

РЕШЕНИЕ

№ 3933

гр. София, 15.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в
публично заседание на 17.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **12276** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по повод на жалба с вх. № 32544 от 29.10.2019 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53 – 04 – 1019 от 01.10.2019 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчни осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 3, ап. 12, представлявано от управителя П. Х. К. срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 15180 – 04174 – 091 – 001 от 22.03.2019 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1577 от 16.09.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

С жалбата се иска съдът да отмени РА като незаконосъобразен, тъй като необосновано е отказано приспадане на данъчен кредит и да се потвърдят резултатите за ревизираните периоди така, както са посочени в подадените от дружеството справки декларации (СД) по ЗДДС. Излагат се доводи, че отказаното право на приспадане на данъчен кредит, както и начисленият данък за довносяне са незаконосъобразни, доколкото са резултат от неизяснена фактическа обстановка и на противоречиви и недоказани констатации. Посочват се подробни аргументи за всеки един от доставчиците, представляващи такива по съществото на спора. В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, се представлява от адв. К., която поддържа жалбата и моли да се уважи по изложените в нея доводи. Претендира сторените съдебно – деловодни разноски. Депозира писмено становище.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. В., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли, претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, претендирано от жалбоподателя и депозира писмено становище.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано във връзка с издаването на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2222 – 15180 – 04174 – 020 – 001 от 17.07.2018 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, В. В. В., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството си на заместник на Д. И. Д., е възложила извършването на ревизия на [фирма]. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Данък върху добавената стойност от 01.11.2015 г. до 30.11.2017 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и А. М. С., на длъжност главен инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 02.08.2018 г. по електронен път.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 15180 – 04174 – 020 – 002 от 30.10.2018 г., издадена от Д. И. Д., на длъжност началник сектор, срокът за приключване на ревизията е продължен до 30.11.2018 г. Заповедта е връчена по електронен път на 31.10.2018 г.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 15180 – 04174 – 020 – 003 от 28.11.2018 г., издадена от Д. И. Д., на длъжност началник сектор, срокът за приключване на ревизията е продължен до 02.01.2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 03.12.2018 г.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р – 2222 – 15180 – 04174 – 092 – 001 от 19.02.2019 г., връчен на 22.02.2020 г. на управителя на дружеството лично. Срещу РД не е подадено възражение.

Издаден е РА № Р – 2222 – 15180 – 04174 – 091 – 001 от 22.03.2019 г., с който е установени задължения за довносяне в размер на 161 235, 09 лв., в това число за ДДС в размер на 132 738, 88 лв. и лихви в размер на 28 496, 21 лв. РА е връчен на 26.03.2019 г. по електронен път.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 53 – 06 – 3639 от 09.04.2019 г. по регистъра на ТД на НАП – С. и с вх. № 23 – 22 – 781 от 17.04.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и ответник за срок до 15.09.2019 г., като решаващият орган е издал решение № 1577 от 16.09.2019 г., с което е потвърдил РА оспорената част.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

С РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените фактури от доставчиците: [фирма], М. С.“ Е., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на оспорващия са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) № Р – 2222 – 15180 – 04174 – 040 – 001 от 02.08.2018 г. и № Р – 2222 – 15180 – 04174 – 040 – 002 от 29.10.2018 г. Изискано е представяне на търговски и счетоводни документи относно ревизираните периоди, включително доказателства за конкретно посочени доставчици. В отговор са представени доказателства, подробно обсъдени в констативната част на РД.

С Протокол № 1231872 от 06.12.2018 г. е документирано посещение в счетоводството на дружеството, с цел преглед и анализ на първичните счетоводни документи, касаещи ревизираните данъчни периоди.

От събраните доказателства е установено, че основна дейност на [фирма] е проектиране на търговско обзавеждане и производство на мебели, хотелско и ресторантско обзавеждане, както и обзавеждане на бензиностанции, болнично обзавеждане, цялостно вътрешно обзавеждане на обекти и сгради. Дружеството разполага с производствена база в [населено място] (цехове и офис помещения), транспортни средства, машини, оборудване и стопански инвентар включително 12 лица, назначени по трудови правоотношения, на длъжност: работник сглобяване на детайли, шофьор товарен автомобил и монтажник мебели.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчици на жалбоподателя, като за целта са съставени Протоколи за извършени несрещни проверки (ПИНП). В резултат на предприетите процесуални действия е установено следното:

1. [фирма], издател на 4 фактури с начислен ДДС 621,66 лв. за данъчни периоди м. 03.2017 г. и м. 05.2017 г. По данни на ПИНП № П – 2222 – 14181 – 57285 – 141 – 001 от 06.11.2018 г. до дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В резултат не са събрани доказателства. По данни от ПП С. дружеството не разполага с лица, назначени по трудови правоотношения.

От [фирма] са представени фактури, документиращи аванс и доплащане за СМР на сграда в [населено място].

2. [фирма], издател на фактура № 422 от 16.08.2016 г. с данъчна основа 8 000,00 лв. и ДДС 1 600,00 лв. По данни на ПИНП № П – 2222 – 19181 – 57261 – 141 – 001 от 06.11.2018 г. до дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В резултат не са събрани доказателства. По данни от ПП С. дружеството не разполага с лица, назначени по трудови правоотношения.

От [фирма] е представена фактура, документираща почистване и асфалтиране на дворно място.

Приходните органи са отбелязали, че за гореизброените доставчици не са ангажирани писмени доказателства като договор за СМР, количествено - стойностна сметка, приемо - предавателен протокол, доказателства за плащане, както и данни за потенциалната възможност доставчика да осъществи СМР.

3. [фирма], издател на 10 фактури с начислен ДДС 14 008,32 лв. за данъчни периоди м. 05.2016 г. и м. 07.2016 г. По данни на ПИНП № П – 2222 – 02181 – 57282 – 141 – 001 от 06.11.2018 г. до дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено на декларирания електронен адрес. От доставчика не са представени доказателства. По данни от ПП С. дружеството не разполага с лица, назначени по трудови правоотношения.

От [фирма] са представени фактури с предмет „плащане по договор от 01.03.2016 г.“, фискални бележки от ФУ DY305609 с ФП 36493658. След извършена служебна

проверка е установено, че това ФУ не е отчитало обороти във връзка с дистанционната връзка към НАП. Ревизиращите са констатирани, че нито от жалбоподателя, нито от доставчика са ангажирани писмени доказателства, установяващи договаряне и изпълнение на облагеми доставки на стоки или услуги.

4. [фирма], издател на 3 фактури с начислен ДДС 3 156,76 лв. за данъчен период м. 11.2015 г. По данни на ПИНП № П – 2222 – 17181 – 57269 – 141 – 001 от 20.09.2018 г. до дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено на декларирания електронен адрес. На 02.10.2018 г. от доставчика са представени следните доказателства: фактура № 1 – 270 от 05.11.2015 г. с данъчна основа 5 221,60 лв., ДДС 1 044,32 лв. и предмет ламинирано ПДЧ; фактура № 1 – 311 от 25.11.2015 г. с данъчна основа 6 287,40 лв., ДДС 1 257,48 лв. и предмет М. плоскости; фактура № 1 - 335 от 29.11.2015 г. с данъчна основа 4 274,80 лв., ДДС 854,96 лв. и предмет бар плот гланц - U структура и бар плот - МА, както и хронологичен опис на счетоводни сметки: 411 Клиенти, 501 Каса, 703 Приходи от продажби и 453/2 Начислен данък за продажбите. С допълнително ИПДПОЗЛ на доставчика са изискани доказателства за притежание, съхранение, транспортиране и предаване на стоките. В отговор от проверяваното дружеството не са представени доказателства.

От [фирма] са представени фактурите без да бъдат ангажирани други доказателства, удостоверяващи движение и предаване на стоките.

5. [фирма], издател на 3 фактури с начислен ДДС 2 887,88 лв. за данъчен период м. 12.2015 г. По данни на ПИНП № П – 2222 – 04181 – 57288 – 141 – 001 от 20.09.2018 г. до дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено на декларирания електронен адрес. На 02.10.2018 г. от доставчика са представени следните доказателства: фактура № 3 – 157 от 14.12.2015 г. с данъчна основа 3 823,20 лв., ДДС 764,64 лв. и предмет ламиниран паркет и кош за вграждане горно изтегляне; фактура № 3 – 163 от 17.12.2015 г. с данъчна основа 5 478,00 лв., ДДС 1 095,60 лв. и предмет тристенен стелаж, островна гондола и шкафове; фактура № 3 – 175 от 22.12.2015 г. с данъчна основа 5 138,20 лв., ДДС 1 027,64 лв. и предмет плот, бюро метален стелаж и плоскости, както и хронологичен опис на счетоводни сметки: 411 Клиенти, 501 Каса, 703 Приходи от продажби и 453/2 Начислен данък за продажбите. С допълнително ИПДПОЗЛ на доставчика са изискани доказателства за притежание, съхранение, транспортиране и предаване на стоките. В отговор от проверяваното дружеството не са представени доказателства.

От [фирма] са представени фактурите без да бъдат ангажирани други доказателства, сочещи движение и предаване на стоките.

Представените фактури за тези доставчици са преценени от ревизиращия екип като недостатъчни, за да обосноват реални доставки, тъй като липсват убедителни доказателства за това, че са били налице договорни отношения, включително движение и предаване на материали.

6. [фирма], издател на 24 фактури с начислен ДДС 49 349,51 лв. за данъчни периоди м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., м. 08.2016 г., м. 10.2016 г., м. 11.2016 г. и м. 12.2016 г. По данни на ПИНП № П – 2222 – 222 - 10181- 57263 – 141 – 001 от 07.11.2018 г. до дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. На 29.10.2018 г. от доставчика са представени следните доказателства: Договор от 01.03.2015 г., сключен с [фирма], в качеството на възложител, и [фирма], в качеството на изпълнител. С договора изпълнителят приема да изготвя чертежи за всеки отделен обект, да се изготвя спецификации и оферти към всеки отделен обект и

да извършва превоз на служители. Изпълнителят ще извършва консултации на възложителя както в офисите на двете страни, така и на място на всеки отделен обект. След изработка на чертеж за даден обект, при поискване, изпълнителят трябва да изработи и оферта с количествено - стойностна сметка. Изпълнителят се задължава да извършва превоз на служители от офиса на възложителя до обектите, в които се извършват строително - монтажни дейности. В изпълнение на договореното са съставени фактури с предмет услуга по договор, като към тях са приложени: оферти за посещения на обекти: в [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място]; приемо - предавателни протоколи за чертежи и количествено - стойностни сметки; оферти за превоз на материали/работници по маршрути: С. – С. - С., С. – Д. - С., С. – С. - С., С. – В. - С., С. – П. - С., С. - Д. Д. - С., С. – А. - С., С. - [населено място] - С., С. – С. - С., С. - Черен кос - С.; приемо - предавателни протоколи; банкови извлечения за частични плащания в размер 140 000,00 лв. от общо дължима сума в размер 296 097,05 лв.; счетоводни регистри за контрагент [фирма], касаещи период 2015 г. и 2016 г.

С допълнително ИДПОЗЛ от доставчика са изискани писмени обяснения за обектите, на които са вземани размери и изготвяни чертежи, данни за адрес, собственик, лице на обекта, отговорно за услугите, разходооправдателни документи за извършените посещения - пътни листове, фактури за закупено гориво, доказателства за използване на МПС, конкретните лицата, извършили услугите, доказателства за извършен транспорт - пътни листове и товарителници и др. На 12.12.2018 г. от доставчика са представени следните доказателства: Договор от 01.05.2016 г. с [фирма], в качеството на възложител, и [фирма], в качеството на изпълнител. С договора изпълнителят приема да изготвя чертежи за всеки отделен обект, да изготвя спецификации и оферти към всеки отделен обект и да извършва превоз на служители. Изпълнителят ще извършва консултации с възложителя както в офисите на двете страни, така и на място на всеки отделен обект. След изработка на чертеж за даден обект, при поискване изпълнителят трябва да изработи и оферта с количествено-стойностна сметка. Изпълнителят се задължава да извършва превоз на служители от офиса на възложителя до обектите, в които се извършват строително-монтажни дейности. В изпълнение на договореното са съставени фактури, като към тях са приложени оферти и приемо-предавателни протоколи.

Договор от 22.10.2016 г., сключен между [фирма], в качеството на възложител, и [фирма], в качеството на изпълнител. С договора изпълнителят приема да изготвя чертежи за всеки отделен обект, да изготвя спецификации и оферти към всеки отделен обект и да извършва превоз на служители. Изпълнителят ще извършва консултации с възложителя както в офисите на двете страни, така и на място на всеки отделен обект. След изработка на чертеж за даден обект, при поискване изпълнителят трябва да изработи и оферта с количествено-стойностна сметка. Изпълнителят се задължава да извършва превоз на служители от офиса на възложителя до обектите, в които се извършват строително - монтажни дейности.

В изпълнение на договореното са съставени фактури, като към тях са приложени оферти и приемо - предавателни протоколи.

Договор от 05.09.2016 г. с [фирма], в качеството на възложител, и [фирма], в качеството на изпълнител. С договора изпълнителят приема да изготвя чертежи за

всеки отделен обект, да се изготвя спецификации и оферти към всеки отделен обект и да извършва превоз на служители. Изпълнителят ще извършва консултации с възложителя както в офисите на двете страни, така и на място на всеки отделен обект. След изработка на чертеж за даден обект, при поискване, изпълнителят трябва да изработи и оферта с количествено - стойностна сметка. Изпълнителят се задължава да извършва превоз на служители от офиса на възложителя до обектите, в които се извършват строително-монтажни дейности. В изпълнение на договореното са съставени фактури, като към тях са приложени оферти и приемо-предавателни протоколи.

Извършена е служебна проверка от органите по приходите относно данни за нает персонал, като за доставчика са налице данни за лицата: А. И. Д. - мениджър реклама, Р. В. Д. - мениджър продажби и М. К. - счетоводител. За предходните доставчици [фирма] и [фирма] липсват данни за назначен персонал, а за [фирма] са налице данни за 8 лица, но на длъжности: консултант продажби, хигиенист, работник строителна изолация и шофьор лекотоварен автомобил. По отношение на преходните доставчици не са установени данни за притежаване на МПС.

В резултат на предприетите процесуални действия и събраните доказателства са направени следните констатации: За издадените фактури от [фирма], касаещи период 28.11.2015 г. до 31.12.2015 г., не са представени доказателства за превъзлагане, липсват данни за конкретните обекти, на които са извършвани дейностите, конкретните лица, извършили замерванията, както разходооправдателни документи за транспортни услуги.

За издадените фактури от [фирма], касаещи период 01.08.2016 г. до 23.12.2016 г., превъзложени на предходни доставчици, са установени несъответствия, защото документите сочат приемане на резултатите от услугите между жалбоподателя и доставчика преди същите да бъдат превъзложени на предходните доставчици. Отново не са представени данни за конкретните обекти, на които са извършвани дейностите, конкретните лица извършили замерванията, както и разходооправдателни документи за транспортни услуги.

От [фирма] са представени договор, фактури, оферти и приемо - предавателни протоколи, които не разкриват различни данни от констатираните.

7. [фирма], издател на 48 фактури и кредитно известие с начислен ДДС 61 114,75 лв. за данъчни периоди м. 05.2017 г., м. 07.2017 г., м. 10.2017 г. и м. 11.2017 г. По данни на ПИНП № П – 2222 – 15181 – 57287 – 141 – 001 от 20.09.2018 г. до дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено на декларирания електронен адрес. На 09.10.2018 г. от доставчика са представени следните документи: Договор от 01.03.2017 г., сключен с [фирма], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител. С договора изпълнителят приема да изготвя чертежи за всеки отделен обект, да изготвя спецификации и оферти към всеки отделен обект и да извършва превоз на служители. Изпълнителят ще

извършва консултации с възложителя както в офисите на двете страни, така и на място на всеки отделен обект. След изработка на чертеж за даден обект, при поискване изпълнителят трябва да изработи и оферта с количествено-стойностна сметка. Изпълнителят се задължава да извършва превоз на служители от офиса на възложителя до обектите, в които се извършват строително-монтажни дейности. Неразделна част от договора са Оферта, описваща цените и сроковете за всяка поръчка, и Приемо - предавателен протокол.

Анекс №1 от 20.05.2017 г. към договор от 01.03.2017 г., с който е отбелязана промяната на едноличния собственик на капитала, смяната на адреса на дружеството, както и промяната на наименованието на изпълнителя. Считано от 19.05.2017 г. данните за [фирма], представлявано от Л. Н.-Д., със седалище е адрес на управление: [населено място], [улица], се променят както следва: [фирма], представлявано от В. П., със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], №5.

В изпълнение на договореното са съставени фактури с предмет - услуга по договор, като към тях са приложени: оферти за посещения на обекти: в [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], @@70@ [населено място], [населено място], [населено място] и [населено място]; приемо - предавателни протоколи за чертежи и количествено-стойностни сметки; оферти за превоз на материали/работници по маршрути: С. – П. - С., С. – К. - С., С. – Р. - С., С. - Долни Б. - С., С. – Боаза - С., С. – А. - С., С. – К. - С., С. – П. - С.; С. – Ц. - С., С. – П. - С.; предавателни протоколи; счетоводни регистри за [фирма], касаещи период 2017 г.

Договор за наем от 01.03.2017 г., сключен между [фирма], наемодател, и [фирма], наемател, за временно и възмездно ползване на микробус Форд Транзит РА9101АХ. Наемателят дължи месечно наемно възнаграждение в размер на 100,00 лв. за срок до 31.12.2017 г.

С допълнително ИДПОЗЛ на доставчика са изискани разходооправдателни документи за ползване на МПС, включително документи като пътни листове и товарителници, свидетелстващи за осъществени транспортни услуги. В отговор от доставчика не са представени доказателства и писмени обяснения.

В резултат на предприетите процесуални действия и събраните доказателства са направени следните констатации: Ангажираните приемо - предавателни протоколи за превоз на материали и работници са твърде общи и не могат да разкрият данни за курсовете, превозвания товар, изминатите километри и др., като в офертите липсват каквито и да било количествени параметри на договорената услуга. Ангажираните оферти и приемо - предавателни протоколи за посещение на обекти и вземане на размери, изготвяне на чертежи и изработка на

количествено-стойностни сметки не съдържат данни за обектите, на които са извършвани посещения, конкретните лица, извършили замерванията, данни за МПС и разходоопрадателни документи за ползването му. Не са представени доказателства за плащане. Извършена е служебна проверка от органите по приходите, като по отношение на доставчика липсват данни за назначен персонал. Извършена е служебна проверка в ПП VAT 14, при която е установено, че в отчетните регистри „Дневници за покупките“ на доставчика липсват данни за фактури, издадени от [фирма] във връзка с предоставения договор за наем на микробус. В допълнение е отбелязано, че не са представени и пътни листове и товарителници за извършения превоз, документи за покупка на гориво и др. разходоопрадателни документи.

От [фирма] са представени договор, фактури, оферти и приемо - предавателни протоколи, които не разкриват различни данни от установеното при доставчика. Представените чертежи, обосноваващи извършени услуги не съдържат данни за лицето, което ги е изготвило и за кои обекти се отнасят.

Направено е обобщение, че всички доставчици понастоящем са deregистрирани по ЗДДС, били са безрезултатно търсени от органите по приходите, в дневниците им за покупки фигурират контрагенти с „рисков“ профил и непогасени данъчни задължения в големи размери.

В резултат на така установеното фактическо положение и извършеният анализ на събраните доказателства в хода на ревизията, както и констатациите от извършените насрещни проверки на изброените доставчици, е формиран извод за липса на реално осъществени доставки. За да достигне до този извод ревизиращият екип е изложил съображения, сочещи обективна невъзможност доставчиците да осъществят документираните стоки поради липсата на убедителни данни за притежание, движение и предаване на стоки, включително доказателства за плащане. На следващо място е изтъкнато, че фактурираните стоки не са приети от жалбоподателя, като в резултат на това нито са издадени кредитни известия, нито са налице данни за последващо доставяне на стоки от същия вид, предвид поетите ангажменти за това.

От правна страна с РА е прието, че за всички доставки, коментирани по-горе, не са налице доказателства за реално изпълнение по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС, респективно - за настъпване на данъчно събитие по реда на чл. 25 от същия закон. Предвид това с РА не е признато право на данъчен кредит в размер на 132 738,88 лв. по фактури, издадени от гореописаните доставчици, поради неизпълнение на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с жалбата, административната преписка и

допълнителни ангажираните писмени документи от страните. По искане на жалбоподателя са допуснати, изслушани и приети без оспорване ССЕ и ДССЕ, изготвени от вещото лице Г. А. А., които се кредитират от съда.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА. Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на ДДС от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е осъществена. Цитираните разпоредби са транспонирани в националното законодателство. С чл. 68, ал. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС законът въвежда изисквания за упражняване на правото на данъчен кредит, като основният правопораждащият юридически факт е изпълнението на облагаема доставка, съответно възникване на данъчно събитие.

В тази връзка не се споделя становището на жалбоподателя, че притежаването на фактура и включването и в СД и отчетните регистри по ЗДДС, както и нейното отразяване в счетоводен регистър, са достатъчни за признаването на право на приспадане на данъчен кредит. Независимо, че е налице формално изпълнение на изискванията на закона винаги е необходимо изследване на реалното осъществяване на доставките. Такова разбиране е застъпено в Решение на СЕС по дело C-643/11, съобразно което „Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка“.

Съдът приема, че в случая органите по приходите са подхождали обективно, като са изследвали всички относими факти и доказателства във връзка с документираните доставки. В рамките на своята компетентност и в съответствие с принципите на обективност и служебно начало, залегнали в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, при ревизията е изискано както от оспорващия, така и от доставчиците да предоставят доказателства и обяснения във връзка с процесната доставки.

Изводите на приходните органи се основават на насрещни проверки на доставчиците. Целта на насрещните проверки е не само установяване начисляването на ДДС, но и легитимността на доставчиците, реалността на доставките, както и тяхното превъзлагане, чрез установяване на предходни доставчици. Установеният при проверките факт, че доставчиците не се намират на декларираните адреси за кореспонденция, послужил за прекратяване на тяхната ДДС регистрация поради системното им неоткриване от страна на приходната администрация, води до обективна невъзможност да се извърши проверка в счетоводството им като съвкупност от всички документи, за да бъде преценена редовността на вписванията.

Решаващият орган намира, че наличието на фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] за СМР, е крайно недостатъчно да обоснове реално развили се търговски отношения между контрагентите. Във фактурите липсват данни за обема на извършените услуги, начина на тяхното остойностяване (използване на материали и труд) и за какво точно се отнасят, така както се изисква за целите на данъчното облагане и счетоводното отчитане. В контекста на съдебната практика по ТР №5/2004 г. на ВАС твърде общото посочване на предмета на доставката по фактурите противоречи на счетоводните изиквания, поради липсата на достатъчно данни за отразената стопанска операция. Към фактурите, документиращи СМР, не са приложени каквито и да било съпътстващи документи, сочещи индивидуализиращи данни. Липсват значимите за спора доказателства като договор за СМР и протоколи с количествени данни, което обосновано води до недоказаност на реалното извършване на строителната услуга, респективно настъпване на данъчното събитие. В допълнение налице е и друг факт в тази насока - липсват данни за наети строителни работници и притежание на строителни материали, което настоящата инстанция намира за съществено обстоятелство. В обобщение се налага изводът, че отказът на претендираното право на приспадане не е направен главно поради действия на доставчиците или обстоятелства, свързани с тях, а поради неясноти относно предмета на доставките, както и недоказване на получаване на предмета им от ревизираното лице, съответно използването му в независимата икономическа дейност.

Относно фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], с предмет: ПДЧ и М. плоскости, бар плот, ламиниран паркет, тристенен стелаж, островна гондола, шкафове, бюро и метален стелаж, липсват годни доказателства, удостоверяващи значимото за спора обстоятелство на предаване на стоките (място - търговски обект и движение на стоките – транспорт), като способ за индивидуализация по смисъла на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), доколкото

притежаването на фактура не е достатъчно да обоснове, че действително отразената в същата стопанска операция се е състояла. Механизмът на осъществяване на доставките не се установява от доказателствата по преписката, доколкото единствено приложените фактури не разкриват данни за конкретно място на приемо - предаване. При липса на информация за търговски помещения, в които е станало предаването на материалите, и персонал, който да стори това, е преградена възможността на приходните органи да извършат необходимите проверки с цел установяване на действителното фактическо положение досежно твърдяната реалност на доставките. На следващо място, фактическото притежание и предаване на процесните стоки е от значение за целите на данъчното облагане и конкретно за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Следва да се има предвид, че установяването на действителния изпълнител е толкова съществено обстоятелство, каквото и обстоятелството, че жалбоподателят е действителният получател на стоките по аргумент на чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС.

Това в допълнителна степен мотивира извод, че фактическо движение на стоки от процесния вид не се е състояло. В тази връзка оспорващият, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е длъжен да установи по несъмнен начин освен вида и стойността на документираните доставки, така също и тяхното действително приемане, което не е сторено.

Относно фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], с предмет: изработка на чертежи за обекти, изготвяне на спецификации и оферти, включително превоз на служители и материали. Приходната администрация е снабдена от жалбоподателя и доставчиците с договори, фактури, оферти и протоколи. Доказателства не са убедили ревизиращите в реалността на документираните услуги.

Съдът споделя изводите на приходните органи за правилни и законосъобразни. Действително страните по търговските сделки са свободни да сключват каквито пожелаят документи, но при преценка на тяхната действителност, т.е. доколко те не са симулативни, настоящата инстанция прима, че за целите на данъчното облагане и упражняване правото на данъчен кредит изявленията на страните не следва да се кредитират безусловно, а следва да се преценява с оглед събрания по преписката доказателствен материал. Ангажираните доказателства установяват наличието на сделки от правна страна, но не и от фактическа.

На първо място, в сключения договор с [фирма] за доставка и монтаж на търговско обзавеждане за обекти, по които [фирма] е изпълнител, не се установяват задължения за изработка на проектна документация, чертежи и технически спецификации.

От съдържанието на фактурите, издадени от [фирма], не се установяват индивидуализиращи белези на предмета на доставките. Същевременно, видно от офертите и приемо - предавателните протоколи, липсва информация колко посещения фактически са извършени на обектите, кои лица са сторили това, какви чертежи са изработени и предадени, включително начина на остойностяване на изработеното.

За изработка на проекти, касаещи архитектурни и интериорни визуализации, е необходимото ангажиране на доказателства за притежаван специализиран софтуер и др., включително лица на длъжности проектант, дизайнер и визуализатор, данни за което не се установяват.

Същото се отнася и за спорните услуги по превоз на материали и работници. Отново липсват данни за броя на курсовете, точно описание на превозваните товари и работници. Приложените оферти и протоколи не могат да заместят данните за МПС, шофьор, товар и др., които следва да се съдържат в документи като пътни листове и товарителници.

Наличието само на договор за наем на МПС относно [фирма] обосновава възникнали облигационни отношения между страните, които са ги сключили, но не е достатъчно, за да се приеме, че е изпълнен предметът на договаряне. В случай, че активът, обект на наемане, е бил ефективно използван, то тогава е трябвало да бъдат приложени доказателства за извършени разходи за гориво, ремонт и прочие, документиране на курсове, както и да бъде заплатена наемна цена, което да се установи с писмени доказателства.

Установяват се противоречия между ангажираните доказателства за наем на МПС от [фирма], които противоречат на съдържанието в офертите, където е посочено, че превозът следва да се осъществи с МПС на клиента - [фирма]. Не без значение е обстоятелството, че в тези оферти за превоз са отбелязани еднакви ценови равнища, без да се държи сметка за дестинациите, при това в размери на възнаграждение, противоречащо на всякаква икономическа логика. В допълнение следва да се релевира и обстоятелството, че за доставчиците липсват данни за назначени шофьори на МПС за разлика от ревизираното дружество, което разполага с МПС и персонал на длъжност шофьор товарен автомобил.

Що се касае до представените с жалбата заповеди за командировки на служители и доклади за извършена работа следва да бъде отбелязано, че счетоводни документи по смисъла на чл. 6, ал. 3 от Закона за счетоводството (Зсч.), те засягат само дейността на предприятието. В настоящата хипотеза оспорените стопански операции засягат две предприятия, поради което същите нямат необходимото съдържание, за

да бъдат обвързани с издадените фактури, по които е отказано правото на данъчен кредит.

От съдържанието на фактурите, издадени от [фирма], отново не се установяват индивидуализиращи белези на предмета на доставките. Извършването на услугите е превъзложено на предходните доставчици [фирма], [фирма] и [фирма], при идентично документиране (оферти и протоколи), както и данни в ИМ на НАП досежно потенциалната възможност на тези дружества да извършат спорните доставки.

Допълнителен аргумент за липса на реални доставки е поведението на тези доставчици - лица с прекратена регистрация, без данни за реално извършвана стопанка дейност и генерирани данъчни задължения в особено големи размери. Неизяснен остава и въпросът как и въз основа на какви критерии жалбоподателят е избрал процесните дружества, без данни за публикувани ГФО за преходни периоди, включително данни за обекти и назначен персонал, да му осигурят доставки на СМР, транспортни услуги и изработка на чертежи, при липсата на договорни отношения или търговска кореспонденция, гаранции за изпълнение и прочие.

Позоваването на съдебна практика на СЕС не води до други изводи, тъй като цитирането и обсъждането на такава практика следва да стане само след като се обсъдят доказателствата по преписката и се извърши преценката за това дали законосъобразно или не е отказано правото на данъчен кредит. Тази съдебна практика не може да замести преценката в съвкупност на всички събрани по преписката доказателства, а оттам и правните изводи, които решаващият орган е длъжен да изложи при постановяване на настоящото решение.

Следва да се посочи, че съгласно т. 32 на Решение на СЕС по дело C-285/2011 г. всяка прилагаща юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по спора, за да определи дали получателят на спорните доставки може да упражни право на приспадане на основание тези доставки. В конкретния случай са извършени процесуални действия за изясняване на всички относими факти и обстоятелства във връзка със спорните доставки, поради което резултатът от непредставянето им в хода на ревизионното производство, следва да понесе ревизираното лице.

В Решение по дело C-255/02, Н. PLC, т. 81 съдът приема, че при определяне на действителната същност и значение на сделките може да се отчете чисто изкуствения характер на тези сделки и връзката от правен, икономически и/или личен характер между участващите оператори в схемата за намаляване на данъчното бреме. В диспозитива на същото това решение е указано, че Шеста директива трябва да се

тълкува като преклудираща всяко право на данъчно задълженото лице да прихване входящо ДДС, когато сделката, от която произтича това право, представлява злоумишлена практика.

Фактурата, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. В този смисъл е и решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 49. Аналогично и в решение по дело С-454/98, т. 62 е прието, че общностното право не изключва възможността държавите-членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства. Възползвайки се от правото си на данъчен кредит, посредством т. нар. „нередовни фактури“, жалбоподателят очевидно се е стремял към неправомерно облагодетелстване, т.е. в случая е налице изключението, визирано в заключението по т. 1 от Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11.

От всичко изложено до тук следва извод, че не се е състояло предаване на стоки и извършване на услуги между ревизираното лице и гореизброените доставчици, поради което не е налице основанието на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за възникване и упражняване на претендираното от оспорващия право на данъчен кредит. С оглед гореизложеното ревизионният акт следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен в оспорената част.

По изложените съображения жалбата на [фирма] следва да се отхвърли като неоснователна и недоказана, а РА да се потвърди в обжалваната част като законосъобразен.

С оглед изхода на спора и направеното искане от страна на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да се уважи, като се съобрази материалния интерес на спора от 161 235, 09 лв. При това положение на ответника на основание чл. чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения във връзка с чл. 161, ал.1 от ДОПК в размер на 4142, 00 (четири хиляди сто четиридесет и два) лева. Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА)

№ Р – 2222 – 15180 – 04174 – 091 – 001 от 22.03.2019 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1577 от 16.09.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

ОСЪЖДА от [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 4142, 00 (четири хиляди сто четиридесет и два) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: