

РЕШЕНИЕ

№ 2173

гр. София, 23.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав,
в публично заседание на 28.01.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Йорданова

при участието на секретаря Наталия Дринова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **6104** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от Х. Т., чрез пълномощник, със съдебен адрес: [населено място], [улица], №28, ет.4, срещу РА № Р-22221316000743-091-001/07.12.2016г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – [населено място], в частта в която е потвърден и изменен с Решение № 663/02.05.2017г. на директора на Дирекция на „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП, с който на дружеството са определени допълнителни данъчни задължения за ДДС по ЗДДС за данъчни периоди м. 03.2011 г., м. 07.2011 г., м. 08.2011 г., м. 01.2012 г., м. 07.2012 г., м. 01.2013 г., м. 03.2013 г., м. 07.2013 г., от м. 11.2013 г. до м. 01.2014 г. /вкл./, от м. 07.2014 г. до м. 09.2014 г. /вкл./, м. 04.2015 г. и м. 11.2015 г. в общ размер на 231214.00лв. главница и лихва за забава общо в размер на 80140.38 лв.; както и задължения за ДДС за д.п. м.09.2015 г. в размер на 37292.48 лв. и лихва за забава в размер на 4354.29 лв. и за д.п. м.10.2015 г. в размер на 63528.53 лв. главница и лихва за забава в размер на 6869.48 лв.

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание и в писмени бележки, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Сочи, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства, обосноваващи реалното извършване на

доставките, фактурирани с процесните фактури, издадени от доставчиците на дружеството. Позовава се на практиката на СЕС. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Претендира разноси по делото.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен.

СГП чрез прокурор К. дава становище за неоснователност на жалбата. Счита РА за правилен и законосъобразен и иска жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р-22221316000743-020-001/05.02.2016г. / л.38 от делото/, издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-822/23.06.2015г. / л. 19-20 от делото/ на директора на ТД на НАП – [населено място], за установяване на задължения за ДДС по ЗДДС за д.п.01.12.2010г. – 31.12.2015 г., като срока за завършване на ревизията е 2 месеца от датата на връчване на заповедта. Същата е връчена по електронен път на 16.02.2016г. Изменена е със ЗВР № Р-22221316000743-020-002/18.04.2016г. / л.36 от делото/, изменена със ЗВР № Р-22221316000743-020-003/13.05.2016г. / л.34 от делото/, изменена със ЗВР № Р-22221316000743-020-004/14.06.2016г. / л.31 от делото/, всичките връчени по електронен път, като срока за завършване на ревизията е определен до 15.07.2016 г. Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Р. доклад / РД/ се съставя не по-късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок не е спазен. РД е издаден с № Р-22221316000743-092-01/16.09.2016г. / л. 39-69 от делото/. РД е връчен пълномощник на дружеството на 26.09.2016 г. Постъпило възражение срещу РД на 10.11.2016г. В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден РА № Р-22221316000743-091-001/07.12.2016г. от компетентен орган, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периодите, за които е възложена ревизията. С оспорвания РА са определени допълнително задължения по ЗДДС, вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 496 242.00 лв. и са начислени лихви за забава в общ размер на 113 561.35 лв.

Спорните доставки, по които ревизираното дружество е получател, са описани в ревизионния доклад с номер на фактура, дата, предмет на доставка, стойност и начислен ДДС по данъчни периоди. След извършени проверки на доставчици на ревизираното лице, проверки в информационната система на НАП относно доставчиците и представените от жалбоподателя документи, ревизиращите органи не са признали правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, с мотиви за липса на реални доставки на услуги.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди по ЗДДС.

През ревизираните периоди [фирма] е извършвало консултантски услуги по изготвяне на документация и управление на проекти. Притежава Сертификат №В./443-2 на система за управление съгласно БДС EN ISO 0001:2008, валиден до 13.09.2018 г. и е кадрово обезпечено за извършване на дейността си. Основни клиенти и възложители на ревизираното лице са местни и регионални структури и сдружения като общините К., Я., П., Ч., Е. П., ДЗЗД „Консорциум Р. ТП 2012“, [фирма], [фирма] и др.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения

/ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221316000743-040-001/17.02.2016 г. Органите по приходите са изискали от жалбоподателя писмени обяснения, счетоводни и търговски документи, касаещи дейността му, декларации, справки, заверени копия на фактури, издадени от конкретно изброени в искането доставчици, по които е ползван данъчен кредит, сключени договори с контрагентите, приемо-предавателни протоколи, платежни документи и други относими към облагането доказателства. В отговор ревизираното дружество е представило документи с придружително писмо вх. №53-11-1102/16.03.2016 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] - преки доставчици на ревизираното лице. Исканията за извършване на насрещни проверки, както и констатациите на органите по приходите са описани в РД. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки.

С РА са направени корекции на декларираните от жалбоподателя резултати по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди, както следва:

1. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 44 120,00 лв. за м. 03.2011 г., 07.2011 г., м. 08.2011 г. и м. 01.2012 г. по 10 фактури с предмет на доставка „консултантски услуги“, издадени от [фирма].

Резултатите от извършената насрещна проверка на прекия доставчик са отразени в Протокол за извършване на насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221516103445-141-001/25.07.2016 г. Изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. №П-22221516103445-040-001/14.06.2016 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В определения от органите по приходите срок документи и писмени обяснения не са представени.

При проверка в регистъра на НАП е установено, че процесните фактури са отразени от доставчика в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди. Дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС лице, считано от 03.01.2012 г. Не е подавало уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ за назначени по трудов договор лица, както и справки за изплатени суми по чл. 73 от Закона за данък върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/. На доставчика е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с влязъл в сила РА, с който са установени задължения в големи размери.

Във връзка с този доставчик от ревизираното лице са представени сключени между страните десет договора, с които на [фирма] е възложено да извърши различни видове консултантски услуги /не са приложени по преписката/. За изпълнението им са съставени приемо-предавателни протоколи, в които липсва конкретизация на извършените услуги. Органите по приходите са установили, че приложените към фактурите касови бонове са издадени от neregистриран в НАП електронен касов апарат с фискална памет /ЕКАФП/.

2. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 23 000,00 лв. за м. 07.2012 г. по фактура №[ЕГН]/16.07.2012 г. с предмет на доставка „консултантски услуги“, издадена от [фирма].

Резултатите от извършената насрещна проверка на прекия доставчик са отразени в ПИНП №П-22221216103440-141-01/25.07.2016 г. Изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. №П-22221216103440-040-01/14.06.2016 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В определения срок документи и писмени обяснения не са представени.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че спорната фактура е включена в дневника за продажби на доставчика за данъчен период м. 07.2012 г. Дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС, считано от 27.09.2012 г. В периода на процесната доставка е имало наети по трудови договори трима работници в строителството. Не е подавало справки за изплатени суми по чл. 73 от ЗДДФЛ. В дневниците си за покупки декларира доставки по фактури от deregистрирани по ЗДДС дружества – [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

От ревизираното лице са представени заверени копия на спорната фактура, сключен между страните договор и двустранно подписан приемо-предавателен протокол.

3. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 12 000,00 лв. за м. 01.2013 г. по фактура №0...09/22.01.2013 г. с предмет на доставка „консултантски услуги топло и енергоефективност на инвестиционен проект“, издадена от [фирма].

С ПИНП №П-0400516073575-141-001/05.05.2016 г. на ТД на НАП Велико Т. са обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на ИПДПОЗЛ изх. №П-04000516073575-040-001/19.04.2016 г. доставчикът е представил заверени копия на: процесната фактура; сключен между страните договор за консултантски услуги на 20.09.2012 г., с който на [фирма] е възложено да извърши подробни анализи на нормативни актове, свързани с топло и енергоефективност на инвестиционни проекти; приемо-предавателен протокол от 22.01.2013 г.; СД по ЗДДС за м. 01.2013 г.; трудов договор, сключен на 08.10.2012 г. с П. П. – гражданин на Е., назначен на длъжност „ръководител инфраструктора и поддръжка на соларни инсталации“ с месечно възнаграждение в размер на 2 000,00 лв.; договор за правна консултация, сключен със С. В. Д., в който като предмет е посочено „предоставяне на правна услуга и консултация от изпълнителя, касаеща търговската дейност на възложителя“. Не са приложени доказателства за плащане по доставката.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че спорната фактура не е включена в дневника за продажби на доставчика за м. 01.2013 г. или в друг данъчен период. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 21.02.2013 г. Декларирало е сключени трудови договори с три лица на длъжност „специалист лесовъдство“, „шофьор на товарен автомобил“ и „ръководител инфраструктура и поддръжка“ и основна икономическа дейност „строителство на други съоръжения, некласифицирани другаде“. Не е декларирал изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. На доставчика е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с влязъл в сила РА, с който са установени задължения в големи размери.

Във връзка с процесната доставка от ревизираното лице са представени копия на процесната фактура, сключен между страните договор и приемо-предавателен протокол.

4. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 900,00 лв. за м. 03.2013 г. по фактура №0...017/15.03.2013 г. с предмет на доставка „консултантски услуги“, издадена от [фирма].

С ПИНП №П-22221716103447-141-001/25.07.2016 г. са обективирани резултатите от проверката на [фирма]. Констатирано е, че в отговор на ИПДПОЗЛ с изх. №П-22221716103447-040-001/14.06.2016 г. доставчикът не е представил изисканите му документи.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че процесната фактура не е отразена от доставчика в дневника за продажби за м. 03.2013 г. или в

друг данъчен период. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 10.05.2013 г., регистрирано е повторно на 08.07.2013 г. и отново е deregистрирано на 22.10.2015 г. През периода от сключване на договора между страните на 31.10.2012 г. до издаване на процесната фактура на 15.03.2013 г. е имало назначено на трудов едно лице на длъжност „продавач консултант“. На доставчика е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с РА, с които са установени задължения в големи размери.

Във връзка с процесната доставка от ревизираното лице са представени заверени копия на спорната фактура, придружена със сключен между страните договор на 31.10.2012 г., с предмет: консултантски услуги за разработване на вътрешни правила за изпълнение, мониторинг и отчитане на дейностите по проект, във връзка с изпълнението на договор за консултантски услуги, свързани с управлението на проекта и отчитане на дейностите по проект „Реконструкция на улична водопроводна мрежа на [населено място], [община]“ и разработване на финансово–икономически анализи, социално-икономически анализи, анализ на риска и др., във връзка с изпълнението на договор за предоставяне на консултантски услуги във връзка с изготвяне и окомплектоване на документи по проект „Подобряване и развитие на инфраструктурата за питейна и отпадъчна вода на [населено място], [община] и [населено място], [община]“ и приемо-предавателни протоколи от 07.11.2012 г. и от 15.03.2013 г., според които възложените с договора дейности са предадени от изпълнителя и са приети без забележка от възложителя. Не са представени документи за плащане по фактурата. При преглед на документите органите по приходите са установили, че първия приемо-предавателен протокол е с дата 07.11.2012 г., а процесната фактура е издадена на 15.03.2013 г., когато е съставен и втория приемо-предавателен протокол.

5. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 71 500,00 лв. за м. 07.2013 г., м. 11.2013 г. и м. 12.2013 г. по 3 фактури, в които като предмет на доставки е вписано „консултантски услуги по проект“, издадени от [фирма].

С ПИНП №П-2222516097749-141-001/25.07.2016 г. са обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на връчено по реда на чл. 32 от ДОПК ИПДПОЗЛ №П-2222516097749-040-001/03.06.2016 г. доставчикът не е представил изисканите му документи.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че фактурите са включени в дневниците за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 20.01.2014 г. и през процесните периоди е имало назначени по трудов договор счетоводител, секретар, продавач-консултант и мениджър маркетинг и продажби. Декларира предмет на дейност „търговия със зърнени култури“.

От ревизираното лице са представени: процесните фактури; сключени между страните договори за консултантски услуги/включващи анализи на всички европейски структурни и инвестиционни фондове в България, анализи на европейските програми 2007-2013, разработване и актуализиране на насоки, правила и процедури във връзка с управлението и изпълнението на проекти, изготвяне на доклади за финансово и техническо изпълнение на проекти и др./ от 27.05.2013 г., от 28.06.2013 г. и от 01.07.2013 г., заявки за експертни услуги; приемо-предавателни протоколи. При преглед на документите органите по приходите са установили, че в приемо-предавателните протоколи липсва конкретизация на извършените работи от изпълнителя. Самите протоколи са издадени на различни дати, което предполага

възникване на отделни данъчни събития, на дати, различни от тези по издадените фактури. Не са представени документи за плащане по доставките.

б. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 000,00 лв. за м. 07.2013 г. по фактура №0...0721/19.07.2013 г. с предмет на доставка „консултация по проект“, издадена от [фирма].

Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са отразени в ПИНП №П-22221116097750-141-01 от 25.07.2016 г. Изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. №П-22221116097750-040-01/03.06.2016 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В определения от органите по приходите срок документи и писмени обяснения не са представени.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че спорната фактура е включена в дневника за продажби на доставчика за данъчен период м. 07.2013 г. Същият е дерегистриран по ЗДДС, считано от 05.11.2013 г. и не е имал назначени по трудови договори лица през периода от 01.06.2013 г. до 31.07.2013 г. Декларира дейност „търговия със зърнени култури“.

От ревизираното лице са представени процесната фактура; сключен между страните договор за консултантски услуги, включващи разработване и актуализиране на правила и процедури във връзка с управлението и изпълнението на проектите по Договор с предмет: Консултантски услуги по управление и отчитане на дейностите по проекти в [община], както и разработване на правила и процедури във връзка с изпълнението на проект по Договор с [община] за предоставяне на консултантски услуги по организацията, управлението и отчитането на проект „Реконструкция и доизграждане на канализационна мрежа в [населено място], [община]“; приемо-предавателен протокол от 19.07.2013 г. за приемане от възложителя на извършената от изпълнителя работа. Не са представени документи за плащане по доставката.

7. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 15 000,00 лв. за м. 01.2014 г. по фактура №0...0644/27.01.2014 г. с предмет на доставка „консултантски услуги по проект“, издадени от [фирма].

С ПИНП №П-030003160825169-141-001/15.06.2016 г. на ТД на НАП В. са обективирани резултатите от проверката на [фирма]. Констатирано е, че управителя и едноличен собственик на дружеството В. А. Върколашки е починал на 21.12.2014 г. От органите по приходите е изпратено искане до Районен съд Варна за предоставяне на информация за наследниците на починалото лице, но да издаване на ПИНП такъв не е получен.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че спорната фактура не е включена в дневника за продажби на доставчика за м. 01.2014 г. или в следващ данъчен период. През процесния период в дружеството не е имало назначени лица по трудови договори и не са декларирани изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения.

Във връзка с процесните доставки, от ревизираното лице са представени: спорната фактура; сключен между страните договор с предмет: разработване на финансов анализ за инвестиционен проект „Интегриран воден проект за [населено място]“; приемо-предавателен протокол от 27.01.2014 г. за приемане на извършената от изпълнителя [фирма] услуга. Не са представени доказателства за плащане по доставката.

8. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 18 567,00 лв. за м. 07.2014 г., м. 08.2014 г. и м. 09.2014 г. по 10 фактури, в които като предмет на доставка е вписано: услуги по договор и приемо-предавателен протокол, консултантски услуги съгласно договор, извършени инженерни услуги съгласно приемо-предавателен протокол, издадени от **[фирма]**.

С ПИНП №П-22221016080402-140-001/27.06.2016 г. са обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на ИПДПОЗЛ №П-222210160804402-040-01/09.05.2015 г. доставчикът е представил: спорните фактури, към всяка от които е приложен договор за консултантски услуги /икономически, статистически, юридически, маркетингови, презентации на нови продукти, осигурителна политика, консултации по изработване на софтуер и др./ и приемо-предавателен протокол. Представени са още свидетелство за регистрация на ЕКАФП, сключени граждански договори с 3 физически лица, СД по ЗДДС и дневници за продажбите за процесните периоди, хронологични регистри на сч. сметки 703, 702, 4532, касова книга, свидетелство за регистрация на ЕКАФП. Не са представени документи за плащане по доставките.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че фактурите са включени в дневниците за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 01.10.2015 г. През периодите на процесните доставки не е имало назначени лица на трудови договори и не е декларирало изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. По отношение на лицата, с които е сключило граждански договори на 25.06.2014 г. е установено, че едно от тях е назначено на трудов договор с друг работодател и заема длъжност „продавач на хранителни стоки“, а останалите две към периодите на процесните доставки са безработни, като за предходни периоди са работили в други дружества като фактурист, търговски представител, барман, пекар, помощник готвач, общ работник.

От ревизираното лице са представени същите доказателства като тези, представени от доставчика.

9. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12 617,00 лв. за м. 08.2014 г. по 7 фактури с предмет на доставка „извършени услуги съгласно договор“, издадени от **[фирма]**.

С ПИНП №П-22221016097751-141-001/27.06.2016 г. са обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на ИПДПОЗЛ №П-22221016097751-040-01/03.06.2016 г. провереното дружество е представило: спорните фактури, към всяка от които е приложен договор за услуги /правни, софтуерни, маркетингови и статистически изследвания, фирмено обучение и практикум, прилагане на матрица в НСС и МСС/ и приемо-предавателен протокол. Представени са още СД по ЗДДС и дневник на продажбите за м. 08.2014 г., хронологични регистри на сч. сметки 703, 4532, оборотна ведомост за м. 08.2014 г., касова книга, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, инвентарна книга, фактури от предходен доставчик **[фирма]**. Не са представени документи за плащане по доставките.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че спорните

фактури са включени в дневника за продажби на доставчика за м. 08.2014 г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 27.02.2015 г., не е имало назначени по трудови договори лица през проверявания период и не е изплащало възнаграждения по извънтрудови правоотношения. На доставчика е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с влязъл в сила РА, с който са установени задължения в големи размери. Относно предходния доставчик [фирма] е установено, че е deregистрирано по ЗДДС на 11.04.2011 г., не е кадрово обезпечено, извършена му е ревизия по ЗДДС, при която са му установени задължения в големи размери. Фактурите от [фирма] не са отразени в дневниците за покупки на [фирма].

От ревизираното лице са представени същите доказателства като тези, представени от доставчика.

10. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 36 168,00 лв. за м. 12.2014 г., м. 01.2015 г. и м. 07.2015 г. по 18 фактури с предмет на доставка „консултация по договор“ и „инженерни консултантски услуги“, издадени от [фирма].

С ПИНП №П-22220316030604-141-001/21.04.2016 г. са обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на връчено по ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК са представени: спорните фактури, към всяка от които е приложен договор за инженерни консултантски услуги /следене за спазването на изпълнението на строителството съгласно техническите приложения и предлагане на решения за спазване на технологичния и времевия график/, приемо-предавателен протокол и приходен касов орден. Представени са още сключени граждански договори с физически лица и възлагателни писма към договорите.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че фактурите са включени в дневниците за продажби на доставчика за процесните периоди. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 08.12.2015 г. През отделните периоди е имало назначени по трудови договори общи работници и търговски сътрудници и не е изплащало възнаграждения по извънтрудови правоотношения. На доставчика е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с влязъл в сила РА, с който са установени задължения в големи размери. По отношение на лицата, с които е сключило граждански договори, е установено, че едното от тях е безработно, като в предходни периоди е било назначено като монтажник в друго дружество. Другото лице е управител и едноличен собственик на друго дружество, като в подадената ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2014 г. е декларирало единствено доходи от наем, а в ГДД за 2015 г. декларира доходи от наем и доходи от друга стопанска дейност в размер на 597,00 лв.

От ревизираното лице са представени същите доказателства като тези, представени от доставчика.

11. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 16 000,00 лв. за м. 01.2015 г. по 8 фактури с предмет на доставка „инженерни консултантски услуги“, издадени от [фирма].

С ПИНП №П-22221016030600-141-001/21.04.2016 г. са обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на връчено по ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК са представени: спорните

фактури, към всяка от които е приложен договор за консултантски услуги /преглед на актове и протоколи, съгласно Наредба №3/31.07.2003 г./, приемо-предавателен протокол и приходен касов ордер. Представени са още сключени 16 граждански договора с физически лица.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че спорните фактури са включени в дневника за продажби на доставчика за м. 01.2015 г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 19.02.2015 г. Назначило е на трудов договор едно лице на длъжност „старши счетоводител“ и не е декларирало изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. На доставчика е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с влязъл в сила РА, с който са установени задължения в големи размери. По отношение на лицата, с които е сключило 16 граждански договора е установено, че са същите, с които и [фирма] е сключило граждански договори.

От ревизираното лице са представени същите доказателства като представените от доставчика.

12. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 65 014,00 лв. за м. 04.2015 г., м. 09.2015 г. и м. 10.2015 г. по 27 фактури с предмет на доставка „консултация по договор“ и „услуга по договор“, издадени от [фирма].

С ПИНП №П-22221016080404-141-001/24.06.2016 г. са обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на връчено ИПДПОЗЛ, провереното лице не е представило исканите му документи.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че спорните фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика за процесните периоди. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 20.10.2015 г. Няма регистриран в НАП ЕКАФП. През периодите на спорните доставки не е имало назначени лица на трудов договор. Не е подало ГДД по чл. 92 от **Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/** за 2015 г. На доставчика е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с влязъл в сила РА, с който са установени задължения в големи размери.

От ревизираното лице са представени: процесните фактури, към всяка от които е приложен сключен между страните договор за консултантски услуги, включващи: следене за промени - обявяване, отмяна, допълване, промяна на нормативните актове в областта на програмите за средства от ЕС за програмен период 2014-2020 г., в областта на околната среда и водите и в областта на строителството, както и извършване на сравнение в писмен вид на промените в нормативните актове; изготвяне на подробни анализи на програмите за развитие на човешките ресурси, за развитие на селските райони, ОП „Околна среда“, ОП „Транспорт и транспортна инфраструктура“, ОП „Наука и образование“, ОП „Иновации и конкурентоспособност“, ОП „Региони в растеж“ и др.; приемо-предавателни протоколи за приемане от възложителя на извършената от изпълнителя работа; касови бонове за плащане в брой по доставките.

13. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 139 256,00 лв. за периодите от м. 08.2015 г. до м. 11.2015 г. /вкл./ по 63 фактури, в които като предмет на доставка е вписано: консултация по договор,

услуга по договор, проверка на актове и протоколи по Наредба №3 и анализ на количествено-стойностни сметки по договор, издадени от **[фирма]**.

С ПИНП №П-22221516080403-141-001/31.08.2016 г. са обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на връчено по реда на чл. 32 от ДОПК ИПДПОЗЛ, провереното лице не е представило исканите му документи.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че спорните фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика за процесните периоди. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 24.03.2016 г. Няма регистриран в НАП ЕКАФП. През периодите на спорните доставки не е имало назначени лица на трудов договор и не е декларирало изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. На доставчика е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с влязъл в сила РА, с който са установени задължения в големи размери.

От ревизираното лице са представени: процесните фактури, към всяка от които е приложен сключен между страните договор за консултантски услуги, включващи: направа на архив и опис на изготвени от възложителя **[фирма]** становища във връзка с изпълнението на проекти за строителство на конкретни обекти, проверка на актове и протоколи по време на строителството и анализ на количествено-стойностни сметки във връзка със строителството на конкретни обекти, подробен анализ на програми за трансгранично сътрудничество между България и М., Турция, С., Румъния, Гърция; анализ на програми за междурегионално сътрудничество и за работа в мрежа, анализ на **Закона за обществените поръчки /ЗОП/**, писмени преводи на бизнес план за: старчески дом [населено място], хотел „Р.“, шивашко предприятие „Л.“ и др. от български на италиански; приемо-предавателни протоколи за приемане от възложителя на извършената от изпълнителя работа; касови бонове за плащане в брой по доставките.

При така установената фактическа обстановка ревизиращите органи са приели, че в хода на ревизионното производство не са представени доказателства за възможността на доставчиците да извършат услугите и за лицата, които пряко са били ангажирани с извършването им. Посочват също, че липсва конкретизация на услугите и информация за начина на определяне на цената им. За част от доставчиците / **[фирма]** и **[фирма]**/ органите по приходите са констатирани, че представените приемо-предавателни протоколи са с дати преди издаване на фактурата, от което са направили извод, че издадените фактури са неотнормирани с доставките по протоколите. Поради това, че **[фирма]** има необходимата кадрова обезпеченост е прието, че само е извършило услугите към основните си възложители и неправомерно е ползвало данъчен кредит. Според органите по приходите ревизираното дружество прикрива извършените от собствените му работници услуги, чрез фиктивни разходи по фактури на подизпълнител. Относно получените услуги за инвестиционна дейност /за собствени нужди/ е прието, че липсва обосноваване и доказателства, че са използвани за независимата му икономическа дейност. Установили са, че между контрагентите не е водена никаква кореспонденция, а като косвено доказателство за липса на реални доставки е посочена липсата на насрещна престация /плащане/ по част от

процесните фактури. Прието е, че издадените фактури са документи с невярно съдържание, а [фирма] е участвало в схема за данъчна измама и злоупотреба с ДДС. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказан данъчен кредит по фактурите издадени от процесните доставчици.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчнозадълженото лице е обжалвало РА № Р-22221316000743-091-001/07.12.2016г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], пред директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място]. С Решение № 663/02.05.2017г., Директора на Дирекция на „ОДОП”- [населено място] **е потвърдил изцяло РА, в частта на определените задължения за ДДС** за данъчни периоди м. 03.2011 г., м. 07.2011 г., м. 08.2011 г., м. 01.2012 г., м. 07.2012 г., м. 01.2013 г., м. 03.2013 г., м. 07.2013 г., от м. 11.2013 г. до м. 01.2014 г. /вкл./, от м. 07.2014 г. до м. 09.2014 г./вкл./, м. 04.2015 г. и м. 11.2015 г. , **и е изменил РА в частта на задълженията за ДДС** за д.п. м.09.2015 г. и м.10.2015 г.

В хода на съдебното обжалване от ответника са представени допълнително доказателства за компетентност на органите издали ЗВР, РД и РА / л. 106 – 113 от делото./От жалбоподателя също са представени допълнително писмени доказателства /л.197-334 и 1 бр.черен класьор,л.426-609 от делото/, по които са изготвени СТЕ и ССЕ.

По делото са изслушани и приети ССЕ / л.145-183 от делото/ и допълнително заключение към него / л.411-424 от делото/ неоспорени от страните, като вещото лице след извършена проверка на документите по делото и административната преписка, както и в счетоводството на жалбоподателя, както и в счетоводството на доставчиците вещото лице е дало отговор на поставените му въпроси.

В хода на съдебното обжалване е изслушана и приета и СТЕ / л.351-395 от делото/, неоспорена от страните, като вещото лице след извършена проверка в счетоводството на жалбоподателя и на документите по делото е дало отговор на поставените му въпроси и в табличен вид.

Други доказателства не са ангажирани от страна на жалбоподателя и ответника в хода на съдебното производство.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, в частта потвърдена и изменена с Решение № 663/02.05.2017г. на директора на Дирекция на „ОДОП“ – [населено място], поради което същата се явява **ДОПУСТИМА** за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е **НЕОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

По валидността на акта:

Настоящият състав намира за неоснователни и оплакванията на жалбоподателя, че при извършването на ревизията, изготвянето на ревизионния доклад и ревизионния акт, както и при издаването на потвърдителното решение на Дирекция "ОДОП", са допуснати нарушения на принципите на служебното начало, на добросъвестност и право на защита, установени съответно в чл. 5 и чл. 6 от ДОПК както и че ревизията не е

приключила в законоустановения срок. От посочените основни начала на данъчно-осигурителния процес органите по приходите следва да се ръководят в действията си на всеки етап от регламентираната с ДОПК процедура по установяване публичните вземания и нарушението им действително би довело до незаконосъобразност на извършените действия и издадените актове. В настоящия случай обаче от събраните по делото доказателства не се установява да са допуснати такива нарушения. Обратно - при извършване на ревизията са спазвани всички законови изисквания, като констатациите на проверяващите органи са извършени изцяло на база служебно събраните от тях по съответния ред в хода на ревизията доказателства. Жалбоподателят и бил запознаван с всички действия и актове на приходната администрация и му е предоставена достатъчна възможност да реализира защитата си. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата, и формирането на фактическите и правните им изводи, да е нарушаван принципа на служебно начало и добросъвестното упражняване от страна на ревизиращите органи по приходите на техните процесуални права, или същите да са извършили действия, надвишаващи законовите им правомощия. В хода на ревизията са събрани всички относими доказателства и от трети лица, приобщени по съответния ред от ревизиращия екип, съгласно изискванията на ДОПК.

Предвид особеностите на връчването на документи и съобщения в рамките на ревизията, за съществено нарушение на административно- процесуални разпоредби би могло да се счита това нарушение, което е засегнало сериозно правото на защита на ревизираното лице и което, ако не би било допуснато, би довело до различен по съществото си акт. В случая правото на защита на ревизираното лице не е било нарушено. Сроковете за връчване на документи и актове от органите по приходите, визирани в ДОПК са инструктивни и неспазването на същите няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Всички процесуални действия са извършени от органите по приходите в сроковете по чл.114 от ДОПК. Издаването на РД след срока по чл.117, ал.1 от ДОПК не е съществено процесуално нарушение и то не води до незаконосъобразност на издадения ревизионен акт, или до неговата нищожност, тъй като сроковете по чл. 117, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК са само инструктивни.

С оглед на горното, при извършване на служебна проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Р. акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му. РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му предоставен на електронен носител и приложен по делото/ л.106-113 от делото/. Видно от представените в писмото доказателства, електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕП. При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби, визирани в ДОПК,

поради което обжалваният РА № Р-22221316000743-091-001/07.12.2016г. не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

По процесуалната и материалната законосъобразност на акта.

За да откаже правото на приспадане на данъчен кредит по посочените по-горе фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] органите по приходите са приели, че по фактурите не са налице реално извършени доставки, не са възникнали данъчни събития, и данъкът по тези доставки е начислен неправомерно. С оглед на което на основание чл. чл.68, ал.1, т.1, вр. с чл.69, ал.1, т.1, вр. с чл.70, ал.5, вр. с чл.9 от ЗДДС е отказал право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. До този извод органът по приходите е достигнал след анализ на представените документи от жалбоподателя и поради факта, че при извършените насрещни проверки на доставчиците същите не са представили исканите документи, обосноваващи реалността на доставките по фактурите. Приел е, че представените документи от жалбоподателя са частни такива, без доказателствена сила и не удостоверяват действително доставяне на стоките и услугите към дружеството жалбоподател, че липсват доказателства за материалната, кадровата и техническата обезпеченост на доставчиците за извършването на процесните доставки. За това е посочено, че в случая е налице формално документирание на сделки и оформяне на счетоводни документи, без да е налице фактическо изпълнение на доставки.

Жалбоподателят оспорва тези изводи на органа по приходите като твърди, че стоките и услугите, посочени във фактурите са реално доставени и получени като в хода на ревизионното производство са представени всички необходими документи доказващи този факт. Жалбоподателят счита, че органът по приходите е приложил неправилно материалният закон. Позовава се на практиката на СЕС.

Спорът между страните е формиран по въпроса извършени ли са реални доставки на услуги – консултантски услуги от доставчиците и издатели на фактурите [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], респективно възникнало ли е за жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

Съобразно определението в чл. 9 от ЗДДС, за да се приеме, че ДДС е начислен правомерно от доставчика, следва да се установи безспорно, че услугата е извършена.

Съгласно разпоредбата на чл.12 от ППЗДДС / в актуалната му редакция/, с изключение на случаите по чл.25, ал.3 и 4 от ЗДДС, услугата се счита за извършена по смисъла на закона, на датата, на която възникват условията да бъде признат прихода от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Съгласно т.7.1. от СС – 18 „Приходи”, приходът свързан със сделка за извършване на услуги се признава в зависимост от етапа на завършеност към датата на баланса, при условие, че резултатът от сделката може да се оцени надеждно, като съгласно т.7.2, вр.т.7.3 етапа на завършеност се преценява спрямо обема на извършената работа. Тоест, във всички случаи при преценка за това дали услугата, по която

е ползван данъчен кредит е реално извършена, задължително трябва да се изследва въпроса дали възложената работа – като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, т.е резултатът е възникнал, а при преценка на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, задължително трябва да се изследва въпроса от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето издало фактурата документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит. За да е осъществена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС обаче, е необходимо освен сключването на сделката, резултатът от услугата реално да е възникнал.

След преценка на доказателствата по делото съдът намира, че констатациите на органите по приходите, относно доставчиците – [фирма] , [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], за липса на реални доставки по смисъла на чл.9 от ЗДДС не са опровергани.

Видно и от съдържанието на представените договори в административната преписка и отново представени в хода на съдебното производство, и от съдържанието на фактурите предмет на доставките са консултантски услуги.

В хода на ревизионното производство на доставчиците са извършени насрещни проверки като проверяваните дружества не са представили доказателства за реалност на фактурираните доставки. Не са представени договори, фактури, документи за заплащане на сумите по фактурите, доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост на дружествата доставчици.

Действително от жалбоподателя в хода на ревизията са представени по отношение на доставчиците сключени договори за предоставяне на консултантски услуги, копия от фактурите, приемно-предавателни протоколи и др. Не са представени обаче доказателства за реалното извършване на посочените услуги именно от тези доставчици. От доставчиците също не са представени такива доказателства, както и доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на тези услуги, предвид тяхната специфика.

Представените документи в хода както на ревизионното, така и на съдебното производство са частни такива, без достоверна дата, поради което доказателствената им сила, следва да се преценява в съвкупност с останалите доказателства по делото. В договорите не е посочено в какъв обем следва да бъдат тези консултантски услуги в какво ще се изразяват същите. Липсват доказателства за кадрова обезпеченост – назначени на трудов договор или граждански договор лица за извършване на тези услуги при доставчиците. Не са представени по преписката и копия от резултата от тези услуги /съответните анализи, които са били възложени, разработки и др./ Всички приемно-предавателни протоколи съдържат еднакво описание на доставените и приети услуги. Не е установено безспорно и дали е извършено разплащане по тези фактури. От събраните доказателства по делото не може да се установи по категоричен начин, че именно тези доставчици са извършили процесните фактури.

Изводите на органа по приходите, че не са налице реално извършени доставки по процесните фактури не се опровергават и от приетата по делото

ССЕ, допълненето към нея, както и от СТЕ, неоспорени от страните. Видно от съдържанието на заключението по ССЕ вещото лице е посочило, че в счетоводството на жалбоподателя процесните фактури са осчетоводени и посочени в регистрите по ЗДДС, СД и дневник за покупки, в дан. период, в който са издадени като за същите са взети съответните счетоводни статии. посочено е още, че към фактурите са налични придружителни документи. Вещото лице обаче не е извършило проверка в счетоводството на преките доставчици, което е изрично посочено в ССЕ с оглед на което не може да се твърди по безспорен начин, че доставчиците са водили редовно счетоводство, че в същите се съхраняват същите документи относно процесните доставки на услуги, които се съдържат в счетоводството на жалбоподателя. Факта, че фактурите са осчетоводени при жалбоподателя е ирелевантен към факта на извършване на доставките. В този смисъл, след като не са представени безспорни доказателства за материалната, кадровата и техническата обезпеченост на доставчиците, правилно е прието също, че не би могло да се счита, че тези услуги са ползване от жалбоподателя за последващи доставки.

Данъчната фактура представлява частен документ, удостоверяващ само съгласно чл.180 от ГПК, че изявленията, които се съдържат в нея, са направени от лицата, които са я подписали. Данъчната фактура не представлява доказателство за фактическо осъществяване на доставката. Такова доказателство не е и осчетоводяването на фактурата и включването и в СД и в дневниците за покупки и продажби. За да бъде призната доставката за реална не е достатъчно да бъдат издадени счетоводни документи, а и да има доказателства, че доставчикът е извършил доставката. Такива доказателства не са представени нито в ревизионното производство и административното оспорване на РА, нито в настоящото съдебно производство.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставката на стоката именно от издателя на фактурите, по които се претендира данъчния кредит. В този смисъл е и решението на СЕО по дело С-152/02. Доказателства, които да обосноват категоричен извод за реалност на процесните доставки не бяха представени и в настоящото съдебно производство.

С оглед на гореизложеното, съдът намира, че органът по приходите правилно и законосъобразно е заключил, че не е установено наличие на доставка по смисъла на чл.9, данъчно събитие и изискуемост на данъка по смисъла на чл.25 от ЗДДС за доставки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и е отказал право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал.1, т.1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл.70, ал.5 от ЗДДС, във вр. с чл.69, ал.1, т.1

от ЗДДС, с чл. 9 от ЗДДС за процесните данъчни периоди.

Предвид гореизложеното съдът намира, че обжалваният РА, потвърден и изменен с решение № 663/02.05.2017г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място], е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде оставена без уважение.

Предвид изхода на спора, искането на ответната страна за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, съдът намира за основателно. Възнаграждението следва да бъде определено по реда на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съобразно обжалвания материален интерес – главница и лихви общо в размер на 423399.16 лв. Поради това, и предвид обстоятелството, че ответната страна е представлявана в процеса от юрисконсулт, възнаграждението е дължимо и следва да бъде присъдено в размер на 6763.99 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София- град, трето отделение, 49 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от Х. Т., срещу РА № Р-22221316000743-091-001/07.12.2016г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – [населено място], в частта в която е **потвърден и изменен** с Решение № 663/02.05.2017г. на директора на Дирекция на „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който на дружеството са определени допълнителни данъчни задължения за ДДС по ЗДДС за данъчни периоди м. 03.2011 г., м. 07.2011 г., м. 08.2011 г., м. 01.2012 г., м. 07.2012 г., м. 01.2013 г., м. 03.2013 г., м. 07.2013 г., от м. 11.2013 г. до м. 01.2014 г. /вкл./, от м. 07.2014 г. до м. 09.2014 г. /вкл./, м. 04.2015 г. и м. 11.2015 г. в общ размер на 231214.00лв. главница и лихва за забава общо в размер на 80140.38 лв.; както и задължения за ДДС за д.п. м.09.2015 г. в размер на 37292.48 лв. и лихва за забава в размер на 4354.29 лв. и за д.п. м.10.2015 г. в размер на 63528.53 лв. главница и лихва за забава в размер на 6869.48 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от Х. Т., да заплати по сметката на Дирекция „ОДОП“ - [населено място] сумата в размер на **6763.99 лв.**/ шест хиляди седемстотин шестдесети три лева и деветдесет и девет стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд по реда на АПК в 14 – дневен срок от деня на съобщението, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: