за успешен бизнес; изготвяне на проекти, заявления, документи и договори относно участие в ОП; комплектация, визуализация и дизайн обзавеждане на търговско помещение и склад за стоки; извършени ремонти работи на товарни автомобили; сервизно и профилактично обслужване на офис и климатична техника-компютри, климатици, принтери, комбинирано устройство, вентилация и автомобили.

В хода на извършената насрещна проверка на [фирма] били представени

копия на спорните фактури с приложени към тях приемо - предавателни протоколи /без подписи на възложител и изпълнител/, 5 договора, сключени с ревизираното дружество, хронологични и аналитични регистри на сметки 453/2 и 703, главни книги със салда, касови книги на сметка 501 „Каса“, оборотни ведомости, рекапитулация за данъци и осигуровки на персонала, СД по ЗДДС, дневник за продажби, свидетелство за регистрация на ФУ и дневни финансови отчети. От доказателствата по преписката било видно, че спорните доставки са във връзка с изпълнение на сключени договори за разнородни услуги, като следва да се има предвид, че за да се приеме, че един договор е действителен, било необходимо не само да се установи сключване на договор и извършване на плащане, а трябва да са налице документи, материализиращи резултатите от извършените услуги, както и документи, удостоверяващи приемането им.

В случая [фирма] фактурирало към ревизираното лице извършване на разнообразни дейности, за които липсвала съответната материална и техническа обезпеченост. По отношение на кадровата обезпеченост за периода на издаване на фактурите било установено, че дружеството-доставчик е имало назначени 3 лица по трудови правоотношения на длъжности: „носач-товарач на стоки“ и „експедитор стоки-товари“. Нямали работници за разнообразните дейности фактурирани към ревизираното лице. Не са представени доказателства за наети лица по извънтрудови правоотношения, като граждански договори, сметки за изплатени суми, служебни бележки за платен данък, както и констативни протоколи, с които да е удостоверено, че работата е извършена. Не били представени и доказателства за превъзлагане на поетите по договорите ангажименти на трети лица, за извършени разходи при осъществяване на поетите по договорите ангажименти и как са отразени в счетоводството. Отделно от горното следвало да се има предвид и обстоятелството, че представените в хода на ревизията приемо-предавателните протоколи са без положени подписи на възложител и изпълнител.

Предвид изложеното, административната инстанция приела, че не се доказва потенциалната възможност на сочения изпълнител за осъществяване на доставките. Ревизиращият екип формирал обосновани фактически и правни изводи, които напълно се споделяли от административната инстанция. РА следвало да се потвърди в тази част.

По отношение на доставките от [фирма] се касаело за извършени доставки на гуми за бус, услуги по ремонтни работи на товарен автомобил и услуги по строително ремонтни работи. В отговор на връченото ИПДПОЗЛ от прекия доставчик били представени копия на спорните фактури, издадени към [фирма] с приложени към тях протоколи за ремонтни работи, протокол акт обр. 19, количествено – стойностна сметка, СД по ДДС, дневник продажби, хронологичен и аналитичен регистър на сметки 703 и 453/2, главна книга с натрупване, касова книга в лева, оборотна ведомост, рекапитулация по заплати, свидетелство за регистрация на ЕКАФП и дневни отчети за направени разплащания в брой. Видно от приложените по преписката документи се касаело за доставки на стоки и услуги. Към фактура №425/06.10.2017 г. с предмет гуми за бус не /р.р представени съпътстващи

доставката документи. Липсвали приемо – предавателни протоколи, липсвала информация къде и от кого е натоварена и съответно разтоварена стоката и в чия база. Не били ангажирани доказателства във връзка с извършен транспорт на стоките и др. документи, съотносими към конкретните доставки. Нямамо и допълнителни документи удостоверяващи размера, вида и други идентификационни данни за гумите, нямамо описание на характеристиките на гумите, с които те се отличават – производител, размер /широчина, височина, диаметър/, според сезона /летни, зимни, всесезонни/, от които да се установи по категоричен начин, че същите са за целите на облагаемата дейност на ревизираното лице. Не били представени документи удостоверяващи изписването от склада /302/3-гуми за кое превозно средство се отнасят, нито лицето получило същите за да ги монтира. Нямамо данни за превозното средство и причината наложила смяната на гумите.

Липсата на тези доказателства подкрепяла извода, че не било документално доказано извършването на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по горесцитираната фактура.

По отношение на фактурираните ремонтни дейности на товарни автомобили, към фактурите били приложени протоколи, видно от които се касаело за извършени: ремонтни работи на товарен автомобил СВ1994ВК, включващ: шенкели – 2 бр., къса щанга - 2 бр., дълга щанга - 2 бр., амортизери - 4 бр. и труд; ремонтни работи на товарен автомобил С5513ВС, включващ: изработване и монтаж на гърне - 1 бр., демонтаж и монтаж на радиатор - 1 бр., смяна на водна помпа – 1 бр., смяна на накладки, дискове, феродов диск – по 4 бр., ремонт на ел. инсталация, скоростна кутия и диференциал – по 1 бр., и ремонтни работи на товарен автомобил СА1476ХА, включващ: ремонт на скорости и топлообменник по 1 бр., ремонт дюзи - 4 бр. и смяна на масло и филтри. За извършването на ремонтни услуги на автомобили било необходимо доставчика да разполага с обект /сервиз/, с квалифициран персонал, както и с необходимите резервни части. При извършени служебни проверки в ИС на НАП е установено, че [фирма] нямамо наети по трудов договор лица на длъжности, относими към предмета на доставките, а именно: сервизен техник, автомонтьор и др., нямамо данни да е изплащало суми на наети по граждански договор, нямамо данни да е закупувало резервни части, както и да е разполагало с обект, от който да извършва услугите. От ревизираното дружество не били представени и обяснения за причината наложила извършването на ремонтите.

По отношение на фактурираните строително монтажни работи, от [фирма] били представени: фактура № 484/07.11.2017 г., с приложен към нея Акт образец 19 от 07.11.2017 г. за извършени ремонтни работи в [населено място], [улица], включващи гипсова шпакловка на стени и тавани, грундиране, доставка и монтаж на алуминиеви ръбохранители, обръщане на врати, прозорци и дограма, направа на шумоизолационна предстенна обшивка и фактура №491 от 09.11.2017 г., с приложена към нея количествено - стойностна сметка от 09.11.2017 г. за ремонтни работи в [населено място], [улица], включващи монтаж на ел. инсталация и окачен таван, боядисване на латекс стени и тавани - две ръце. Строително - монтажните работи, предмет на изследване по своето естество представляват

доставки с комплексен характер, включващи строителни материали и влагането им, чрез престиран труд в изграждането на даден обект.

При извършената служебна проверка в регистър трудови договори било установено, че доставчикът има назначени служители на трудов договор, но на длъжности - административен секретар, експедитор стоки и товари, технически изпълнител, експерт логистика, търговски сътрудник, експерт проектиране компютърни системи и мрежи, всички действащи към момента. Нямащо работници в сферата на строителството. Освен труд, реалното изпълнение на СМР предполагали и влагането на материали необходими за строителството. В случая не били представени фактури, стокови разписки и др. документи за закупени материали, необходими за изпълнението на договореното, за извършени разходи при осъществяване на поетите ангажименти и как са отразени в счетоводството. В хода на ревизията, както и към жалбата пред административната инстанция, не били представени доказателства, от които да е видно разполагал ли е прекият доставчик с тези материали и как е калкулирана цената на доставките. Не били ангажирани доказателства във връзка с извършен транспорт на стоките и други документи, съотносими към конкретните доставки.

По отношение на техническата обезпеченост също не били представени доказателства, че изпълнителят притежава техника - собствена или наета за извършване на договорените услуги или пък такива, че услугата е извършена от подизпълнител.

Предвид изложеното, от анализа на събраните документи, административната инстанция приемала, че не е доказано реалното извършване на доставка, с комплексен характер, а именно на стоки, представляващи различни строителни материали и на услуги, свързани с влагането на въпросните стоки в обекта. В случая първични счетоводни документи, удостоверяващи покупката на строителни материали, необходими за извършване на изследваните СМР не били представени от спорния доставчик. Това обстоятелство поставяло под въпрос и реалността на престирания труд, тъй като не било възможно извършването на СМР, без да се вложат строителни материали.

При така очертаната фактическа обстановка административната инстанция приемала, че не са представени доказателства, оборващи изводите на ревизиращите за липса на реално изпълнение по спорните доставки.

Видно от доказателствата по преписката, както от ревизираното дружество, така и от цитираните доставчици /с изключение на [фирма]/ не били ангажирани доказателства за реалното изпълнение на доставките и същевременно не бил осигурен достъп до счетоводните регистри и първични документи в оригинал. Не били налице доказателства, от които да е видно, че водената счетоводна отчетност дава ясна и точна информация за извършените доставки. В случая липсата на счетоводни данни за направени от доставчиците разходи във връзка с реализацията на възложените услуги, както и за получени приходи от тях, навеждала на извода за липса на доставка по процесните фактури. За доказване на това обстоятелство не било достатъчно да е налице фактура, сключен договор и приемо-предавателен протокол, подписан от страните по доставката. С оглед счетоводния принцип

на чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството /ЗСч./ за съпоставимост между приходи и разходи било необходимо да се установи, че конкретният доставчик е осчетоводил както приход във връзка с реализираната доставка, така и насрещен счетоводен разход, който да бъде съпоставим на прихода и да сочи в какво се изразява този разход – за материали, за труд, разходи за подизпълнител и т.н. В случая ревизиращият орган не установил нито счетоводни записвания за приходи от извършените доставки, нито пък е установил данни за осчетоводени разходи във връзка с фактическото извършване на процесните доставки. Следователно недоказани оставали изложените в жалбата твърдения за наличието на реално извършени доставки.

В обобщение на всичко изложено по-горе решаващият орган намира, че изводите на органа по приходите за липса на реални доставки по фактурите, издадени от процесните доставчици, с изключение на [фирма] били формиран след анализ и преценка на събраните доказателства по преписката и напълно се споделяли от административната инстанция. РА следвало да бъде потвърден, като законосъобразен досежно непризнатия данъчен кредит в общ размер на 42 527,27 лв., за данъчни периоди от м. 01.2017 г. до м. 08.2017 г. и от м. 10.2017 г. до м. 01.2018 г. по всички издадени фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и отменен като незаконосъобразен в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 000,24 лв. по фактурите, издадени от [фирма] за данъчен период м. 09.2017 г., ведно с лихвите за забава.

По делото е назначена и приета ССЧЕ.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал. 5 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал. 2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № Р-22221418002851-091-001 от 06.02.2019 г. е издаден от компетентни органи в кръга на определените им правомощия и в предвидената от закона форма, съгласно чл. 119, ал. 2 и чл. 120 ДОПК. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифицирани електронни подписи на издателите им съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени

към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Атакуваният РА е издаден и в предвидената форма и съдържание по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

По приложението на материалния закон:

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получените от него стоки или услуги по облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В случая следва да се отбележи, че правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 ЗДДС възниква в момента, в който данъкът стане изискуем, тоест в момента на настъпване на данъчно събитие. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли ДДС и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит за начисления му данък. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки. Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от задълженото лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело С-152/02 и по дело С-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.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на стоки или услуги, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност. Тежестта за доказване настъпването на всички

правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизирия субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства.

В процесния случай от ангажираните от страна на жалбоподателя доказателства не може да бъде изведен извод, че стоките/услугите са реално получени/извършени и вложени в дейността му или в последващи облагаеми доставки. В хода на ревизията са били представени единствено процесните фактури и счетоводни документи. Въпреки това по делото не бяха представени убедителни доказателства, от които да може да бъде изведен извод за реалното извършване на фактурираните доставки. Част от представените протоколи не съдържат никакви индивидуализиращи белези на процесните стоки и услуги, от които настоящата инстанция да може да установи, дали собствеността върху стоките е прехвърлена в патримониума на жалбоподателя, какъв е обема и вида на извършените услуги, вложени ли са в последващи облагаеми доставки или в икономическата дейност на дружествата.

Законосъобразно с РА на основание чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, документиращи доставки на стоки, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], „МЕГ Т.“ Е., ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕЖ[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма]. ЕИК[ЕИК]

Видно от мотивите на акта ревизиращите органи са приели, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на ползване на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], тъй като не е доказано реалното осъществяване на документираните с тях доставки. Постановеният отказ на право на приспадане на данъчен кредит е обоснован с констатации за липса на доказателства за конкретните доставки, предаване на резултата от фактурираните услуги и прехвърляне на собствеността върху стоките, както и тяхното счетоводно отразяване. Направен е извод, че фактурите не документират реално извършени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

В случая действително се касае за спор относно реалното изпълнение на доставки на стоки /плодове, зеленчуци, подправки, дивани от еко кожа, складови стелажи и гуми за бус/ и услуги /транспортни услуги, ремонтни работи на товарни автомобили, строително ремонтни работи, сервиз на климатична и офис техника, консултации относно критерий за участие и необходими документи за участие в ОП по програма за развитие на малкия и среден бизнес/.

В хода на ревизионното производство, ревизиращият орган изискал от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] предоставянето на доказателства, релевантни към данъчното облагане на жалбоподателя. На посочените доставчици са връчени ИПДПОЗЛ, по конкретните доставки,

подробно описани в РД, в изпълнение на които не са ангажирани документи на нито един етап от развитието на ревизионното производство, както и в съдебното производство по съдебното обжалване /с изключение на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]/. Не са представени доказателства за изясняване на цялостната фактическа обстановка, относно реалното изпълнение на доставките, както и не е осигурена възможност за проверка на счетоводни и търговски документи и писмени доказателства. Приложените доказателства изхождат единствено от ревизираното лице, като от същите не може да се направи обоснован извод, че има реална размяна на престации по спорните фактури, респективно, че същите документират реално извършване на услуги, съответно прехвърляне на стоки. В случая липсват и не са приложени доказателства за фактически извършена от тези доставчици дейност, от кого и как е извършено, какви разходи са направени за това.

За да бъде доказано извършването на доставка, не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните отразявания в счетоводството на получателя, а зависи и от това дали доставчикът е извършил посочените в издадените от него фактури доставки на стоки или услуги.

По отношение на доставките от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] спорът е сведен до реалното изпълнението на доставки на стоки /плодове и зеленчуци/. В общия случай за обосноваване на доставка на стоки е необходимо установяването на обстоятелството, че ревизираното дружество е получило стоки от съответния вид и количество, и че доставчикът разполагал с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли, както и други обективни обстоятелства, съпътстващи такива доставки – доказателства за индивидуализация на стоката, за нейното предаване, за мястото на изпълнение - складови бази, транспорт и др. Следва да се има предвид, че съгласно чл. 24 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ прехвърляне на собствеността върху родово определените стоки става в момента, в който страните не само са се споразумели за количеството и стойността на сделката, но и са определили конкретната стока, предмет на сделката, а при липса на такова определяне - в момента на фактическото ѝ предаване. Определянето на стоката, предмет на доставката, може да стане с физическото ѝ отделяне в отделна опаковка, склад, транспортно средство или посредством индивидуализирането ѝ по друг начин, еднозначно сочещ за коя стока рискът се носи от купувача. В конкретния случай отделянето на стоките чрез тяхното транспортиране и предаването им от прекия доставчик на ревизираното лице следва да се удостовери със съответните приемо – предавателни протоколи и транспортни документи.

Във връзка с горното се установява, че при извършените насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], не са представени доказателства за реалното извършване на спорните доставки. От ревизираното дружество са приложени копия на спорните фактури, ведно с приемо – предавателни протоколи и доказателства за осчетоводяването им по сметка 304 „Стоки“ и за разплащане по доставките в брой. Представянето на фактури и приемо-предавателни протоколи от ревизираното лице не са категорични доказателства относно реалността на доставките. Не са

представени доказателства за начина на транспортиране на стоките с конкретни данни за лицата, участвали в товаренето и разтоварването, липсват доказателства за чия сметка са извършените транспортни услуги по доставките.

Липсват доказателства за предходните доставки, справки за стоков поток с цел проследяване заприходяването и изписването на стоките по доставчици, клиенти, вид, стойност и количество. В случая липсват съпътстващи доставките първични и вторични счетоводни документи. Не е установена ресурсна обезпеченост за извършване на проверяваните доставки, не са декларирани обекти, складове на стопанска дейност. Не са представени регистри за счетоводно и аналитично отчитане.

Изложеното подкрепя извода, че не е доказано реалното извършване на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. В подкрепа на този извод са и резултатите от извършените служебни проверки в ИС на НАП, при които е установено, че на [фирма] и на [фирма] са извършвани ревизии, приключили с РА с установени задължения. В издадените ревизионни актове е посочено, че дружествата не са представили първични счетоводни документи.

Съдът счита, че при така установената фактическа обстановка, на базата на събраните по делото доказателства, правилно административната инстанция е приела, че не се доказва реалното извършване на доставки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и е потвърдил РА в тази част.

Съдът споделя изводите на административната инстанция относно доставките на плодове и зеленчуци по фактурите, издадени от [фирма].

При извършената насрещна проверка от спорния доставчик са представени копия на спорните фактури с предмет „плодове и зеленчуци“. Предаването на стоките от продавача / [фирма]/ на купувача / [фирма]/ е удостоверено с приложения към всяка фактура двустранно подписани приемо – предавателни протоколи с подробно описание на вида и количеството от съответната стока, съответстващ на този отразен във фактурите. Представен е и договор от 06.02.2017 г., сключен между [фирма] с ЕИК[ЕИК] /наемодател/ и [фирма] /наемател/ за отдаване под наем на павилион № 227, находящ се в [населено място], „Тържище С.“, [улица] от където е извършвана продажбата на плодовете и зеленчуците. Представени са фактури от предходни доставчици, както и справка за стоков поток за доказване на ресурсната обезпеченост за извършване на спорните доставки.

По отношение на кадровата обезпеченост, при извършената служебна проверка в ПП С. на НАП, регистър „трудова договори“ е установено, че за периода на издаване на фактурата [фирма] има две назначени лица по трудови правоотношения на длъжности - продавач консултант.

По отношение на транспортирането на стоките, правилно административната инстанция е установила, че органите по приходите не са съобразили обстоятелството, че ревизираното дружество осъществява дейността си в склад № 4, находящ се в [населено място], [улица] - „Тържище С.“, т.е. на същия адрес, на който е обекта и на доставчика. Във връзка с горното доказване на транспорт не е необходимо.

В хода на извършената насрещна проверка на доставчика, от [фирма] са представени доказателства и за разплащане по доставките в брой, в т.ч. копия на фискални бонове, свидетелство за регистрация на ЕКАФП и платежна ведомост за м. 09.2017 г. При извършена проверка в програмен продукт „Справка за регистрираните данни за ФУ“, органите по приходите установили, че дружеството редовно отчита обороти във фискално устройство с рег. №3687450, №ФУ- ДУ388647, № ФП 36522827. Към доказателствата са приложени и счетоводни регистри за осчетоводяване на доставките от доставчика на стоките, в т.ч. оборотна ведомост и аналитични регистри на сметки 411, 501, 401, 304 и 702.

Предвид това съдът също счита, че органът по приходите не е анализирал в съвкупност всички представени доказателства, в резултат на което не е извършил обективна преценка, проверка и съпоставка на същите и съвсем правилно административната инстанция е счела, че [фирма] е разполагало с ресурсна и кадрова обезпеченост за извършване на доставките към [фирма] и е отменил РА в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 000,24 лв., за данъчен период м. 09.2017 г., по 7 фактури издадени от [фирма], с предмет на доставка - „плодове и зеленчуци“.

По отношение на доставките от [фирма], в хода на извършената насрещна проверка, в отговор на връченото ИПДПОЗЛ са представени копия на спорните три фактури, издадени към [фирма]. Към фактура № 92/12.12.2017 г. с предмет на доставката „услуги на основание договор и протокол“ е приложен договор от 21.11.2017 г., сключен между [фирма] и ревизираното дружество за услуга по консултации относно критерий за участие и необходими документи за участие в ОП по програма за развитие на малкия и среден бизнес, както и приемо-предавателен протокол от 12.12.2017 г. за извършените услуги, съответстващи на описаните в договора.

Към фактура №161/31.01.2018 г. с предмет на доставка „складови стелажи 120 бр. x 597,50 лв. единична цена“ са приложен констативен протокол-карта от 15.12.2017 г., за извършена услуга по доставка на компресор за хладилна камера за 5 884,00 лв. и монтажни работи-сваляне и качване на компресор 8 часа x 154,50 лв. = 1236,00 лв. или общо дължимата сума от [фирма] - 7 120,00 лв., което не е относимо към предмета на доставка.

Към фактура №149/30.01.2018 г. с предмет „диван двойка и диван тройка от еко кожа“ не са представени съпътстващи документи.

От ревизираното дружество, като страна по спорните доставки са представени допълнително стокови разписки към фактури №161/31.01.2018 г. и №149/30.01.2018 г.

Видно от гореописаните документи налице е противоречие между констативен протокол - карта от 15.12.2017 г. и фактури №161 и №149 от 30.01.2018 г. Стойността на данъчната основа 7 120,00 лв. без ДДС в констативния протокол, също не съответства на издадените фактури. Не са представени доказателства относно транспорта на диваните и стелажите за чия сметка е, данни за превозното средство, място на натоварване и разтоварване на стоките, товарителници, пътни листа и др.

По отношение на кадровата обезпеченост за периода на издаване на фактурите, при извършената служебна проверка в ИС на НАП е установено,

че в [фирма] е имало назначени 3 лица по трудови правоотношения - един административен секретар и двама технически изпълнители. Няма обаче работници за дейностите, извършени към ревизираното дружество по фактура № 92 от 12.12.2017 г. за изготвяне на необходими документи за участие в ОП. Не са представени доказателства и за превъзлагане на услугата на подизпълнители. Не са представени приемо – предавателни протоколи за прехвърляне на собствеността върху стоките. Не са приложени доказателства и за предходните доставки, за наличие на ресурсна обезпеченост на доставчика. Не са представени съпътстващи доставките първични и вторични счетоводни документи. В конкретния случай отделянето на стоките чрез тяхното транспортиране и предаването им от прекия доставчик на ревизираното лице следва да се удостовери със съответните приемо – предавателни протоколи и транспортни документи /товарителници, пътни листа и др./, каквито не са представени.

Аналогични са изводите на настоящата съдебна инстанция и по отношение на констатациите на административната инстанция, за това че липсват реални доставки по фактурите, издадени от [фирма]. Съвсем основателно АО е потвърдил РА, като законосъобразен досежно непризнатия данъчен кредит в общ размер на 2 900,00 лв., за данъчни периоди м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г. по фактурите, издадени от цитирания доставчик.

По отношение на доставките от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] спорът е за изпълнението на доставки на услуги. В случая е необходимо установяване на кадровата и техническа обезпеченост за оказването им, чрез които следва да се обективират извършените услуги. Извършването на услугата е факт от обективната действителност, който има конкретни времеви и пространствени белези, които подлежат на установяване с доказателствените средства, събрани в хода на ревизионното производство. Ревизиращите органи са извършили редица действия, целящи установяване на обстоятелства, относими към претендираното от ревизираното лице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от горесцитираните доставчици. По отношение на кадровата обезпеченост при извършени служебни проверки в ПП С. на НАП е установено, че доставчиците нямат назначени служители на трудов договор или наетите такива и не отговарят на предмета на спорните доставки. Не са представени доказателства за наети по извънтрудови правоотношения, като граждански договори, сметки за изплатени суми, служебни бележки за платен данък, както и констативни протоколи, с които да е удостоверено, че работата е извършена. Декларираната икономическа дейност също е неонтосива към предмета на спорните доставки.

Приложените по преписката фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], предмет на доставка е транспортни услуги. В отговор на връчените ИПДПОЗЛ и от трите дружества – доставчици не са представени доказателства, които да обосноват реално изпълнение на транспортна услуга, като наличие на МПС, марка, модел, рег. номер, от кого е управляван, правоспособност, пътни листа, документи за извършен разход за гориво, товарителници и други. Не са представени доказателства за това какво е превозвано, както и от къде до къде са извършвани превозите и др. Не са

представени и доказателства за превъзлагане на доставките на трети лица и правилно административната инстанция намира, че ревизионният акт следва да бъде потвърди като законосъобразен в тази част.

По отношение на доставките от [фирма], видно от приложените по преписката доказателства се касае за извършени услуги: проучване, програмиране, анализ на пазара и пазарните отношения в страната и в страните от ЕО, както и предложение-концепция за успешен бизнес; изготвяне на проекти, заявления, документи и договори относно участие в ОП; комплектация, визуализация и дизайн обзавеждане на търговско помещение и склад за стоки; извършени ремонти работи на товарни автомобили; сервизно и профилактично обслужване на офис и климатична техника-компютри, климатици, принтери, комбинирано устройство, вентилация и автомобили.

В хода на извършената насрещна проверка на [фирма] са представени копия на спорните фактури с приложени към тях приемо - предавателни протоколи /без подписи на възложител и изпълнител/, 5 договора, сключени с ревизираното дружество, хронологични и аналитични регистри на сметки 453/2 и 703, главни книги със салда, касови книги на сметка 501 „Каса“, оборотни ведомости, рекапитулация за данъци и осигуровки на персонала, СД по ЗДДС, дневник за продажби, свидетелство за регистрация на ФУ и дневни финансови отчети. От доказателствата по преписката е видно, че спорните доставки са във връзка с изпълнение на сключени договори за разнородни услуги, като следва да се има предвид, че за да се приеме, че един договор е действителен, е необходимо не само да се установи сключване на договор и извършване на плащане, а трябва да са налице документи, материализиращи резултатите от извършените услуги, както и документи, удостоверяващи приемането им.

В случая [фирма] фактурира към ревизираното лице извършване на разнообразни дейности, за които липсва съответната материална и техническа обезпеченост. По отношение на кадровата обезпеченост за периода на издаване на фактурите е установено, че дружеството-доставчик е имало назначени 3 лица по трудови правоотношения на длъжности: „носач-товарач на стоки“ и „експедитор стоки-товари“. Няма работници за разнообразните дейности фактурирани към ревизираното лице. Не са представени доказателства за наети лица по извънтрудови правоотношения, като граждански договори, сметки за изплатени суми, служебни бележки за платен данък, както и констативни протоколи, с които да е удостоверено, че работата е извършена. Не са представени и доказателства за превъзлагане на поетите по договорите ангажименти на трети лица, за извършени разходи при осъществяване на поетите по договорите ангажименти и как са отразени в счетоводството. Отделно от горното следва да се има предвид и обстоятелството, че представените в хода на ревизията приемо-предавателните протоколи са без положени подписи на възложител и изпълнители съвсем законосъобразно административната инстанция е приела, че не се доказва потенциалната възможност на сочения изпълнител за осъществяване на доставките, като е потвърдил РА в тази част.

Доставките от [фирма] са свързани с доставянето на гуми за бус, услуги по ремонтни работи на товарен автомобил и услуги по строително ремонтни

работи. В отговор на връченото ИПДПОЗЛ от прекия доставчик са представени копия на спорните фактури, издадени към [фирма] с приложени към тях протоколи за ремонтни работи, протокол акт обр. 19, количествено – стойностна сметка, СД по ДДС, дневник продажби, хронологичен и аналитичен регистър на сметки 703 и 453/2, главна книга с натрупване, касова книга в лева, оборотна ведомост, рекапитулация по заплати, свидетелство за регистрация на ЕКАФП и дневни отчети за направени разплащания в брой. От приложените по преписката документи се касае за доставки на стоки и услуги. Към фактура №425/06.10.2017 г. с предмет гуми за бус не са представени съпътстващи доставката документи. Липсват приемо – предавателни протоколи, липсва информация къде и от кого е натоварена и съответно разтоварена стоката и в чия база. Не са ангажирани доказателства във връзка с извършен транспорт на стоките и др. документи, съотносими към конкретните доставки. Няма и допълнителни документи удостоверяващи размера, вида и други идентификационни данни за гумите, няма описание на характеристиките на гумите, с които те се отличават – производител, размер /широчина, височина, диаметър/, според сезона /летни, зимни, всесезонни/, от които да се установи по категоричен начин, че същите са за целите на облагаемата дейност на ревизираното лице. Не са представени документи удостоверяващи изписването от склада /302/3-гуми за кое превозно средство се отнасят, нито лицето получило същите, за да ги монтира. Няма данни за превозното средство и причината наложила смяната на гумите. Всичко това води до извода, че не е документално доказано извършването на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по горецитираната фактура.

За фактурираните ремонтни дейности на товарни автомобили, към фактурите са приложени протоколи, видно от които се касае за извършени: ремонтни работи на товарен автомобил СВ1994ВК, включващ: шенкели – 2 бр., къса щанга - 2 бр., дълга щанга - 2 бр., амортизатори - 4 бр. и труд; ремонтни работи на товарен автомобил С5513ВС, включващ: изработване и монтаж на гърне - 1 бр., демонтаж и монтаж на радиатор - 1 бр., смяна на водна помпа – 1 бр., смяна на накладки, дискове, феродов диск – по 4 бр., ремонт на ел. инсталация, скоростна кутия и диференциал – по 1 бр., и ремонтни работи на товарен автомобил СА1476ХА, включващ: ремонт на скорости и топлообменник по 1 бр., ремонт дюзи - 4 бр. и смяна на масло и филтри. За извършването на ремонтни услуги на автомобили е необходимо доставчика да разполага с обект /сервиз/, с квалифициран персонал, както и с необходимите резервни части. При извършени служебни проверки в ИС на НАП е установено, че [фирма] няма наети по трудов договор лица на длъжности, относими към предмета на доставките, а именно: сервизен техник, автомонтьор и др., няма данни да е изплащало суми на наети по граждански договор, няма данни да е закупувало резервни части, както и да е разполагало с обект, от който да извършва услугите. От ревизираното дружество не са представени и обяснения за причината наложила извършването на ремонтите.

За фактурираните строително монтажни работи, от [фирма] са представени: фактура № 484/07.11.2017 г., с приложен към нея Акт образец 19 от 07.11.2017 г. за извършени ремонтни работи в [населено място], [улица], включващи гипсова шпакловка на стени и тавани, грундиране, доставка и монтаж на

алуминиеви ръбохранители, обръщане на врати, прозорци и дограма, направа на шумоизолационна предстенна обшивка и фактура №491 от 09.11.2017 г., с приложена към нея количествено - стойностна сметка от 09.11.2017 г. за ремонтни работи в [населено място], [улица], включващи монтаж на ел. инсталация и окачен таван, боядисване на латекс стени и тавани - две ръце. Строително - монтажните работи, предмет на изследване по своето естество представляват доставки с комплексен характер, включващи строителни материали и влагането им, чрез престиран труд в изграждането на даден обект.

При извършената служебна проверка в регистър трудови договори е установено, че доставчикът има назначени служители на трудов договор, но на длъжности - административен секретар, експедитор стоки и товари, технически изпълнител, експерт логистика, търговски сътрудник, експерт проектиране компютърни системи и мрежи, всички действащи към момента. Няма работници в сферата на строителството. Освен труд, реалното изпълнение на СМР предполага и влагането на материали необходими за строителството. В случая не са представени фактури, стокови разписки и др. документи за закупени материали, необходими за изпълнението на договореното, за извършени разходи при осъществяване на поетите ангажименти и как са отразени в счетоводството. В хода на ревизията, в жалбата пред административната инстанция, както и пред съдебната инстанция не са представени доказателства, от които да е видно разполагал ли е прекият доставчик с тези материали и как е калкулирана цената на доставките. Не са ангажирани доказателства във връзка с извършен транспорт на стоките и други документи, съотносими към конкретните доставки.

По отношение на техническата обезпеченост също не са представени доказателства, че изпълнителят притежава техника - собствена или наета за извършване на договорените услуги или пък такива, че услугата е извършена от подизпълнител.

Съдът счита, че от анализа на събраните по делото доказателства, правилно административната инстанция е приела, че не е доказано реалното извършване на доставка, с комплексен характер, а именно на стоки, представляващи различни строителни материали и на услуги, свързани с влагането на въпросните стоки в обекта. В случая първични счетоводни документи, удостоверяващи покупката на строителни материали, необходими за извършване на изследваните СМР не са представени от спорния доставчик. Това обстоятелство поставя под въпрос и реалността на престирания труд, тъй като не е възможно извършването на СМР, без да се вложат строителни материали.

Предвид събраните по делото доказателствата, съдът също достига до извода, че с изключение на [фирма]/ не са ангажирани доказателства за реалното изпълнение на доставките и същевременно не е осигурен достъп до счетоводните регистри и първични документи в оригинал, това е заключението и на ССЧЕ. Липсват доказателства, от които да е видно, че водената счетоводна отчетност дава ясна и точна информация за извършените доставки. В случая липсата на счетоводни данни за направени от

доставчиците разходи във връзка с реализацията на възложените услуги, както и за получени приходи от тях, навежда на извода за липса на доставка по процесните фактури. За доказване на това обстоятелство не е достатъчно да е налице фактура, сключен договор и приемо-предавателен протокол, подписан от страните по доставката. С оглед счетоводния принцип на чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството /ЗСч./ за съпоставимост между приходи и разходи е необходимо да се установи, че конкретният доставчик е осчетоводил както приход във връзка с реализираната доставка, така и насрещен счетоводен разход, който да е съпоставим на прихода и да сочи в какво се изразява този разход – за материали, за труд, разходи за подизпълнител и т.н. Ревизиращият орган не е установил нито счетоводни записвания за приходи от извършените доставки, нито пък е установил данни за осчетоводени разходи във връзка с фактическото извършване на процесните доставки. Следователно недоказани остават изложените в жалбата твърдения за наличието на реално извършени доставки.

Предвид гореизложеното съдът счита, че правилно и законосъобразно решаващият орган е счел, че изводите на органа по приходите за липса на реални доставки по фактурите, издадени от процесните доставчици, с изключение на [фирма] е правилен, формирани след анализ и преценка на събраните доказателства и потвърдил РА, като законосъобразен досежно непризнатия данъчен кредит в общ размер на 42 527,27 лв., ведно със съответните лихви, за данъчни периоди от м. 01.2017 г. до м. 08.2017 г. и от м. 10.2017 г. до м. 01.2018 г. по всички издадени фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и е отменил РА като незаконсъобразен в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 000,24 лв. по фактурите, издадени от [фирма] за данъчен период м. 09.2017 г., ведно с лихвите за забава.

Съдът кредитира заключението по приетата ССЧЕ, защото не се съмнява в компетентността на вещото лице, но счита, че то не променя извода на РЕ и на РО по отношение на направените констатации за липса на реални доставки по фактурите, издадени от процесните доставчици.

Изводите на органите по приходи не се опровергават от събраните в хода на съдебното производство доказателства и приетото и неоспорено от страните заключение на ССЕ. Константно в съдебната практика се приема, че притежаването на издадени фактури не удовлетворява изискването за пълно доказване на реалността на съответната доставка. Освен редовно водено счетоводство и създадените счетоводни документи, които като частни документи нямат обвързваща съда доказателствена сила, трябва от съвкупната преценка на целия събран по делото доказателствен материал да следва категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките, какъвто в настоящия случай не може да бъде направен.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 1806 лева, определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1

от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.
По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноси не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноси, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, Трето отделение, 71 състав

РЕШИ:

ОТХВРЛЯ жалбата на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], ж.к. „Хиподрума“, [улица], представлявана от Х. Н. Д. в качеството ѝ на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221418002851-091-001 от 06.02.2019 г., издаден от В. В. В. - орган, възложил ревизията, и З. Н. Л. - ръководител па ревизията, потвърден с Решение № 730 от 25.04.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, с което РА е потвърден, като законосъобразен досежно непризнатия данъчен кредит в общ размер на 42 527,27 лв., за данъчни периоди от м. 01.2017 г. до м. 08.2017 г. и от м. 10.2017 г. до м. 01.2018 г. по всички издадени фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и отменен като незаконсъобразен в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 000,24 лв. по фактурите, издадени от [фирма] за данъчен период м. 09.2017 г., ведно с лихвите за забава.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], ж.к. „Хиподрума“, [улица], представлявана от Х. Н. Д. в качеството ѝ на управител, да заплати на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер 1806 лева.

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

СЪДИЯ: