

РЕШЕНИЕ

№ 2802

гр. София, 26.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 25.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **7249** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващи от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс / ДОПК/
Образувано е по жалбата на [фирма], представлявано от управителя С. И. А., срещу Ревизионен акт №Р-22221420001305-091-001/26.03.2021 г., потвърден в оспорената му част на установените задължения по ЗДДС в общ размер от 148 558 лв., за данъчни периоди от м.01.12.2016г. до 30.0.2017г. и от 01.09.2017г. до 31.12.2019г., ведно със съответните лихви, с Решение № 915/8.0.2021г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като необоснован, издаден в нарушение на материалния закон и в несъответствие с целта на закона. Твърди че органите по приходите не са взели предвид представените от жалбоподателя допълнителни доказателства, като протоколи, счетоводни записвания и разходооправдателни документи, налични в счетоводството на дружеството, а са изградили констатациите си върху изцяло ирелевантни факти по отношение на правото на данъчен кредит, като липса на яснота за квалификацията на наетите лица, декларирани големи обороти и малка печалба. Поддържа се, че жалбоподателят е положил дължимата грижа / разумните и необходими усилия/ за да проучи доставчиците си чрез справки в публичните регистри , от които се е убедил че същите са регистрирани по ТЗ и по ЗДДС, при което дружеството не е действало с цел данъчна измама. Иска се отмяната на ревизионния акт в оспорената му част.

В проведените по делото две открити съдебни заседания жалбоподателят, редовно

призован (на адреса, посочен в жалбата, на адреса, обявен като седалище на дружеството в Търговския регистър и чрез залепване на обявление на таблото за обявления на АССГ, както и по ел.поща, на която е призоваван в административната производство), не се явява и представлява. Не представя доказателства, в изпълнение на протоколно определение на съда от 12.10.2021г., за реалността на доставките на стоки и услуги, отразени във фактурите, посочени в оспорения РА.

Ответникът се представлява от юрисконсулт С., която оспорва жалбата. По същество моли за оставянето ѝ без уважение, като необоснована и недоказана и за потвърждаване на ревизионния акт в оспорената му част. С оглед изхода на спора претендира юрисконсултско възнаграждение.

В съдебното производство са приети като доказателства представените с административната преписка. Допълнителни доказателства от страните не са ангажирани.

Съдът, след като взе предвид събраните в производството доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

На дружеството жалбоподател е възложено извършването на ревизия, със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221420001305-020-001 от 06.03.2020 г., връчена по електронен път на 01.06.2020 г., и изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221420001305-020-002/31.07.2020 г. и ЗИЗВР №Р-22221420001305-020-003/27.08.2020 г., всички заповеди, издадени от издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., за определяне задълженията на дружеството по реда на ЗДДС за данъчни периоди 12.12.2016 - 31.12.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221420001305-092-001/20.01.2021 г., връчен по електронен път на 01.02.2021 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, е подадена молба за удължаване на срока за представяне на доказателства, уважена с Уведомление изх. №Р-22221420001305-РУС-001/09.02.2021 г. На 10.03.2021г. жалбоподателят подал възражение срещу изготвения ревизионен доклад (л.126-138). Възражението е обсъдено и прието за неоснователно. Ревизията е приключила с РА №Р-22221420001305-091-001 от 26.03.2021 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С РА са определени резултати за ревизираните периоди – ДДС за внасяне в размер на 119 609,69 лв. и съответните лихви в размер на 31 788,15 лв., при деклариран данък за внасяне в размер на 2 840,18 лв.

С оглед събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните данъчни периоди, на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/изх. № Р-22221420001305-040-001/01.07.2020 г., в отговор на които са представени изисканите документи и обяснения. Извършени са насрещни проверки на 8 от контрагентите на дружеството, за резултатите от които са съставени протоколи по реда на чл. 50 от ДОПК.

В хода на ревизионното производство е установено, че основната дейност на [фирма] са строително-монтажни работи /СМР/, книговезки услуги, превоз на товари. През периода, попадащ в обхвата на ревизията, в дружеството е имало назначени по

трудово правоотношение 31 работника на длъжности: арматурист, бетонджия, кофражист, общ работник, технически ръководител строителство, началник склад, технически секретар, специалист маркетинг и реклама. Периода на действие на сключените трудови договори с посочените общо 31 лица е от няколко дни до няколко месеца.

Дружеството е доставчик на общо 19 дружества и една етажна собственост - „жк „Х. С. бл.1”.

След анализ на доставките, по които дружеството е изпълнител, в т. ч. на предоставените в отговор на връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТЛ/, по отношение на двама от основните му клиенти, органите по приходите не са установили основания за корекция.

С РА, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 т. 1, във връзка с б, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, е отказано право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 39 375,70 лв. по 51 фактури с предмет съответно СМР, транспорт на рекламни материали, транспорт и извозване на отпадъци, пренасяне и разпространение на рекламни материали, издадени от доставчика [фирма], ЕИК[ЕИК], през данъчни периоди 01.09.2017 г. – 31.05.2018 г.

На доставчика е извършена проверка, за резултатите от която е съставен протокол №П-22221120111096-141-001/28.08.2020 г. Констатирано е, че е регистриран по реда на ЗДДС на 17.12.2014 г. – регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот, deregистриран на 20.07.2018 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството декларира назначени по трудово правоотношение четирима работника, на длъжности технически изпълнител, общ работник, шофьор товарен автомобил и координатор дейности. За 2017 г. са декларирани и изплатени възнаграждения по извън- трудови правоотношения на двама души. В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ са представени: фактурите; приемо-предавателни протоколи за: СМР, с посочени количество, ед. цена, стойност; за приемане/предаване на рекламни материали; за товаро-разтоварни дейности; оферти; количествено-стойностни сметки; два договора за текущ ремонт, два - за превоз на товари и един – за разпространяване на рекламни материали, брошури и флаери в страната; счетоводни регистри на сметки 501, 411, разчетно-платежни и оборотни ведомости, подробно описани на стр. 11-14 от РД.

Ревизираното дружество е ангажирало доказателства, идентични с тези, представени от доставчика и документи за плащане – фискални бонове, издадени от регистриран на [фирма] касов апарат. Посочените 31 бр.фактури са издадени в периода 27.09.2017г. – 30.05.2018г.

В представените приемо-предавателни протоколи с посочени по вид и количество СМР, както и с единична цена и стойност, липсват данни за имената на лицата, приели и предали СМР, няма посочен адрес на обекта, на е посочено на кой обект конкретно са извършените СМР. Адрес на обекта липсва и в представените от дружеството оферти за извършване на СМР . Адрес на обекта на извършване на СМР липсва и в съставените Акт обр.19 за изпълнение на СМР, като не е възможно да се установи за кой обект се отнася съставения акт, посочването е общо като например „обект [населено място]” за Акт обр.19 от 26.09.2017г.

Адрес на обекта не се съдържа и в изготвените количествени сметки за извършените СМР, като в същите сметки е посочено, че те са основание за издаване на фактура. Така, адрес на обекта не се съдържа в Количествена сметка 19 от 06.09.2017г. в която

отново общо е записано „ за изпълнение на СМР, обект –гр.Ш., вид СМР – част АС”. Извършена проверка на дружеството е установила, че в същото има назначени 4 лица по трудов договор на длъжности: технически изпълнител, работник, шофьор товарен автомобил и координатор дейности. Установено е, че дружеството доставчик не притежава МПС. От същото не са представени доказателства за наличие на активи за извършване на СМР, респ. и за наети такива. Съгласно сключените договори с ревизираното дружество договорените СМР ще се изпълняват с работна ръка и инструменти на строителя. От друга страна – част от договорените СМР като къргене и разбиване на стар бетон, къргене и разбиване на стъпала, тухлена стена, полагане на бетон, рязане на сандвич панела изискват наличието на кадри като водопроводчици, монтажници, шофьори, с каквито дружеството доставчик не е декларирало че разполага.

Посоченото дружество – [фирма] е и доставчик по фактури с предмет – разпространение на печатни материали. Както вече бе посочено по отношение на горните доставки – и за тези доставки дружеството, в представените приемо-предавателни протоколи не е отразило място на предаване на материалите, нито са посочени транспортни средства за превоз на рекламните материали. Броят на рекламните материали – листовки и брошури (напр.11198 бр. по ППП от 30.10.2017г., 15 905 бр. по ППП от 20.12.2017г. – листовки, брошури, рекламни календари, флаери), безспорно обосновава наличието на превоз.

Датите на предаване/приемане на част от рекламните материали – напр. ППП от 05.12.2017г., по който е издадена фактура на 04.12.2017г. за разпространение на рекламни материали – листовки и брошури 6398 бр., е след датата на реализирането им. По идентичен начин ППП от 12.02.2018г. е към фактура от 09.02.2018г. за обработка на товар – хартия за печат, вестникарска – товарене и разтоварване, разнасяне на рекламни материали. Доколкото дружеството [фирма] не разполага с наети по трудово правоотношение или друго правоотношение рекламни агенти, не е ясно кои лица са извършвали разпространението на рекламните материали, къде са се разпространявали същите, как са транспортирани, както и къде е мястото на съхранението им от получаването им до разпространението.

[фирма] е доставчик и по фактури с предмет транспорт на рекламни материали, транспорт и извозване на отпадъци. При извършената справка по данни на КАТ е установено, че доставчикът на разполага със собствени транспортни средства, не са представени и договори за наем на транспортни средства, както и фактури за заплащане на наем и документи, установяващи маршрута на превоза.

2. По отношение на доставките от [фирма], по които е отказано право на данъчен кредит в размер на 28 163,23 лв.

Посоченото дружество е доставчик по 33 фактури с предмет СМР, доставка на стълби, строителни материали, транспорт и разпространение на рекламни материали, транспорт и извозване на отпадъци, издадени през данъчни периоди 01.02.2017 г. – 31.11.2018 г.

На дружеството доставчик е извършена насрещна проверка, за която е съставен протокол за извършена насрещна проверка № П-22220620111097-141-001/29.09.2020 г. Връчено е ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени: 8 договора за СМР, превоз на товари, разпространение на рекламни материали; издадените фактури; оферти, приемо-предавателни протоколи и актове, обр.19; хронологични регистри на сметки 411, 501, 4532; разчетно-платежни ведомости, описани подробно на л.20-23 от

РД.

Констатирано е, че дружеството е било регистрирано по реда на ЗДДС през периода 23.09.2015 г. - 20.11.2018 г., като регистрацията е прекратена при наличието на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. В дружеството са работили по трудово правоотношение двама работника, съответно 1 на длъжност технически изпълнител и 1 – работник строителство. Дружеството е посочило и наличието на 4 работника по извънтрудово правоотношение /за 2017 г./. На четирите лица, наети по трудово и по извънтрудово правоотношение са изплатени суми в размер на 00 лв. / за тези по трудово правоотношение през м.02.2018г., а за тези по извънтрудово правоотношение – през м.03.2018г./. Дружеството има регистрирано 1 ФУ.

В ревизионното производство не са представени доказателства за наличието на активи на доставчика за извършване на доставките, с предмет СМР (сред които и направа на врати, изработване на шахти и отвори към тях, направа на рампа, ревизии и капаци). Справката в информационните системи на НАП е установила липса на притежавани активи от доставчика. Същият не е представил първични счетоводни документи за придобиване на стоките и материалите, използвани за извършване на документираните услуги. Във вр. с договорените ВиК ремонтни дейности доставчика не е представил доказателства за наличието на собствени или нает персонал със съответна специализирана квалификация, а съобразно наличните доказателства договорените СМР следва да се изпълняват с персонал на доставчика.

Дружеството е доставчик и по фактури с предмет разпространение на рекламни материали. По отношение на тези доставки в съставените ППП липсват имена на лицата, приели/предали материалите, място на доставка (приемане/предаване), не е посочено място на разпространение на рекламните материали, които в болшинството от случаите са разпространени в рамките на деня, в който са получени.

Във вр. с доставките с предмет транспорт на рекламни материали, транспорт и извозване на отпадъци, в хода на ревизията е установено, че доставчика не притежава МПС, като не са представени и документи, свързани с ползване под наем на МПС, съответно за заплащане и осчетоводяване на наем на такива. Дружеството няма назначени лица на длъжност шофьор. Не са представени разрешения, издадени по реда на Закона за управление на отпадъците, за извършване на дейност, свързана с превоз на отпадъци.

3. По отношение на отказаното право на данъчен кредит в размер на б 437,66 лв. по 10 фактури с предмет СМР, стоки, транспорт и извозване, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди м. 06.2018г. и м. 08.2018 г. в хода на ревизията е установено, че:

По ИПДПОЗЛ от страна на доставчика са представени издадените фактури, регистри на сметки 411, 501, 604 и 605, оборотна ведомост, разчетно платежни ведомости, актове, обр. 19, приемо-предавателни протоколи, оферти, три договора за СМР.

Установено е, че дружеството е било регистрирано по реда на ЗДДС от 02.06.2015 г. до 26.02.2019 г. През периода 01.06.- 31.08.2018 г. е имало сключени трудови договори с 5 работника, на длъжности технически изпълнител, координатор дейности, работник строителство, домакин. Изплатена е сума по извънтрудови правоотношения на едно лице.

От страна на жалбоподателя са предоставени три договора - за превоз на товари, за текущ ремонт и за пренасяне и разпространяване на рекламни материали, фактурите, фискални бонове, актове, обр. 19, приемо-предавателни протоколи, оферти.

Констатациите на органите по приходите при анализ на представените документи от доставчика и ревизираното лице са идентични с тези на предходните две дружества по отношение на непълнотата в съдържанието на съставените ППП за извършени СМР (без дата, без посочване на конкретен обект и местоположението му, без данни за лицата, приели/предали по ППП. Идентични са констатациите и по отношение представените оферти за изпълнение на СМР. Съставените АКТ обр.19 страдат от същите пропуски, както вече посочените по горе за предходните двама доставчика, както и представените 3 бр.договори. Така Договор за превоз на товари от 05.05.2018г. (съдържащ се в Приложение 4 към делото) е с предмет превоз на книгоvezни материали и хартия за печат, след предварителна писмени или устна заявка. В договора липсват данни за лицата, които са го подписали, маршрута на превоза, респ. място на вземане и място на доставяне на материалите, количество и т.н. Идентично е и съдържанието на Договор за текущ ремонт от 10.05.2018г. (отново в Приложение 4) , като в договора липсва адрес на обекта (офис и прилежащи складове), площ на помещенията, включено е и изкопаване на наземна маса по чертеж на възложителя, но чертеж не е представен. Отново без конкретика е предмета на следващия договор с доставчика /изпълнителя М. строй 73 Е. - от 15.05.2018г. (в Приложение 4). Съобразно чл.1 от договора „изпълнителят се съгласява да пренася и разпространява рекламни материали, брошури и флаери из страната“.

Във вр. с доставките с предмет ремонтни работи доставчикът не е представил никакви доказателства за наличието на активи за извършването им (собствени или наети), а естеството на доставките обуславя ползването на такива, след като по сключените договори следва да ги извърши със собствен персонал и техника (напр. за ВиК ремонтни дейности).

Във вр. с доставките с предмет материали (метали, канали, греди), събраните доказателства в ревизионното производство установяват липса на описание на вид и количество на материалите във фактурите. Така във фактура ...168/18.05.2018г. стоката е посочена като „канални“ количество 1.00 на стойност 2500 лв., във фактура № 169/21.06.2018г. стоката е посочена като „метали“, количество 1.00 с едн.цена 2833,33 лв. (Приложение 4). Мярка във фактурите не е посочена.

4. Във вр. с доставките от [фирма], ЕИК[ЕИК], по които е отказано право на данъчен кредит в размер на 18 911,67 лв. по 45 фактури с предмет В и К услуги, ремонт и боядисване, СМР, извозване на строителни материали, почистване и ремонт на офис, транспорт на строителни отпадъци и т. н., издадени през данъчни периоди 01.06.-31.07. и 01.09.-31.12.2019 г.

Извършена е проверка, обективирана в Протокол №П-22220320111099-141-001 от 29.09.2020 г. В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ са представени фактурите, три договора, приемо-предавателни протоколи и актове, обр. 19, регистри на сметки 411 – Клиенти, 501 – Каса, 421 – Персонал, 605 – Разходи за социални

осигуровки, 703 - Постъпления от услуги, 4532.

След проверка в ИС на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е имал двама души, назначени по трудово правоотношение на длъжност общ работник за периода 11.09.2019 г. – 20.02.2020 г. и е декларирал изплатени суми по извънтрудови правоотношения на трима души през 2019 г.

Ревизираното дружество е представило четири договора – за СМР, превоз на товари, текущ ремонт и книговезка дейност, фактурите, касови бонове, актове обр. 19 и приемо-предавателни протоколи, идентични с тези, представени от доставчика.

Съдържанието на представените договори (в Приложение б) е идентично с вече посоченото по отношение на предходния доставчик. Така в Договор за текущ ремонт от 25.05.2019г. в чл.1 са посочени много общо като вид СМР, като не е посочен обекта, където ще се извършат същите, площ на помещенията, като описанието на същите е „ремонт на офис, складови жилищни площи“, ремонт на В иК инсталации и трасета“, монтаж и демонтаж на ел инсталации“ И без специални знания е ясно, че монтаж на ел.инсталация се извършва по схема и одобрен проект „Част електро“, като по проект се извършват и инсталации и трасета на ВиК. Подобни документи не е посочено в договора да се предоставят на изпълнителя от възложителя, поради което не е ясно как същият ще изпълни тези дейности, без наличието на проект. В чл.2 от договора е посочено, че „Стойността на договорените за изпълнение работи е по устна договорка да определена извършена услуга, количествено стойностни сметки или оферта“. Предмета на договора е неконкретизиран, тъй като вкл. и „ и други СМР дейности по обекти“. В представените фактури от доставчика количеството винаги е посочвано като „1.00“, независимо от предмета. Така във фактура ...190 от 20.12.2019г. с предмет извършване на ремонти, монтаж и демонтаж на ел.инсталации като количество е посочено 1.00 на ед.стойност 2583,33 лв. И без специални технически познания е ясно, че ремонта, монтаж и демонтаж на ел.инсталация не може да има за количество 1.00, без да се посочи мярката във фактурата, а би следвало да се посочи брой демонтирани съставни части на ел.инсталация (ел.табла, кутии, контакти, осветителни тели и т.н.) и съответно линейни метри демонтирани кабели и др.

5. Относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 9 075,00 лв. по 15 фактури с предмет изработка на метални рамки, шахти и капаци, ремонт В и К, СМР, извозване на строителни материали, ремонт на офис, транспорт на строителни отпадъци и т. н., издадени от [фирма],

ЕИК[ЕИК], данъчни периоди 01.12.2018 г. – 28.02.2019 г. и 01.04. – 31.05.2019 г.

В хода на проверка, документирана с протокол №П-22220320111100-141-001 от 31.08.2020 г. на доставчика е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени: 5 договора – за превоз на товари и за текущ ремонт; издадените 15 фактури, оферти, приемо-предавателни протоколи, обратна ведомост, регистри на сметки 604, 605, 421, 411, 501, разчетно-платежни ведомости.

Идентични документи са представени и от [фирма].

По данни от ИС на НАП, доставчикът е регистриран по реда на ЗДДС на 25.10.2018 г. – регистрация по избор и дерегетиран на 27.05.2019 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството е декларирало три трудови договора, сключени на 22.11.2018 г. /за длъжности организатор дейности, координатор дейности и общ работник/, а за 2019 г. са изплатени възнаграждения по граждански договори на трима души.

По отношение на съдържанието на договорите за превоз на товари от 05.01.2019г., договор за текущ ремонт от 15.01.2019г., както и съдържанието на фактурите, констатациите на органите по приходите и на съда са идентични както за предходните доставчици – непосочване на адрес на обектите, имена на подписалите лица, мярка на предмета на фактурата, маршрут и изминати км при фактурата за превоз, а представената оферта за ремонт на офис е без дата и съдържа позиции, срещу които като количество мярка и цена е изписано 0 (в Приложение б).

б. Във вр. с отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 304,17 лв. по 3 фактури с предмет консултантска услуга по изготвяне проект на лого, рекламни сувенири и материали, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], през периода 01.12.-31.12.2016 г.

Съгласно Протокол №П-22220320111101-141-001/31.08.2020 г., съставен за резултатите от извършена на дружеството проверка, е връчено по електронен път ИПДПОЗЛ, като изисканите доказателства не се представени нито в определения за това срок, нито до датата на съставяне на РД.

По данни от ИС на НАП ревизиращите са установили, че доставчикът е регистриран по реда на ЗДДС на 18.06.2013 г. и дерегетиран на 25.08.2017 г. До 29.11.2016 г. едноличен собственик на капитала и представляващ на дружеството е К. Х. Й., който е и едноличен собственик на капитала и представляващ [фирма] до 23.12.2020 г. Дружеството не е декларирало назначени по трудово правоотношение

лица през периода на издаване на фактурите, нито по извънтрудови такива.

Ревизирият субект е ангажирал два договора – консултантски договор от 10.12.2016г. и Договор за реклама от 15.12.2016г. , фактурите и два приемо-предавателни протокола (в Приложение 6 и Приложение 8).

7. По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 710,17 лв. по 4 фактури с предмет СМР, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], през периода 01.11. – 30.11.2017 г.

В хода на проверка, обективирана в Протокол №П-22220420111102-141-001 от 20.10.2020 г., е извършено посещение на декларирания адрес по чл.8 от ДОПК, като на адреса не е открито лице, представляващо дружеството. ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, но изисканите документи и обяснения не са представени. Доставчикът е регистриран по ЗДДС на 05.02.2016 г. и дерегистриран на 25.10.2017 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, т. е. фактурите са издадени от нерегистриран по ЗДДС субект (Приложение 11). [фирма] е представило на органите по приходите договор, фактурите, оферти и приемо-предавателни протоколи.

8. По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 2 710,10 лв. по 3 фактури, с предмет транспорт и разнос на рекламни материали, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], през периода 01.01. – 31.01.2017 г.

Извършена е проверка на доставчика, обективирана в протокол №П-22220620111095-141-001/18.12.2020 г., в хода на която, по реда на чл. 32 от ДОПК, е връчено ИПДПОЗЛ, по което не са ангажирани документи. Съгласно данните в ИС на НАП не е имало назначени по трудов договор лица, нито е изплатило възнаграждения по граждански договори, дерегистрирано е по ЗДДС на 10.05.2017 г. (Приложение 11).

Жалбоподателят е представил договор, фактурите и протоколи за извършени дейности.

9. По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 909,01 лв. по 13 фактури с предмет СМР и строителни материали по опис, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] през данъчни периоди 01.03.-30.04.2017 г. и 01.06.-30.06.2017 г.

На електронния адрес на дружеството е изпратено Искане за представяне на информация от трети лица, изх. №Р-22221420001305-041-001/11.12.2020 г., в отговор на което е представен договор, приемо-предавателен протокол и 7 от фактурите.

По данни от ИС на НАП, доставчикът не е имал персонал по трудови и извънтрудови правоотношения, декларирал е дейност питейни заведения,

няма амортизируеми активи. Касовите бонове не са издадени от регистрирано в НАП фискално устройство. Съгласно Договор от 08.05.2017г. за извършване на СМР (Приложение 11), изпълнител е [фирма], а възложител - [фирма], с предмет на договора съгласно чл.1, „строително ремонтни работи, които следва да се изпълнят съгласно уговореното в приложение 1 към договора. Приложение към договора не е представено, в съставените ППП е посочено, че С. са извършени съгласно офертата. (Така в ППП от 25.07.2017г. към фактурите с предмет строителни материали по опис, такъв не е представен. Срока за изпълнение, посочен в договора е „2 месеца по оферта от изпълнителя“, но като вече бе посочено – оферта липсва, а съгласно ППП от 25.07.2017г. в т.1 е посочено, че „Строително ремонтните дейности са извършени съгласно уговорения в договора срок за изпълнение 01.10.2017г.“ Подобен срок не е уговарян в договора, а посочения в него срок от 2 месеца изтича на 08.07.2017г., считано от датата на сключване на договора.

Документи, идентични с посочените по-горе, са представени и от ревизирания субект, в т. ч. 7 от общо 13-те фактури, по които е упражнил данъчен кредит.

10. По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 756,00 лв. по 3 фактури, с предмет услуга, с посочен издател [фирма], ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди 01.04. – 31.05.2017 г.

Установено е в производството, че фактура №[ЕГН]/16.03.2017 г. е включена два пъти в дневниците за покупки – веднъж в периода на издаването ѝ, и втори път – в следващия данъчен период. [фирма] не е включило в дневниците си за продажби останалите две фактури с №2/26.05. и №3/29.05.2017 г. Управителят му е декларирал, че не е издавал двете фактури, а същите не са и представени от [фирма].

11. По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 116,50 лв. по фактура №[ЕГН]/16.11.2017 г. издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет пералня АЕГ. Органите по приходите са приели, че доставката не е свързана с икономическата дейност на дружеството, независимо от това, че е заведена в счетоводството му като друг дълготраен актив.

12. Относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 300,00 лв. по фактура №10... 0639/30.10.2017 г. с посочени в дневника за покупки предмет – покупка на услуги и издател – [фирма], ЕИК 20456618, чийто управител е декларирал, че такава фактура не е издавана, като същата не е и представена от ревизираното дружество.

При изложената фактическа обстановка от органите по приходите в ревизионното производство е прието, че фактурите, издадени от изброените доставчици, не документират реално осъществени доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, съответно за [фирма] не е възникнало право на приспадане на данъчен кредит.

При посочената фактическа обстановка, която е идентична с установената в хода на ревизионното производство, доколкото в съдебното производство, при разпределението на доказателствената тежест, не са ангажирани нови доказателства, съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срок, от страна имаща интерес от оспорването, поради което е допустима.

Разгледана по същество е неоснователна.

Както вече бе посочено - жалбоподателят оспорва определените с РА резултати, с жалба, идентична като съдържание с възражението срещу изготвения РД, като посочва, че по отношение на всяка от доставките с отказано право на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], за които твърди, че са налице елементите от фактическия състав на правото на данъчен кредит. Поддържа, че представените от него документи доказват реалното изпълнение на доставките, като същите са свързани с извършваната от дружеството независима икономическа дейност и са предмет на последващи доставки. Позовавайки се на практика на ВАС и СЕС развива доводи, че кадровата обезпеченост на доставчиците е ирелевантна към правото на приспадане на данъчен кредит. Твърди, че органите по приходите не са доказали знание у ревизирувания субект за участието му в данъчна измама.

Относно материалната законосъобразност на акта съдът отбелязва следното:

Според чл. 12, ал. 1 ЗДДС облагаема е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършването ѝ е данъчно събитие, съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Чл. 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка, на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС, възниква правото на приспадането му.

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

Съгласно постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на които са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, включително поради това, че доставчиците не са

представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши цялостна преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т. 44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Както вече бе посочено по-горе, 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 получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Според ал.2 на същата разпоредба правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът става изискуем според чл.25, ал.6 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие, която съобразно чл.25, ал.2 е датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Съвкупният анализ на посочените разпоредби сочи, че правото на приспадане на данъчен кредит е несъмнено обусловено от извършването на облагаема доставка, в рамките на която лицето е получило определени стоки или услуги.

Прилагайки общото правило за разпределяне на доказателствената тежест, установено в чл.154 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, жалбоподателят следва да установи по делото, че по спорните фактури са изпълнени както формалните, така и материалните предпоставки за упражняване на претендираното от него право на приспадане на данъчен кредит, тъй като именно за него възникват благоприятните последици от това.

На жалбоподателя с протоколно определение от 12.10.2021г., са дадени

указания във връзка с тежестта на доказване и му е предоставена възможност за попълване на делото с доказателства. Независимо от това, по делото остана недоказано наличието на предпоставките за упражняване правото на данъчен кредит, поради което съдът приема, че органите по приходите законосъобразно са отказали да признаят на жалбоподателя това право.

В конкретния случай, не са представени доказателства, относно извършване на доставките от страна [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

За доставките от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са издадени фактури за извършени услуги – СМР, за които съдът намира че не документират реално осъществени доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС.

С посочените дружества са сключени еднотипни договори, с които им се възлага извършване на СМР, посочени като : „ремонт на офис, складови жилищни площи“, „ремонт на ВиК“, „ремонт на офис и прилежащи складове“ , „изкопаване на наземна маса по чертеж на възложителя“, и др.. В нито един от договорите не е посочен конкретен обект, като адрес на офиса, собственик на офиса, местоположение на складовите площи, квадратура, етажност. Към нито един от договорите не е представен проект или схема за ремонт на „ВиК инсталации и трасета“, както и проект част „Електро“ за „монтаж и демонтаж на ел.инсталации“. Не е индивидуализирано по никакъв начин къде ще се извърши „изкопаване на наземна маса“ и какъв обем наземна маса ще се изкопае, съответно къде ще се транспортира същата, доколкото транспортирането на земни маси/строителни отпадъци се извършва от лица, притежаващи разрешение, издадено по реда на чл.35 ал.1 от Закона за управление на отпадъците, като за издаване на разрешение от съответната община за транспортирането на наземни маси или строителни отпадъци се изисква конкретен договор с възложителя.

Съставените приемо-предавателни протоколи за изпълнението на СМР са също идентични като съдържание, без конкретика, съдържащи констатации че дейностите са извършени съгласно оферта или опис, като в някои случаи двата документа са съставени на една и съща дата, въз основа на които са издадени спорните фактури. Съгласно договорите изпълнителя извършва видовете работи със собствена работна ръка и инструменти (раздел V т.1 от Договор за текущ ремонт от 10.09.2018г. със [фирма], Договор за текущ ремонт от 25.05.2019г. със [фирма] и всички други договори за текущ ремонт). Доставянето на материалите,

необходими за извършването на текущия ремонт не е изрично посочено в нито един от договорите от кого се извършва, но в раздел VII т.4 е посочено, че при доставката на материали от строителя на обектана клиента, клиента поема отговорното им пазене. При това съдържание на договорите съдът приема, че същите съдържат и могат да бъдат доказателство само за общ вид и характер на услугата, но не и за нейния обем, количество и начин на изпълнение, за обекта, на който е извършена, съответно обективно не е възможно получените услуги да бъдат обвързани с услугите, по които ревизирият субект е изпълнител.

Събраните в производството доказателства установяват, че дружествата или не са декларирали, или са декларирали по 1-2 до 4 лица, назначени по трудово правоотношение, на длъжности общ работник, работник строителство, други довършителни дейности, относими към предмета на доставките – СМР. Нито едно от дружествата не е представила при извършените насрещни проверки доказателства за това, че е разполагало с активи за извършване на услугите, като данните в подадените годишни данъчни декларации установяват, че не са начислявани амортизации, въпреки че са фактурирали дейности като къртене на бетон, рязане на фуги, прогонване на дървена дограма, рязане на сандвич панел, заваряване, транспорт и др.

В производството от страна на жалбоподателя не са ангажирани и доказателства за закупуване на необходимите материали, нито счетоводни регистри на сметки 302 и 304 за заведени/изписани материали/стоки. Следователно, освен липсата на персонал и оборудване, с които да бъдат извършени услугите, няма данни сочените за доставчици дружества да са разполагали и с необходимите материали. Тези констатации касаят и фактурираните СМР от [фирма].

От страна на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са фактурирани услуги по разпространение на рекламни материали. Сключените договори за тази дейност са напълно идентични, с предмет „пренасяне и разпространение на рекламни материали, брошури и флаери из страната“, без уговорени цени и срокове, както и място за разпространение. По данни от регистъра на КАТ, на името на дружествата няма вписани превозни средства, няма данни и да са наемали такива, доколкото в дневниците им за покупки не са включени фактури за наем. Съставяни са протоколи за предаване на рекламните материали на дати, съвпадащи с датата на издаване на съответната фактура, а в част от случаите – и след тази дата (така от Евро Миг 73 Е. е издадена фактура № 4 ...340 на 04.12.2017г. , а рекламните материали – листовки и брошури са предадени/приети с ПП от 05.12.2017г. От същия доставчик е издадена

фактура № 1 ... 408/09.02.2018г. към ППП от 12.02.2018г. за приемане/предаване на хартия за печат, вестникарска, товарене и разтоварване, разнасяне на рекламни материали.

Доказателствата, събрани в производството установяват и несъответствия между приемо-предавателните протоколи и вписания във фактурите предмет. От посочените по-горе дружества, както и от [фирма] и [фирма] са фактурирани и транспортни услуги, без да притежават транспортни средства и да имат назначени лица на длъжност шофьор.

Предвид изложеното, съдът намира, че по отношение на доставките на услуги, за които са издадени фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], от жалбоподателя, с оглед разпределението на доказателствената тежест не са ангажирани доказателства, удостоверяващи изпълнение на фактурираните услуги, респ. не са налице доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставките и в крайна сметка за реалното изпълнение на същите. Действително, наличието или липсата на материален, кадрови и технически ресурс при доставчика няма пряко отношение към правото на приспадане на данъчен кредит. Посоченото поставя под съмнение съдържанието на документите и вярното отразяване на стопанските операции, което е нарушение на Закона за счетоводството. В тази връзка следва да се посочи, че предприятията осъществяват своето счетоводство на основата на документалната обосновааност на стопанските операции, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство, а лицата, които съставят и подписват счетоводните документи, носят отговорност за достоверността на информацията, съдържаща се в тях. Т. е. всяко данъчно задължено лице следва да бъде гарант, че информацията, съдържаща се в издадения от него документ отразява точно действителна стопанска операция. Фактурата е един от основните носители на счетоводна информация и се класифицира като първичен счетоводен документ, с който доставчикът документира продажбата на суровини, материали, стоки, продукти, активи или услуги към получателя. Тя е и основният документ, който поражда облагаем приход за нейния издател – пряко по ЗКПО или косвено по ЗДДС.

Жалбоподателят [фирма] е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по фактури за закупени материали/стоки, издадени от [фирма] – стълби и строителни материали, [фирма] – метали, канали, греди и [фирма] – строителни материали по опис. От доставчиците и ревизирания субект са ангажирани единствено копия на фактурите, в които не са

вписани мярка, а като количество е посочено „1.00“ и единична цена, т. е. същите не отговарят на изискванията за реквизитите на данъчните фактури, разписани в чл. 114 от ЗДДС. При доставка на метали е необходимо да се посочи конкретната мярка (кг, дължина, вид или др.характеристика), съвсем неясно е положението при фактурите с предмет „канални“ в които също липсва посочване на мярка, а като количество отново е посочено „1.00“.

При всички случаи, независимо дали се касае за доставка на стоки и/или услуги, доказателствената тежест е на лицето, което черпи благоприятни за себе си правни последици – право на приспадане на данъчен кредит. Свидетелства за реално осъществяване на сделки следва да съществуват не само при ревизирания субект, който в качеството на купувач ще се възползва от правото на приспадане на данъчен кредит, но и при неговите контрагенти, които са страна по сделките и в общия случай са реализирали икономическа изгода от същите.

Предвид това, че в част от доставките се касае за продажба на стоки/материали (така, по фактури на [фирма], [фирма] и [фирма]), дружеството е следвало да представи доказателства за прехвърляне правото на собственост върху стоките и свързаните с това обстоятелства, касаещи придобиване право на собственост или други вещни права върху същите. Доказването на реална доставка на стоки, изисква установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал с такива от същия вид и количество като фактурираните и, че това количество физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага изследването за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприходването ѝ при получателя и т. н.

Съгласно трайно установената практика на ВАС, при доставка, имаща за предмет родово определени вещи, тази индивидуализация на родовите стоки, тяхното отделяне и отграничаване от другите вещи от същия род се постига чрез съставяне на приемо-предавателни протоколи, които представляват частно-правни документи и като такива не са снабдени с материална доказателствена сила. Поради това те не задължават всички останали трети лица да приемат, че документираните с тях факти са обективни. При прехвърляне на собственост върху родово определени вещи, прехвърлянето на собствеността се отлага до индивидуализацията на вещта или най-късно до нейното предаване на купувач, спедитор или превозвач. В конкретния случай, това би могло да стане единствено при доказване на предаването на тези стоки в собствен склад или при

натоварване в транспортно средство, доказателства за което жалбоподателят не е ангажирал.

Прехвърлянето се извършва с индивидуализирането на вещта или с предаването ѝ на купувача, транспортни документи и т. н., т. е. обстоятелства, които изискват наличие на писмени доказателства за предаване/приемане и транспортиране на стоките от/до конкретен обект/склад на продавача/купувача и в крайна сметка и физическото им наличие при доставчика/ревизирувания субект, каквито доказателства също липсват.

С оглед констатираните от органите по приходите и в настоящето производство несъответствия в документите и данните, представени в хода на ревизията от страна на жалбоподателя, съдът приема, че не са налице и доказателства относно транспортирането на стоките. При този доказателствен дефицит обосновано може да се заключи, че непредставянето от страна на самия жалбоподател на документи, от които да е видно, че между него и доставчиците са възникнали и са се развили действителни търговски отношения, материализирани в реалното получаване/предаване на фактурираните стоки и извършването на отразените във фактурите услуги, сочи, че доказателства в тази насока изобщо не съществуват. Това води до единствено възможен извод, че реални стопански операции не са осъществени.

Реалността на доставките не е доказана с писмените документи, предоставени от ревизираното лице и доставчиците му, събрани в хода на ревизионното производство. Издаването на фактура не е достатъчно основание да се приеме, че доставка е осъществена.

В обобщение на изложеното, съдът счита, че обосновано и в съответствие с материалния закон органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя правото на данъчен кредит, ведно с определените лихви за несвоевременно внасяне, по издадените от посочените доставчици фактури, за съответните данъчни периоди, поради което ще следва да се отхвърли подадената жалба.

Предвид изхода от делото, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 4015.88 лв., изчислено съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, Трето отделение, 6б състав

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представявано от управителя С. И. А., срещу Ревизионен акт №Р-22221420001305-091-001/26.03.2021 г., потвърден в оспорената му част на установените задължения по ЗДДС в общ размер от 148 558 лв., за данъчни периоди от м.01.12.2016г. до 30.0.2017г. и от 01.09.2017г. до 31.12.2019г., ведно със съответните лихви, с Решение № 915/8.0.2021г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – [населено място] сумата от 4015.88 лева юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: