

РЕШЕНИЕ

№ 1202

гр. София, 25.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 26.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **5996** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК-[ЕИК], представлявано от управителя- К. Г. Х. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221020000432-091-001/14.10.2020 г., издаден от Г. И. М.- орган, възложил ревизията и А. А. Н.– ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 360/05.03.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на РА в потвърдената част, като издаден в нарушение на закона и съществените процесуални правила. Възражава срещу отказаното право на данъчен кредит по фактурите, издадени от доставчиците посочени в РА, тъй като счита, че по отношение на тези сделки са налице всички задължителни условия за възникване на данъчен кредит по чл.71 ЗДДС. Доставчикът на всяка от доставките издал на жалбоподателя данъчен документ- фактура по чл.113 ЗДДС, съставена в съответствие с изискванията на закона /чл.114 и 115/, в която за всяка доставка е начислен ДДС посочен на отделен ред. Изложени са доводи по отношение на всеки от доставчиците. Релевира се, че резултатите от доставките са получени въз основа на фактурите и протоколите издадени за документиране на получените доставки, които съдържат достатъчно информация за вида на доставените услуги, тяхната цена, както и общата стойност на доставките и за това те могат да

идентифицират страните по сделките, предмета на сделката, данъчната основа, данъчното събитие, дължимия данък. Твърди се, че те са преки доказателства за осъществяване на стопанската операция, като данните от първичните счетоводни документи съответстват на тези по счетоводните регистри. Позовава се на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Моли съда да отмени РА като незаконосъобразен. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован не се представлява. Приложени са писмени бележки от управителя на [фирма].

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП"- С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Поддържа, че РА е правилен и законосъобразен в потвърдената част, поради което моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София- град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Жалбата е процесуално допустима. Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП"- С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, от надлежна страна налагат извод за нейната допустимост.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, започнала със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221020000432-020-001 27.01.2020 г., връчена на 18.02.2020 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 13.04.2018 г. до 31.12.2019 г. С последваща Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22221020000432-020-002/14.05.2020 г., издадена от органа възложил ревизията, срокът за приключване на ревизията е определен до 17.07.2020 г.

На 19.08.20.2020 г. за резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020000432-092-001/19.08.2020 г. Срещу констатациите и изводите в РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020000432-091-001/14.10.2020 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.– ръководител на ревизията. С РА е установен общ размер на задължението 86 531.91 лв. /главница и лихви- колона 4 от Таблица към РА/. Определени са допълнително задължения за внасяне на ДДС в общ размер на 62 777.90 лв. /колона 11 от Таблица към РА/, от които главница- 55 946,73 лв., лихви за забава- 6 831,17 лв. и ДДС подлежащ на прихващане или възстановяване в размер на 2 455,94 лв. След извършено прихващане със сумата от 2 455,94 лв. е определен ДДС за внасяне в размер на 53 490,79 лв. и лихви в размер на 6 831,17 лв. Допълнително установените задължения произтичат от извършени корекции на декларирания резултат за данъчни периоди м. 08.2018 г., м. 06, м. 07, м. 12.2019 г.

вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирия субект до директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е депозирана жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния ревизионен акт. С Решение № 360/05.03.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, е отменен Ревизионен акт № Р-22221020000432-091-001/14.10.2020 г., издаден от Г. И. М.– орган, възложил ревизията, и А. А. Н.- ръководител на ревизията, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за м. 08.2018 г., ведно с определените лихви за забава. Изменен е РА, в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 12.2019 г. в размер на 45 514,20 лв. е определен на 30 558,20 лв., ведно със съответните лихви. И е потвърден Ревизионен акт №Р-22221020000432-091-001/14.10.2020 г. в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за периодите м. 03, м. 06 и м. 07.2019 г.

Извършените процесуални действия в хода на ревизията са описани в ревизионния доклад /РД/.

С Протокол №Р-22221020000432-П.-001/24.07.2020 г. към ревизията са приобщени доказателства от предходно извършена ПУФО на [фирма] с УИН №П-22221019095968, приключила с Протокол №П-22221019095968-073-001/27.11.2019 г.

На ревизираното дружество е връчено ИПДПОЗЛ от задължено лице №Р-22221020000432-040-001/24.02.2020 г., с което са изискани всички фактури за покупки и продажби и съпровождащите ги документи - договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, експедиционни бележки, транспортни и платежни документи, доказателства за ресурсна и техническа обезпеченост на дружеството и документи за последваща реализация. Дружеството е представило фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, актове Обр. 19. При проверката предхождаща ревизията, са представени първични счетоводни документи и регистри, приобщени към ревизията с цитирания Протокол Р-22221020000432-П.-001/24.07.2020 г.

За резултатите от извършените на основание чл. 45 от ДОПК на доставчици / [фирма], [фирма]/ и на управителя на ТД- жалбоподател насрещни проверки са изготвени ПИИП, приобщени към доказателствения материал. Извършени са служебни справки в информационната база данни на НАП.

Приета по делото е административната преписка, както и допълнително ангажираните по делото писмени доказателства.

Вещото лице е дало следните отговори по допуснатата по делото ССЕ на поставените въпроси: Относно осчетоводяването на издадените фактури от [фирма] на [фирма]: № [ЕГН]/10.06.19 г., ДО– 5 750.00 лв., ДДС- 1 150.00 лв.; № [ЕГН]/25.06.19 г., ДО– 4 425.00 лв., ДДС- 885.00 лв.; № [ЕГН]/26.06.19 г., ДО– 6 855.00 лв., ДДС- 1 371.00 лв. е установило, че направените разработки по изграждане и поддръжка на сайт първоначално са били осчетоводени като Разходи за външни услуги, които следва да се отчетат във финансовия резултат на [фирма] към 31.12.2019 г. Впоследствие /към датата на счетоводното приключване/ е установено, че тези разработки не са текущи разходи, поради което са осчетоводени като Разходи за

придобиване на нематериални дълготрайни активи по счетоводна сметка 613/1, видно от Главната книга по с/ка 401/1 „Доставчици“, партида [фирма] към 31.12.2019 г. От представената Главна книга по с/ка 613/1 за периода 01.01.2013 г.– 31.12.2013 г. е констатирано, че крайното салдо на 31.12.2019 г. е Дебит 205 870.00 лв. /в която е включена сумата от 17 030.00 лв. на [фирма] от посочените фактури/, което показва, че Счетоводният финансов резултат на [фирма] към 31.12.2019 г. не е намален със сумата 205 870.00 лв. От представената Оборотна ведомост за периода 01.01.2019 г.– 31.12.2019 г. е видна същата сума– 205 870.00 лв., представляваща Дебитно салдо по с/ка 613/2 „Разходи за придобиване на дълготрайни нематериални активи“. Съгласно представен на органите от НАП на 26.03.2020 г., Хронологичен регистър /Главна книга/ на с/ка 214 „Програмни продукти“ за периода 01.01.2019 г.– 31.12.2019 г., първоначално са били взети следните счетоводни операции Дебит с/ка 214 „Програмни продукти“ на Кредит с/ка 401 „Доставчици“ по Фактури: № [ЕГН]/21.06.19 г. Изграждане сайт, ДО– 7 255.00 лв., ДДС- 1 451.00 лв.; № [ЕГН]/24.06.19 г. Софтуер, ДО – 6 480.00 лв., ДДС- 1 296.00 лв.; № [ЕГН]/28.06.19 г. Разработка софтуер, ДО– 5 955.00 лв., ДДС- 1 191.00 лв. Във връзка с Годишното приключване в счетоводството на [фирма] е установено, че тези Програмни продукти не могат да бъдат въведени в експлоатация, поради което са отразени по с/ка 613/1 „Разходи за придобиване на нематериални дълготрайни активи“, видно от Главната книга по с/ка 401/1 „Доставчици“, партида [фирма] към 31.12.2019 г. От представената Главна книга по с/ка 613/1 за периода 01.01.2013 г. – 31.12.2013 г. е видно, че крайното салдо на 31.12.2019 г. е Дебит 205 870.00 лв. /в която е включена сумата 19 690.00 лв. на [фирма] от посочените фактури/, което показва, че Счетоводният финансов резултат на [фирма] към 31.12.2019 г. не е намален със сумата 205 870.00 лв. От представената Оборотна ведомост за периода 01.01.2019 г.– 31.12.2019 г. е видна същата сума– 205 870.00 лв., представляваща Дебитно салдо по с/ка 613/2 „Разходи за придобиване на дълготрайни нематериални активи“. Относно осчетоводяването на издадените фактури от [фирма] на [фирма]: По отношение на всички издадени фактури от [фирма] е видно следното: Направените разработки по синхронизация и визуализация на идейно пространство за изграждане на обекти–офиси, жилища и шоурум чрез софтуерен продукт, както и консултантските услуги за оценка на правно и финансово-икономическо състояние на търговски обекти в сферата на дейност на Възложителя и съветите за придобиване на обекти в различни области на страната първоначално са осчетоводени като Разходи за външни услуги, които следва да се отчетат във финансовия резултат на [фирма] към 31.12.2019 г. В следствие /към датата на счетоводното приключване/ е установено, че тези разработки не са текущи разходи, поради което са осчетоводени като Разходи за придобиване на нематериални дълготрайни активи по счетоводна сметка 613/1, видно от Главната книга по с/ка 401/1 „Доставчици“, партида [фирма] към 31.12.2019 г. От представената Главна книга по с/ка 613/1 за периода 01.01.2013 г.– 31.12.2013 г. е видно, че крайното салдо на 31.12.2019 г. е Дебит 205 870.00 лв. /с включена сума 60 255.00 лв. на [фирма] от посочените фактури/, което показва, че Счетоводният финансов резултат на [фирма] към 31.12.2019 г. не е намален със сумата 205 870.00 лв. От представената Оборотна ведомост за периода 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г. е видна същата сума – 205 870.00 лв., представляваща Дебитно салдо по с/ка 613/2 „Разходи за придобиване на дълготрайни нематериални активи“. Относно осчетоводяването на издадените фактури от [фирма] на [фирма]: По отношение на

всички издадени фактури от [фирма] вещото лице е установило, че монтажа на машината за обработка на естествен и технически камък, диагностиката, настройката, пускането в експлоатация и транспорта първоначално са осчетоводени като Разходи за външни услуги, които следва да се отчетат във финансовия резултат на [фирма] към 31.12.2019 г. В следствие /към датата на счетоводното приключване/ е установено, че това не са текущи разходи, тъй като ще увеличат стойността на машината при продажба, поради което са осчетоводени като Разходи за придобиване на дълготрайни активи по счетоводна сметка 613/1, видно от Главната книга по с/ка 401/1 „Доставчици“, партида [фирма] към 31.12.2019 г. От представената Главна книга по с/ка 613/1 за периода 01.01.2013 г.– 31.12.2013 г. е видно, че крайното салдо на 31.12.2019 г. е Дебит 205 870.00 лв. /в която е включена сумата от 47 850.00 лв. на [фирма] от посочените фактури/, което показва, че Счетоводният финансов резултат на [фирма] към 31.12.2019 г. не е намален със сумата 205 870.00 лв. От представената Оборотна ведомост за периода 01.01.2019 г.– 31.12.2019 г. е видна същата сума– 205 870.00 лв. Дебитно салдо по с/ка 613/2 „Разходи за придобиване на дълготрайни нематериални активи“. Изведен е извод, че всички фактури, издадени от процесните Доставчици са осчетоводени в счетоводството на [фирма], като в Констативно-съобразителната част подробно са описани взетите счетоводни операции за всяка поотделно.

Видно от заключението на ССЕ, за потвърждаване на доставките към [фирма] са предоставени следните документи, подробно описани, към всяка фактура на процесните Доставчици по Задача № 1: Договори, сключени с Изпълнителите на доставките, с конкретно описани: предмет на Договора, Срок на изпълнение, Договорени цени, Начини на плащане, други клаузи, относими към Неустойки, Санкции при неизпълнение и др. Договорите са двустранно разписани. Към някои от Договорите са налични Задания, двустранно подписани от двете страни. За реалността на доставките /стоки и услуги/ са представени двустранно подписани Приемо– предавателни протоколи, съгласно които Възложителят / [фирма]/ е получил доставките към датата на ППП и разполагайки с тях е могъл да ги използва за целите на независимата си икономическа дейност. Приемо- предавателните протоколи определят изпълнените видове работи, определят окончателното заплащане, като размер и начин на плащане. ППП са двустранно подписани от двете страни. Всички доставки са разплатени в брой. Експертната установява, че вида и количеството на стоките и услугите, получени въз основа на съпътстващите документи по т.2, съответства на посочените в процесните фактури.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по- горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т.

1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на

основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

С оглед изложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Дружеството- жалбоподател [фирма] е регистрирано по ЗДДС считано от 13.04.2018 г. и е декларирало дейност търговия на едро с дървен материал, материали за строителството и санитарно оборудване. За извършване на дейността си дружеството разполага с нает склад в [населено място] /бивш ТКЗС/.

Предмет на спор е отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], за данъчни периоди м. 03, м. 06, м. 07 и м. 12.2019 г. Общият размер на установения резултат по ЗДДС в обжалваната част на РА е 52 360.15 лв. и лихви 4 886.31 лв.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество- възникване на право на данъчен кредит по конкретните фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт- наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществена доставка. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място

на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятията са дефинирани в чл. 6- 9 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. 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 и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите- извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС задължителна предпоставка за правото на приспадане на данъчен кредит е субектът да притежава фактура, която да отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните делото доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактури/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици. Това се потвърждава и от заключението на вещното лице, което е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на дружеството- жалбоподател.

Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт обаче не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции.

Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), предвид наличието на сключен договор, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти- чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция. Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойносттаване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит за м. 06.2019 г. общо в размер на 7 344,00 лв. по 6 фактури от [фирма] с предмет на доставка услуги по договор и протокол, както следва:

1. Фактура № [ЕГН]/26.06.19 г., с предмет- изпълнени услуги, съгласно договор и протокол, ДО– 6 855.00 лв., ДДС- 1 371.00 лв. Към същата са приложени- Фискален касов бон от 26.06.2019 г. за 8 226.00 лв.; Договор от 11.06.2019 г. сключен между [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител, за изграждане и поддръжка на динамичен сайт, с цена 114.25 лв./час без ДДС, при плащане в брой или по банков път; Приемо- предавателен протокол от 26.06.2019 г., за отчитане на извършената работа– изграждане и поддръжка на динамичен сайт за 60 човекочаса x 114.25 лв.= 6 855.00 лв., двустранно подписан.

2. Фактура №[ЕГН]/24.06.19г., с предмет- изпълнени услуги, съгласно договор и протокол, ДО – 6 480.00 лв., ДДС- 1 296.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 24.06.2019 г. за 7 776.00 лв.; Договор от 23.05.2019 г. сключен между [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител, за изграждане и поддръжка на динамичен сайт, с цена- 120.00 лв. за 1 човекочас без ДДС, при плащане в брой или по банков път; Приемо– предавателен протокол от

24.06.2019 г., двустранно подписан.

3. Фактура № [ЕГН]/28.06.19 г., ДО– 5 955.00 лв., ДДС- 1 191.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 28.06.2019 г. за 7 146.00 лв.; Договор от 19.06.2019 г., сключен между: [фирма] – Възложител и [фирма]- Изпълнител, за изграждане и поддръжка на динамичен сайт, с цена- 119.10 лв. за 1 човекочас без ДДС и плащане в брой или по банков път; Приемо- предавателен протокол от 28.06.2019 г., за отчитане на извършената работа– изграждане и поддръжка на динамичен сайт за 50 човекочаса x 119.50 лв. = 5 955.00 лв., двустранно подписан.

4. Фактура № [ЕГН]/21.06.19 г., Изграждане сайт, ДО– 7 255.00 лв. ДДС- 1 451.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 21.06.2019 г. за 8 706.00 лв.; Договор от 18.05.2019 г., сключен между [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител за изграждане и поддръжка на динамичен сайт, с цена определена по Договора на 145.10 лв. за 1 бр. човекочас без ДДС и плащане в брой или по банков път; Приемо- предавателен протокол от 21.06.2019 г., двустранно подписан, за отчитане на извършената работа– изграждане и поддръжка на динамичен сайт за 50 човекочаса x 145.10 лв.= 7 255.00 лв.

5. Фактура № [ЕГН]/25.06.19 г., с предмет- изпълнени услуги, съгласно договор и протокол, ДО– 4 425.00 лв., ДДС- 885.00 лв., Фискален касов бон от 25.06.2019 г. за 5 310.00 лв. приложени са- Договор от 03.06.2019 г., сключен между [фирма]– Възложител и [фирма] - Изпълнител за изграждане и поддръжка на динамичен сайт, с цена определена по Договора на 110.62 лв./час без ДДС, при плащане в брой или по банков път; Приемо-предавателен протокол от 25.06.2019 г., двустранно подписан от двете страни за отчитане на извършената работа– изграждане и поддръжка на динамичен сайт за 40 човекочаса x 110.62 лв.= 4 425.00 лв.

6. Фактура № [ЕГН]/10.06.19 г., съгласно договор, ДО– 5 750.00 лв., ДДС- 1 150.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 10.06.2019 г. за 6 900.00 лв.; Договор от 09.05.2019 г., сключен между: [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител, за изграждане и поддръжка на динамичен сайт, с цена определена по Договора на 115.00 лв./час без ДДС, при плащане в брой или по банков път; Приемо- предавателен протокол от 10.06.2019 г., двустранно подписан, за отчитане на извършената работа– изграждане и поддръжка на динамичен сайт за 50 човекочаса x 115.00 лв. = 5 750.00 лв.

Посочените фактури са отразени в Дневник продажби и Справка декларация по ЗДДС на [фирма] за съответния данъчен период.

От ССЕ, която се кредитира от съда като компетентно изготвена, при използване на специални знания, се установява, че процесните фактури, издадени от [фирма] са вписани в Дневник покупки и Справка декларация за м.06.2019 г. на [фирма].

Вещото лице е установило, че по отношение на Фактури № [ЕГН]/10.06.19 г.; № [ЕГН]/25.06.19 г., № [ЕГН]/26.06.19 г., направените разработки по

изграждане и поддръжка на сайт първоначално са били осчетоводени като Разходи за външни услуги, които следва да се отчетат във финансовия резултат на [фирма] към 31.12.2019 г. В следствие /към датата на счетоводното приключване/ е констатирано, че тези разработки не са текущи разходи, поради което са осчетоводени като Разходи за придобиване на нематериални дълготрайни активи по счетоводна сметка 613/1, видно от Главната книга по с/ка 401/1 „Доставчици“, партида [фирма] към 31.12.2019 г. От представената Главна книга по с/ка 613/1 за периода 01.01.2013 г.– 31.12.2013 г. е видно, че крайното салдо на 31.12.2019 г. е Дебит 205 870.00 лв. /в която е включена сумата от 17 030.00 лв. на [фирма] от посочените фактури/, което показва, че Счетоводният финансов резултат на [фирма] към 31.12.2019 г. не е намален със сумата 205 870.00 лв. От представената Оборотна ведомост за периода 01.01.2019 г.– 31.12.2019 г. е видна същата сума – 205 870.00 лв., представляваща Дебитно салдо по с/ка 613/2 „Разходи за придобиване на дълготрайни нематериални активи“. Съгласно представен на органите от НАП на 26.03.2020 г., Хронологичен регистър /Главна книга/ на с/ка 214 „Програмни продукти“ за периода 01.01.2019 г.– 31.12.2019 г. е видно, че първоначално са били взети следните счетоводни операции Дебит с/ка 214 „Програмни продукти“ на Кредит с/ка 401 „Доставчици“ по Фактури: № [ЕГН]/21.06.19 г.; № [ЕГН]/24.06.19 г.; № [ЕГН]/28.06.19г.

Във връзка с Годишното приключване в счетоводството на [фирма] е установено, че тези Програмни продукти не могат да бъдат въведени в експлоатация, поради което са отразени по с/ка 613//1 „Разходи за придобиване на нематериални дълготрайни активи“, видно от Главната книга по с/ка 401/1 „Доставчици“, партида [фирма] към 31.12.2019 г. От представената Главна книга по с/ка 613/1 за периода 01.01.2013 г.– 31.12.2013 г. е видно, че крайното салдо на 31.12.2019 г. е Дебит 205 870.00 лв. /в която е включена сумата 19 690.00 лв. на [фирма] от посочените фактури/, което показва, че Счетоводният финансов резултат на [фирма] към 31.12.2019 г. не е намален със сумата 205 870.00 лв. От представената Оборотна ведомост за периода 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г. е видна същата сума– 205 870.00 лв., представляваща Дебитно салдо по с/ка 613/2 „Разходи за придобиване на дълготрайни нематериални активи“.

При извършена в хода на ревизионното производство насрещна проверка на [фирма], дружество представило и придружаваща декларация за това, че [фирма] осъществява стопанската си дейност чрез собствени и наети активи и работници. [фирма] представило и рекапитулация на работни заплати за м. 06.2019 г., свидетелство за регистрация на фискално устройство от 05.02.2019 г., дневни отчети от датите на издаване на фактурите и касовите бонове към тях. Установено е, че посочените обороти от фискалното устройство не са декларирани в ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г. Представени са доказателства от предходен доставчик [фирма], ЕИК-[ЕИК], а именно фактура №[ЕГН]/04.06.2019 г. за изграждане и поддръжка на динамичен сайт- вложени

96,00 човеко часове при единична цена от 95,00 лв. и обща стойност от 9 120,00 лв. и фактура №[ЕГН]/30.05.2019 г. за изграждане и поддръжка на динамичен сайт– вложени 95,00 човеко часове, единична цена от 95,00 лв. и стойност от 8 360,00 лв., двете фактури без начислен ДДС. От справка в базата данни на НАП е констатирано, че за м. 05 и м. 06.2019 г. [фирма] няма регистрирани трудови договори и не са подавани декларации за осигуряване. За същите периоди прекият доставчик [фирма] има назначени по трудов договор лица на длъжности сервизен техник, работник водни кладенци, шофьор тежкотоварен автомобил, общ работник, машинен оператор в икономическа дейност строителство на жилищни и нежилищни сгради, които не кореспондират с характера на фактурираните услуги по изграждане и поддръжка на динамичен сайт, изискващи познания в областта на IT технологиите. Не са установени данни за изплатени от [фирма] възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Не са установени данни за притежаван от същото дружество обект и МПС. [фирма] е вписано в Търговския регистър на 23.01.2019 г., регистрирано е по ЗДДС считано от 01.02.2019 г. и е дерегистрирано по същия закон от 12.11.2019 г.

Съдът намира, че органите по приходите правилно са установили, че в представените документи няма яснота какви изисквания има ревизираното дружеството при възлагане изработката на динамичен сайт, няма конкретизация на заданието, какъв адрес има този сайт и какви възможности предоставя. При проверка в G. не е открит сайт на [фирма]. Установените обстоятелства не дават основание да се приеме, че [фирма] и соченият предходен доставчик са разполагали с необходимата кадрова обезпеченост за извършване на процесните доставки към [фирма]. Следва да се има предвид, че договорените услуги касаят дейности, за които са нужни лица с висока и специфична квалификация в областта на IT, а в процесния казус не са ангажирани никакви доказателства, свързани с възможността на доставчика да изпълни предмета на договора.

Предвид това следва да се приеме, че е налице документално оформени сделки, които фактически не са реализирани между посочените страни. Като частни документи договорите, приложенията към тях, приемо-предавателните протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото. Действително, в приемо- предавателните протоколи е отразена отчетена извършената работа– изграждане и поддръжка на динамичен сайт, но както бе посочено по- горе ССЕ установява, във връзка с Годишното приключване в счетоводството на [фирма], че тези Програмни продукти не могат да бъдат въведени в експлоатация, поради което са отразени по с/ка 613//1,,Разходи за придобиване

на нематериални дълготрайни активи“.

Следователно недоказани остават изложените в жалбата твърдения за наличието на реално извършени доставки по процесните фактури от [фирма]. С РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за м. 06 и м. 07.2019 г. общо в размер на 12 051,00 лв. по 11 фактури от [фирма], с предмет на доставка софтуерни и консултантски услуги, както следва:

1. Фактура № [ЕГН]/24.06.19 г., с предмет- Софтуерни услуги съгласно договор, ДО – 4 430.00 лв., ДДС- 886.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 24.06.2019 г. за 5 316.00 лв.; Договор от 22.05.2019 г., сключен между [фирма]- Възложител и [фирма]- Изпълнител за извършване чрез софтуерен продукт на синхронизация и визуализация на идейно пространство за изграждане на обект– офиси и шоурум на клиенти, с цена 4 430.00 лв. без ДДС., платима в брой или по банкова сметка; Приемо-предавателен протокол от 24.06.2019 г., двустранно подписан, за извършена работа от 20 човека часа x 221.50 лв. за 4 430.00 лв., с определено заплащане в брой.

2. Фактура № [ЕГН]/21.06.19 г., съгласно договор, ДО– 7 875.00 лв. ДДС - 1 575.00 лв. Приложени към фактурата са- Фискален касов бон от 21.06.2019 г. за 9 450.00 лв.; Договор № 1 от 16.05.2019 г., сключен между [фирма]- Възложител и [фирма]- Изпълнител за извършване на оценка на правно и финансово- икономическо състояние на търговски обект в сферата на дейност на Възложителя, обстойна правна и финансова проверка, изследване на юридическия и финансов статут на обекта, както и съвети за разработка и придобиване в района на Област Б. и Област В., със срок на изпълнение– 30 дни от датата на подписване на Договора, с цена 7 875.00 лв. без ДДС; Приемо-предавателен протокол от 21.06.2019 г. /стр.75 от Приложение № 2/, двустранно подписан от двете страни.

3. Фактура № [ЕГН]/25.06.2019 г., съгласно договор, ДО– 5 185.00 лв., ДДС - 1 037.00 лв. Приложени към фактурата са- Фискален касов бон от 25.06.2019 г. за 6 222.00 лв.; Договор № 1 от 31.05.2019 г., сключен между [фирма]- Възложител и [фирма]- Изпълнител за извършване на оценка на правно и финансово- икономическо състояние на търговски обект в сферата на дейност на Възложителя, обстойна правна и финансова проверка, изследване на юридическия и финансов статус на обекта, както и съвети за разработка и придобиване в района на Област В. Т., със срок на изпълнение– 30 дни от датата на подписване на Договора, с цена 5 185.00 лв. без ДДС; Приемо-предавателен протокол от 25.06.2019 г., двустранно подписан, за приемане на извършената работа и плащане на сумата по Договора в брой.

4. Фактура № [ЕГН]/26.06.19 г., Софтуерни услуги съгласно договор, ДО– 6 655.00 лв. ДДС- 1 331.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 28.06.2019 г. за 7 986.00 лв.; Договор от 04.06.2019 г., сключен между: [фирма]- Възложител и [фирма] - Изпълнител за разработване и внедряване на софтуерен продукт по Техническо задание в сферата на дейност на

Възложителя, със срок на изпълнение– 30 дни от влизане в сила на Договора, с цена 6 655.00 лв. без ДДС, която представлява изработка на 5 бр. модули x 1 331.00 лв.= 6 655.00 лв., платима в брой или по банков път. Налично е Задание към Договор от 04.06.2019 г., двустранно подписано; Приемо- предавателен протокол от 26.06.2019 г., двустранно подписан от двете страни, в който е посочено че дължимата сума е платима в брой, разсрочено до 30.06.2019 г.

5. Фактура № [ЕГН]/05.06.19 г., Софтуерни услуги съгласно договор ДО– 4 430.00 лв., ДДС- 886.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 21.06.2019 г. за 5 316.00 лв.; Договор от 25.03.2019 г., сключен между: [фирма]- Възложител и [фирма] - Изпълнител за разработване и внедряване на софтуерен продукт по Техническо задание- пакет в сферата на дейност на Възложителя, със срок на изпълнение– 30 дни от влизане в сила на Договора, с цена 4 430.00 лв. без ДДС, която представлява изработка на 4 бр. модули x 1 107.50 лв. = 4 430.00 лв., платима в брой или по банков път; Задание към Договор от 25.03.2019 г., двустранно подписано; Приемо-предавателен протокол от 05.06.2019 г. за приемане на изпълнените видове работи и плащане в брой, разсрочена за срок до 30.06.2019 г., двустранно подписан от двете страни.

6. Фактура № [ЕГН]/28.06.19 г., Софтуерни услуги съгласно договор ДО– 7 120.00 лв. ДДС- 1 424.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 28.06.2019 г. за 8 544.00 лв.; Договор от 10.06.2019 г. за SEO оптимизация на динамичен сайт, програмиране и писане софтуерен код, със срок на изпълнение 1 месец от подписване на Договора и цена – 7 120.00 лв. без ДДС, платими в брой или по банков път; Приемо-предавателен протокол от 28.06.2019 г., двустранно подписан от страните за приемане на извършената работа.

7. Фактура № [ЕГН]/07.06.19 г., Софтуерни услуги съгласно договор, ДО– 5 125.00 лв., ДДС- 1 025.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 21.08.2019 г. за 6 150.00 лв.; Договор от 05.04.2019 г., сключен между [фирма]- Възложител и [фирма] - Изпълнител за извършване на синхронизация и визуализация чрез софтуерен продукт на идейно пространство за изграждане на обект– жилище на клиенти, с цена 5 125.00 лв. без ДДС, при цена платима в брой или по банков път; Приемо-предавателен протокол от 07.06.2019 г., двустранно подписан, за извършена работа от 20 човекочаса x 265.25 лв. за 5 125.00 лв., платима в брой, разсрочено до 30.06.2019 г.

8. Фактура № [ЕГН]/20.06.19 г. Софтуерни услуги съгласно договор, ДО– 4 850.00 лв. ДДС- 970.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 28.06.2019 г. за 5 820.00 лв.; Договор от 08.05.2019 г., сключен между [фирма]- Възложител и [фирма]- Изпълнител за разработване и внедряване на софтуерен продукт по Техническо задание в сферата на дейност на Възложителя, със срок на изпълнение – 30 дни от влизане в сила на Договора, с цена 4 850.00 лв. без ДДС, която представлява изработка на 4 бр. модули x 1 212.50 лв. = 4 850.00 лв.; Задание към Договор от 08.05.2019 г.; Приемо- предавателен протокол от 20.06.2019 г. за приемане на извършената работа, двустранно подписан.

9. Фактура № [ЕГН]/10.06.19 г. Софтуерни услуги съгласно договор ДО– 5 870.00 лв., ДДС- 1 174.00 лв. Приложени са Фискален касов бон от 21.06.2019 г. за 7 044.00 лв.; Договор от 15.04.2019 г. /стр.96 – 99/ от Приложение № 3/, сключен между: [фирма]- Възложител и [фирма]- Изпълнител за разработване и внедряване на софтуерен продукт по Техническо задание в сферата на дейност на Възложителя, със срок на изпълнение– 30 дни от влизане в сила на Договора, с цена 5 870.00 лв. без ДДС, която представлява изработка на 4 бр. модули x 1 467.50 лв. = 5 870.00 лв.; Задание към Договор от 15.04.2019 г.; Приемо- предавателен протокол от 10.06.2019 г., двустранно подписан от двете страни, с цена 5 870.00 лв. без ДДС, разсрочена за срок до 30.06.2019 г.

10. Фактура № [ЕГН]/14.06.19 г., Софтуерни услуги съгласно договор ДО– 4 430.00 лв. ДДС- 886.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 25.06.2019 г. за 5 316.00 лв.; Договор от 30.04.2019 г., сключен между [фирма]- Възложител и [фирма]- Изпълнител за извършване на синхронизация и визуализация чрез софтуерен продукт на идейно пространство за изграждане на обект– офиси и шоурум на клиенти, с цена 4 430.00 лв. без ДДС; Приемо- предавателен протокол от 14.06.2019 г., двустранно подписан за извършена работа от 20 човечко часа x 221.50 лв. за 4 430.00 лв. при плащане разсрочено до 30.06.2019 г.

11. Фактура № [ЕГН]/11.06.19 г., Консултантски услуги, ДО – 4 285.00 лв. ДДС- 857.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 24.06.2019 г. за 5 142.00 лв.; Договор № 1 от 26.04.2019 г., сключен между [фирма]- Възложител и [фирма] с предмет: Оценка на правно и финансово-икономическо състояние на търговски обект в сферата на дейност на Възложителя, обстойна правна и финансова проверка, изследване на юридическия и финансов статут на обекта, съвети за разработка и придобиване в района на Област П., за договорен срок- 30 дни от подписване на договора при цена– 4 285.00 лв. без ДДС; Приемо- предавателен протокол от 11.06.2019 г. за приемане на извършените видове работи и плащане на цена от 4 285.00 лв. без ДДС, разсрочена за срок до 30.06.2019 г.

Фактурите от [фирма] са издадени въз основа на представените от двете страни договори за софтуерни услуги, SEO оптимизация и поддръжка на динамичен сайт, синхронизация и визуализация за идейно пространствено изграждане на обект-офиси и шоурум, оценка на правно и финансово-икономически състояние на търговски обект в сферата на дейност на възложителя, обстойна правна и финансова проверка, изследване на юридическия и финансов статут на обекта, съвети за разработка и придобиване в района на област В. Т., област В. и област Б.. Видно от представените договори, задания и приемо-предавателни протоколи, услугите в тях са описани общо, без конкретизация относно изискванията на възложителя. Не става ясно какви програмни продукти са разработени и инсталирани, какво е тяхното предназначение и използване в дейността на ревизираното дружество, какъв сайт е изработен, оптимизиран и поддържан, с кои лица от страна на доставчика са осъществявани контактите при уточняване на заданията и

контрол по изпълнението. В договора от 04.06.2016 г. за изработка и внедряване на приложен софтуерен продукт по предварително задание, изпълнителят следва да изготви и представи отчет, който да съдържа описание на извършената работа и вложеното време, какъвто отчет не е представен. В приложените задания към част от посочените по-горе фактури не са посочени лица за контакти. В приложените приемо-предавателни протоколи общо е констатирано, че се приемат за извършени услугите, формулирани в договорите. Във връзка с договорите с предмет оценка на правно и финансово-икономическо състояние изследване на юридическия и финансов статут на обекта, съвети за разработка и придобиване в района на област В. Т., област В. и област Б., също са представени протоколи с обща формулировка на приетото за извършено от изпълнителя. Не са представени писмени становища и резултати от извършеното по договорите, както и разменена кореспонденция в хода на изпълнение на същите. Към фактурите от предходен доставчик [фирма] за разработка на софтуерен продукт и за услуга по идейно изграждане на обект- синхронизация и визуализация, не са представени договори, заявки, протоколи за приемане на извършеното.

Установено е, че ТД [фирма] е вписано в Търговския регистър на 13.03.2019 г., регистрирано е по ЗДДС считано от 01.04.2019 г. и е дерегистрирано по същия закон по инициатива на орган по приходите от 13.11.2019 г.

При насрещна проверка на [фирма] е констатирано, че изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено на деклариран електронен адрес за кореспонденция. След срока на проверката с вх. №53-00-893/18.03.2020 г. в ТД на НАП С., офис „Център“, са представени документи, придружени с декларация от управителя на [фирма], в която е декларирано, че дружеството е извършило фактурираните услуги на [фирма]. Представени са проверяваните фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, хронологичен регистър на сметка 411-клиенти, аналитичен регистър на сметка 4532-ДДС Продажби и 703 Приходи от продажби, касова книга на сметка 501 Каса в левове, фискални бонове, свидетелство за регистрация на фискално устройство, главна книга за периода 01.06.2019-30.06.2019 г. Видно от приложените счетоводни разпечатки описаните по-горе фактури са отразени в счетоводството на дружеството.

Представени са и издадени от предходен доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК], фактура №[ЕГН]/15.05.2019 г. на стойност от 7 850,00 лв. за разработка на софтуерен продукт, фактура №[ЕГН]/21.05.2019 г. за разработка софтуерен продукт- вложени 44 човеко часа при единична цена 185,00 лв. и обща стойност от 8 140,00 лв., фактура №[ЕГН]/29.04.2019 г. за идейно изграждане на обект- синхронизация и визуализация на стойност от 8 820,00 лв., фактура №[ЕГН]/07.05.2019 г. за идейно изграждане на обект– синхронизация и визуализация на стойност от 8 140,00 лв. Фактурите са без начислен ДДС и към същите не са приложени договори, задания, приемо- предавателни протоколи, документи за заплащане и осчетоводяване. В хода на ревизията на [фирма] е изпратено ИПДПОЗЛ на деклариран електронен адрес, без резултат. От

справка в базата данни на НАП е установено, че за м. 04 и м. 05.2019 г. [фирма] има назначено на трудов договор едно лице на длъжност административен секретар в икономическа дейност търговия на дребно. За 2019 г. дружеството не е подало справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения и ГДД по чл. 92 от ЗКПО във връзка с извършвана дейност.

От справка в базата данни на НАП е установено, че за м. 06.2019 г., когато са издадени процесните фактури към ревизираното дружество, прекият доставчик [фирма] няма назначен персонал по трудови правоотношения, не е декларирало изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения за 2019 г. Предвид това, посочената рекапитулация на заплати за м. 07.2019 г. не може да удостовери наличие на необходимата за извършване на услугите кадрова обезпеченост на доставчика. Липсата на кадрова обезпеченост на сочения подизпълнител [фирма] също не доказва превъзлагане на услугите.

При тези данни, съдът намира, че е правилен извода на органите по приходите, че между [фирма] и [фирма] не са налице реални облагаеми доставки, а фактурите са издадени с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит от получателя на фактурите, което е индикация за знание, че „С. СТРОЙ Г.“ участва в злоупотреба с ДДС.

С Ревизионния акт е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя за м. 12.2019 г. в размер на 9 570,00 лв. по 8 фактури от [фирма], с предмет на доставка транспортни и консултантски услуги, както следва:

1. Фактура № [ЕГН]/23.12.19 г., Транспортни услуги, ДО– 4 820.00 лв. ДДС-964.00 лв. Приложени към фактурата са- Фискален бон от 23.12.2019 г. за 5 784.00 лв.; Договор за услуга от 14.11.2019 г., сключен между [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител, с предмет транспортни услуги с товарен автомобил бус, с цена по Договора- 1.25 лв. за 1 изминат километър без ДДС; Приемо– предавателен протокол от 23.12.2019 г., двустранно разписан, съгласно който са извършени следните услуги: Изминати км 3856 x 1.25 лв./км = 4 820.00 лв. без ДДС, разплащане- в брой.

2. Фактура № [ЕГН]/27.12.19 г., Консултантски услуги, ДО– 6 650.00 лв., ДДС-1 330.00 лв. Приложени са- Фискален бон от 30.12.2019 г. за 7 980.00 лв.; Договор за услуга от 20.11.2019 г., сключен между [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител, с предмет монтаж на машини за обработка на естествен и технически камък, намиращи се в складова база в [населено място]– диагностика, настройка и пускане в експлоатация и цени по Договора: Монтаж на машината– 5 000.00 лв., Диагностика– 1 500.00 лв., Настройка – 100.00 лв. за 1 човекочас, Пускане в експлоатация– 1 000.00 лв., допълнителни услуги по 5.00 лв./ч. Разплащането се извършва в брой или по банкова сметка; Приемо– предавателен протокол от 27.12.2019 г., двустранно разписан, съгласно който са извършени следните услуги: Монтаж на машина– 5 000.00 лв., Диагностика– 1 бр. x 1 500.00 лв.= 1 500.00 лв., Настройка– 1 ч x 100.00 лв.= 100.00 лв.,

Допълнителни услуги– 10 ч x 5.00 лв.= 50.00 лв. или обща стойност– 6 650.00 лв. без ДДС.

3. Фактура № [ЕГН]/30.12.19 г. Консултантски услуги ДО– 7 110.00 лв., ДДС- 1 422.00 лв. Приложени са- Фискален бон от 30.12.2019 г. за 8 532.00 лв.; Договор за услуга от 03.12.2019 г., сключен между [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител с предмет монтаж на машини за обработка на естествен и технически камък, намиращи се в складова база в [населено място]– диагностика, настройка и пускане в експлоатация и цени по Договора: Монтаж на машината– 5 000.00 лв., Диагностика– 1 500.00 лв., Настройка– 100.00 лв. за 1 човекочас, Пускане в експлоатация– 1 000.00 лв., допълнителни услуги по 5.00 лв./ч. Разплащането се извършва в брой или по банкова сметка; Приемо–предавателен протокол от 30.12.2019 г., двустранно разписан, съгласно който са извършени следните услуги: Монтаж на машина– 5 000.00 лв., Настройка– 11 ч x 100.00 лв.= 1 100.00 лв., Пускане в експлоатация– 1 000.00 лв., Допълнителни услуги– 2 ч x 5.00 лв. = 10.00 лв. или Обща стойност – 7 110.00 лв. без ДДС. Разплащането се извършва в брой.

4. Фактура № [ЕГН]/28.12.19 г., Транспортни услуги, ДО– 6 310.00 лв., ДДС- 1 262.00 лв. приложени са- Фискален бон от 30.12.2019 г. за 7 572.00 лв. /стр.375 от Приложение № 3/; Договор за услуга от 30.11.2019 г., сключен между: [фирма]– Възложител и [фирма] - Изпълнител с предмет транспортни услуги с товарен автомобил бус, с цена по Договора: 1.25 лв. за 1 изминат километър без ДДС; Приемо– предавателен протокол от 28.12.2019 г., двустранно разписан, съгласно който са извършени следните услуги: Изминати км 5048 км x 1.25 лв./км = 6 310.00 лв. без ДДС. Разплащането се извършва в брой.

5. Фактура № [ЕГН]/20.12.19 г. Транспортни услуги, ДО– 5 125.00 лв., ДДС- 1 025.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 20.12.2019 г. за 6 150.00 лв.; Договор за услуга от 28.10.2019 г., сключен между [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител с предмет транспортни услуги с товарен автомобил бус, с цена по Договора: 1.25 лв. за 1 изминат километър без ДДС; Приемо– предавателен протокол от 20.12.2019 г., двустранно разписан, съгласно който са извършени следните услуги: Изминати км 4100 x 1.25 лв./км = 5 125.00 лв. без ДДС, разплащане в брой.

6. Фактура № [ЕГН]/19.12.19 г., Консултантски услуги, ДО– 7 735.00 лв., ДДС- 1 547.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 19.12.2019 г. за 9 282.00 лв.; Договор за услуга от 25.10.2019 г., сключен между [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител, с предмет монтаж на машини за обработка на естествен и технически камък, намиращи се в складова база в [населено място]– диагностика, настройка и пускане в експлоатация и цени по Договора: Монтаж на машината– 5 000.00 лв., Диагностика– 1 500.00 лв., Настройка– 2 бр. човекочаса x 100.00 лв. за 1 човекочас, като в ППП са вписани 2 бр. ч. x 100.00 лв.= 200.00 лв., Пускане в експлоатация– 1 000.00 лв., допълнителни услуги по 5.00 лв./ч, като в ППП са вписани 7 ч. x 5.00 лв./ч.= 35.00 лв. Обща сума по Договор без ДДС- 7 735.00 лв. Разплащането се

извършва в брой или по банкова сметка; Приемо– предавателен протокол от 19.12.2019 г., двустранно разписан.

7. Фактура № [ЕГН]/16.12.19 г., Консултантски услуги, ДО– 5 450.00 лв., ДДС– 1 090.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 16.12.2019 г. за 6 540.00 лв.; Договор за услуга от 21.10.2019 г., сключен между [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител с предмет монтаж на машини за обработка на естествен и технически камък, намиращи се в складова база в [населено място]– диагностика, настройка и пускане в експлоатация и цени по Договора: Монтаж на машината– 5 000.00 лв., Диагностика– 1 500.00 лв., Настройка– 100.00 лв. за 1 човекочас, Пускане в експлоатация– 1 000.00 лв., допълнителни услуги по 5.00 лв./ч., разплащане в брой или по банкова сметка; Приемо – предавателен протокол от 16.12.2019 г. /стр.363 от Приложение № 3/, двустранно разписан, съгласно който са извършени следните услуги: Монтаж на машината – 5 000.00 лв., Настройка – 4 ч x 100.00 лв. = 400.00 лв., Допълнителни услуги – 10 ч x 5.00 лв. = 50.00 лв. или Обща стойност – 5 450.00 лв. без ДДС.

8. Фактура № [ЕГН]/21.12.19 г., Транспортни услуги, ДО– 4 650.00 лв., ДДС- 930.00 лв. Приложени са- Фискален касов бон от 23.12.2019 г. за 5 580.00 лв.; Договор за услуга от 01.11.2019 г., сключен между: [фирма]– Възложител и [фирма]- Изпълнител с предмет: Монтаж на машини за обработка на естествен и технически камък, намиращи се в складова база в [населено място] – диагностика, настройка и пускане в експлоатация и цени по Договора: Монтаж на машината – 5 000.00 лв., Диагностика – 1 500.00 лв., Настройка – 100.00 лв. за 1 човекочас, Пускане в експлоатация – 1 000.00 лв., допълнителни услуги по 5.00 лв./ч. Разплащането се извършва в брой или по банкова сметка; Приемо– предавателен протокол от 21.12.2019 г., двустранно разписан, съгласно който са извършени следните услуги: Диагностика – 3 бр. x 1 500.00 лв. = 4 500.00 лв., Настройка – 1 ч x 100.00 лв. = 100.00 лв., Допълнителни услуги – 10 ч x 5.00 лв.= 50.00 лв. или Обща стойност – 4 650.00 лв. без ДДС.

При тези данни е видно, че Договорите от 21.10.2019 г., от 25.10.2019 г., от 01.11.2019 г., от 20.11.2019 г., от 03.12.2019 г. са със сходен предмет- монтаж на машини за обработка на естествен и технически камък- диагностика, настройка и пускане в експлоатация, находящи се в складова база [населено място]. Във всеки договор е уговорена по отделно цена за монтаж на машина, цена за диагностика, за настройка и за пускане в експлоатация, както и възнаграждение за допълнителни нерегламентирани с договорите вложени часове. Към всеки от договорите е приложен приемо-предавателен протокол с описание на извършените работи и вложени допълнително часове, съответно общо дължимо възнаграждение. На база на същите са издадени съответните фактури, разплатени в брой въз основа на приложени касови бонове. Представените договор от 28.10.2019 г. за транспортна услуга и договор от 14.11.2019 г. за транспортна услуга са с идентични клаузи. Във връзка с фактурираните транспортни услуги не са представени товарителници, липсват

идентификационни данни за използваното транспортно средство, чия собственост е същото, какъв е превозвания товар, направление, товарен и разтоварен пункт, данните в протоколите за изминати километри не са подкрепени с други доказателства.

Дружеството- жалбоподател е вписало в Дневник покупки и Справка декларация за м.12.2019 г. на [фирма] посочените фактури, по сметка 602 Разходи за външни услуги, което се потвърждава от заключението на вещото лице.

При изготвяне на заключението на вещото лице били предоставени Фактура № 10314/18.04.2019 г. за Доставка на Система за рязане на камък– 122 000.00 евро= 238 611.26 лв., състояща се от: Система за водно рязане „Р. 322“ и Измервателна лазерна станция модел LT2D3D, от Фирма “Intermac”– Италия с налични съпътстващи документи: Р. Л. и СМР, заприходена в счетоводството на [фирма] по с/ка 207 „Машини и оборудване“. Същата машина била продадена, съгласно издадена Фактура № [ЕГН]/19.12.2019 г., с ДО- 281 400.00 лв. и ДДС - 56 280.00 лв. Според експертизата, разходите, които [фирма] е извършил, за да получи от „Х.“ услугите /монтаж, диагностика, настройки транспорт и др./, които са свързани с продажбата на Система за водно рязане „Р. 322“ и Измервателна лазерна станция модел LT2D3D в размер на 47 850.00 лв., натрупани по счетоводна сметка 613/2 „Разходи за придобиване на материални дълготрайни активи“ не са взети предвид при формиране на продажната цена и остават към 31.12.2019 г. като разходи за бъдещи периоди.

В хода на ревизионното производство на доставчика [фирма] е извършена насрещна проверка, при която е констатирано, че изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК поради неоткриване на адрес за кореспонденция и исканите документи не са представени. Проверяваните фактури са включени в дневник за продажбите за м. 12.2019 г.

От справка в информационните системи на НАП е констатирано, че за периодите м. 10, м. 11 и м.12.2019 г. [фирма] няма сключени трудови договори. Не са установени данни за притежавани от същото дружество квалифицирани работници, които да извършат транспортни услуги и услуги по монтаж, диагностика, настройка и пускане в експлоатация на машини за обработка на естествен и технически камък, находящи се в базата на ревизираното дружество в [населено място]. Не са установени данни за изплатени от същото дружество възнаграждения по извънтрудови правоотношения и наети подизпълнители. Дружеството не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 219 г., няма декларирани граждански договори, недвижими имоти и МПС. [фирма] е deregистрирано по ЗДДС от 26.06.2020 г. и е маркирано като рисково дружество.

Следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. По-важното в случая обаче е, че съдът не кредитира преките

доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Настоящият състав намира за правилен извода на органите по приходите за наличие на документално оформени сделки, които фактически не са реализирани между посочените страни. Приложените по делото частни свидетелстващи документи- приемо- предавателни протоколи, договори и фактури, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица, но същите не са подкрепени с други съпътстващи документи, показващи каква кореспонденция е водена с изпълнителя, провеждани ли са срещи с негови представители, как ревизираното дружество е осъществило контрол върху извършените услуги и т. н. Няма информация в какво точно се изразяват услугите, извършени от доставчиците, какво точно е извършено и какъв е резултатът от извършената услуга. Доказателствата за извършено плащане също не са пряко доказателство за извършване на услугата. Предвид горното, недоказани остават изложените в жалбата твърдения за наличието на реално извършени доставки по процесните фактури. Предвид това и при условие, че има издадени фактури и е начислен ДДС, без да е налице фактически извършена стопанска операция от доставчика, няма основание за ползване правото на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, тъй като жалбоподателят претендира субективно право, за което предварително няма как да не знае, че не е възникнало.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. В Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 на СЕС, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

С оглед изложеното до тук, следва жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна.

Правилен е извода на ревизиращите органи и относно установените с РА лихви,

доколкото от [фирма] не са ангажирани доказателства за това, че декларираните задължения по ЗДДС за внасяне за така цитираните периоди са платени в съответния размер и срок от задълженото лице. Ето защо, така посочените задължения за лихви са правилно определени от органите по приходите с обжалвания РА.

Ответникът е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което при този изход на спора следва да бъде уважено в размер на 2 247.39 лева, съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 73- ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК-[ЕИК], представлявано от управителя-К. Г. Х. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221020000432-091-001/14.10.2020 г., издаден от Г. И. М.- орган, възложил ревизията и А. А. Н.– ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 360/05.03.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени резултати по ЗДДС в общ размер на 52 360.15 лева и лихви 4 886.31 лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК-[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“- С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 247.39 лева.

Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

СЪДИЯ: