

РЕШЕНИЕ

№ 5358

гр. София, 10.09.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 11.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **12929** 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 жалба на [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк]бл. 10 ет.13 ап.74, представлявано от управителя В. П., чрез адв. Е. Б. срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № Р-22221418003061-091-001 от 11.04.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., в частта, в която е потвърден с решение № 1657 от 01.10.2019 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДОДОП) С. относно отказано право на приспадане на данъчен кредит (ДК) общо в размер на 331 241,51 лв., ведно със съответните лихви по фактури, издадени от 13 дружества.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправните разпоредби и събраните доказателства. Поддържа, че в хода на ревизията са представени всички релевантни към реалността на доставката на услуги доказателства, поради което са налице всички предпоставки за признаване правото на данъчен кредит. Изтъква, че изводите за нереалност на доставките се базират единство на събрани данни относно некоректност на доставчиците, от което жалбоподателят не следва да понася негативи. Твърди противоречие с практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и противоречие с действителните факти. Излагат се съображения от практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Жалбоподателят моли съда да постанови решение, с което да отмени

ревизионния акт. Претендира разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП С. чрез юрисконсулт К. оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на претендирания адвокатски хонорар.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418003061-020-001 от 28.05.2018 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 11.06.2018 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.02.2013 г. до 30.04.2018 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 11.09.2018 г. Срокът за извършване на ревизия е продължен до 11.11.2018 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221418003061-020-003/07.09.2018 г. Със ЗИЗВР №Р-22221418003061-020-002/18.07.2019 г. и №Р-22221418003061-020-004/19.09.2018 г. е променен съставът на ревизиращия екип. Г. заповеди са издадени от органа, издал първоначалната ЗВР. Същият е оправомощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/№Р-22221418003061-092-001 от 04.02.2019 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418003061-091-001/11.04.2019 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК 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. РА е връчен на 17.04.2019 г.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с оспорвания РА на дружеството е установен ДДС за довносяне в размер на 313 699,67 лв. и са начислени лихви в размер на 110 334,75 лв. Корекцията произтича от непризнатото право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от следните доставчици: [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л. 102-118 от

делото. Същите съдържат изрично отбелязване за притежаван от С. К. квалифициран електронен подпис в периода от 13.12.2017 до 13.12.2018г.и от 11.12.2018 г. до 11.12.2019 г., от Д. Т. в периода от 05.06.2018 до 05.06.2019 г. и от Я. К. за периода от 05.06.2018 до 05.06.2019 г., за Б. В. – за периода 10.04.2018 до 10.04.2019г. , за К. П. – за периода 10.04.2018г. до 10.04.2019г., поради което следва да се приеме, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл. 184 ГПК.

В хода на ревизията с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства са извършени редица процесуални действия, които са 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. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221418003061-040-001 от 26.06.2018 г., с което от дружеството са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност през ревизирания период, в това число: оборотни ведомости и хронологии на счетоводни сметки, притежавани лицензии и др. От [фирма] са изискани и документи, релевантни за доказване на реалността на фактурираните от горесцитираните дружества доставки. Представените от жалбоподателя доказателства са описани подробно в РД.

Установено е, че през ревизираните периоди дружеството предоставя консултантски услуги по управление, мониторинг и контрол на проекти в областта на управлението на отпадъците, разработване, внедряване и одит на системи за управление.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на спорните доставчици на дружеството и са извършени справки за относими за същите дружества обстоятелства по данни от информационния масив на НАП. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, подробно описани на страници от 10 до 71 на РД. За целите на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ до всяко от изброените по горе дружества, връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие, с изключение на исканията до [фирма] и [фирма], /връчени по електронен път/ и исканията до [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] /връчени на хартия и по електронен път в хода на започнала процедура по реда на чл. 32 от ДОПК/. Предприетите от органите по приходите действия и съставените документи /протоколи за посещения на адрес, съобщението по чл. 32 от ДОПК, пощенски пратки, изпратени писма на електронни адреси/ са описани и приложени към административната преписка. Документи и писмени обяснения са представени единствено от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Същите се изразяват в копия от фактурите, издадени на [фирма]; извлечения от банкови сметки за получени плащания по доставките; копия от сключените с ревизираното дружество договори за услуги, както и счетоводни регистри за периода на проверките. Представени са още копия от трудови и граждански договори, придружени с копия от дипломите на лицата, както и разчетно-платежни ведомости. От [фирма] и от [фирма] са

представени и приемо-предавателни протоколи, относно изпълнението на услугите, а доказателства за предходен доставчик са ангажирани единствено от [фирма].

Органите по приходите са направили справки за относими за доставчиците обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Установено е, че процесните дружества са deregистрирани по инициатива на орган по приходите, при установени обстоятелства по реда на чл. 176 от ЗДДС във връзка с констатирани данъчни нарушения. За периода на фактуриране на горесцитираните доставки проверяваните лица, с изключение на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], разполагат с кадрова обезпеченост. Органите по приходите са констатирали също, че спорните фактури са отразени в отчетните регистри на доставчиците като издадени на [фирма], както и, че от дружествата са подадени годишни данъчни декларации по реда на чл. 92 от Закона за корпоративно подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите на фактуриране на спорните доставки.

В хода на ревизията органите по приходите са изискали документи от значение за установяване на реалността на сделките и от жалбоподателя, в качеството му на страна по фактурираните доставки. Задълженото лице е представило копия от фактурите, издадени от спорните доставчици; копия от приемо-предавателни протоколи към тях /с изключение на доставките фактурирани от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], към които не са приложени протоколи/; договори /с изключение на доставките, фактурирани от [фирма], [фирма] и [фирма]/; счетоводни регистри за периода; банкови извлечения за извършено плащане по доставките. От [фирма] са приложени и доказателства относно извършени последващи доставки със спорните услуги /с изключение на доставките фактурирани от [фирма]/, представляващи на фактури, издадени от [фирма] на клиенти, приемо-предавателни протоколи, договори и банкови извлечения за получени плащания

След анализ на представените доказателства ревизиращите са заключили, че не се доказва реалното получаване от ревизирувания субект на посочените в спорните фактури услуги, независимо от факта, че относими доказателства са изискани по реда на ДОПК, както от ревизираното лице, така и от сочения като доставчик. Органите по приходите са посочили, че за изпълнение на възложените дейности е необходимо изпълнителят да разполага с кадрови потенциал, притежаващ квалификация и опит в областта на одита, правото, маркетинга и други сфери, свързани с разработване на системи за управление според стандартите на I., H. и други норми и стандарти, както и с технически потенциал за реализиране на възложените дейности. В тази връзка е изтъкнато, че независимо от обстоятелството, че част от доставчиците разполагат с кадрова обезпеченост, то тяхната квалификация не отговаря на фактурираните услуги. Посочено е също така, че за част от лицата не са декларирани данни с декларация образец 1 и 6. Също така от ревизиращите е констатирано, че липсват данни за конкретните параметри на фактурираните услуги, както и доказателства за резултата от същите. Органите по приходите са установили, че не са представени и документи за начина на калкулиране на цената на услугите и нейните елементи, както и доказателства за наличието на отчетени разходи по повод на фактурираните услуги. Не на последно място е посочено, че няма данни и за водена търговска кореспонденция между дружествата. Формиран е извод, че на ревизираното лице са

документирани доставки, които макар привидно да съответстват на редовни сделки, де факто са лишени от всякакво основание от икономическа гледна точка и зад тях не стоят реални доставки, а представляват способ за генериране на данъчен кредит.

При така установената фактическа обстановка и след анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства, представени от ревизираното лице, органите по приходите са констатирали обстоятелства, водещи до отказване на право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС по фактури издадени от следните доставчици:

1. За данъчни периоди м. 10.2014 г., м. 11.2014 г. и от м. 05.2015 г. до м. 07.2015 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 22 000,00 лв. по 9 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурите е доставката на консултантски услуги. Видно от приложените договори, услугите се изразяват в осъществяване функциите на консултант по смисъла на ЗУТ във връзка с оценяване на съответствието на инвестиционните проекти и упражняването на строителен надзор съгласно изискванията на Ф. на всички обекти към проект „Изграждане на интегрирана система от съоръжения за третиране на битови отпадъци на Столична община на площадки „С.“ и „Х. Б.“. В договорите е посочено още, че обхватът на работа включва експертно, юридическо, организационно и техническо подпомагане на Възложителя / [фирма]/ по неговото участие в проекта, като консултантът дава и необходимите насоки, правила, процедури и анализи.

2. За данъчни периоди м. 08.2013 г. и м. 09.2013 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 800,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурите е доставката на консултантски услуги. Съгласно приложените договори се касае за консултантски услуги във връзка с проектиране и строителство на инсталация за биологично третиране на площадка в „Х. Б.“, както и административни и юридически услуги по проекта.

3. За данъчни периоди м. 11.2017 г. и м. 12.2017 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6 040,00 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурите е доставката на консултантски, административни и счетоводни услуги. Видно от договора предмет на доставката са консултантски услуги, техническа и експертна помощ, както и административна дейност при обработката на документи от проведени одити по разработване на системи за управление по стандартите на I., H. и др.

4. За данъчни периоди от м. 02.2014 г. до м. 04.2014 г. и от м. 06.2014 г. до м. 09.2014 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 19 900,00 лв. по 8 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурите е доставката на консултантски и административни услуги и по-точно изготвяне на регионални планове за управление на отпадъци – екологична

оценка в Източен и Северно-източен регион на Република М., както и осъществяване на функциите на консултант по смисъла на ЗУТ във връзка с оценяване на съответствието на инвестиционните проекти и упражняването на строителен надзор съгласно изискванията на Ф. на всички обекти към проект „Изграждане на интегрирана система от съоръжения за третиране на битови отпадъци на Столична община на площадки „С.“ и „Х. Б.“.

5. За данъчни периоди м. 11.2016 г., м. 12.2016 г., м. 03.2017 г., м. 05.2017 г. и м. 10.2017 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 38 713,00 лв. по 16 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурите е доставката на консултантски и административни услуги, изразяващи се в логистична поддръжка при извършване на морфологични анализи на отпадъци на територията на Република България; проучване на клиентите на пазара за реализация при строителства на ЖП, пътища, магистрали и специализирани бетони на продуктите в резултат на добива и първична преработка на диабаз от находища Бов Запад; инвентаризация и оценка на техническото състояние на машините и съоръженията, подлежащи на ликвидация в Т. 1 на К.; логистична подкрепа при изпълнението на Екологичен одит – Фаза 2 на Т. 1, К. – участие в пробването и транспортирането на взети водни и почвени проби от М. до Евротест контрол, С.; техническа и експертна помощ, административна дейност при обработката на документи от проведени одити по разработване на системи за управление по стандартите на I., H. и др.; оценка на въздействието върху околната среда и човешкото здраве на инсталациите за пиролиза на отпадъци от гуми, пластмаса и R..

6. За данъчни периоди м. 07.2013 г. и м. 09.2013 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 14 280,00 лв. по 3 фактури, издадени от „Б. НД,“ Е..

Предмет на фактурите е доставката на консултантски услуги /превод на документация; административни и технически услуги и техническа подкрепа/ във връзка с проектиране и строителство на инсталация за биологично третиране на площадка в „Х. Б.“.

7. За данъчни периоди от м. 05.2013 г. до м. 07.2013 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 860,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурите е доставката на консултантски услуги, изразяващи се в експертни, юридически или технически услуги по обществена поръчка с предмет „проектиране и строителство на инсталация за биологично третиране на площадка „Х. Б.“.

8. За данъчен период м. 04.2014 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 120,00 лв. по

фактура №[ЕГН]/25.04.2014 г., издадена от [фирма].

Предмет на фактурата е доставката на административни услуги при обработката на документи от проведени одити по разработване на системи за управление по стандартите на I., H. и др.

9. За данъчни периоди м. 08.2017 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 01.2018 г., м. 02.2018 г., м. 03.2018 г. и м. 04.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 54 946,67 лв. по 17 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурите е доставката на разнообразни консултантски услуги във връзка с укрепване на капацитета за управление на дейностите и експлоатацията на съоръженията за третиране на отпадъци; предпроектно проучване и проектиране на центрове за повторна употреба, поправка и подготовка за повторна употреба на отпадъци, включително и осигуряване на съоръжения и техника; изработка на дневни графици за транспортиране на битови отпадъци на дружества клиенти на [фирма]; планиране, изчисляване и деклариране на такса „битови отпадъци“; обработка на данни от четириезонно морфологично изследване на отпадъци на [община], както и административни услуги при обработката на документи от проведени одити по разработване на системи за управление по стандартите на I., H. и др.. Съгласно приложените договори фактурираните дейности включват и експертно, юридическо, организационно и техническо подпомагане.

10. За данъчен период м. 12.2015 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 300,00 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурата е изготвяне на логистично проучване.

11. За данъчни периоди м. 09.2015 г., м. 10.2015 г., м. 12.2015 г., м. 01.2016 г. и от м. 04.2016 г. до м. 08.2016 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 65 240,00 лв. по 18 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурите е доставката на консултантски услуги по оценка на въздействието върху околната среда и човешкото здраве на инсталациите за пиролиза на отпадъци от гуми, пластмаса и Р.; по оценка на съответствието на инвестиционните проекти и упражняване на строителен надзор на обекти част от проект „Изграждане на интегрирана система от съоръжения за третиране на битови отпадъци на Столична община на площадки „С.“ и „Х. Б.“; Г. визуализация; събиране на информация за количество зелени отпадъци, разработване на варианти и транспортни схеми за разделно събиране на зелени отпадъци от населените места и Региона до площадката за компостиране на Общини П. и П.; административни услуги при обработката на документи от проведени одити по разработване на системи за управление по стандартите на I., H. и др.

12. За данъчен период м. 04.2017 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 660,00 лв. по

фактура №[ЕГН]/24.04.2017 г., издадена от [фирма].

Предмет на фактурата е доставката на административни услуги при обработката на документи от проведени одити по разработване на системи за управление по стандартите на I., H. и др.

13. За данъчен период м. 04.2013 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 500,00 лв. по фактура №[ЕГН]/17.04.2013 г., издадена от [фирма].

Предмет на фактурата е доставката на консултантски услуги.

14. За данъчен период м. 07.2013 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 700,00 лв. по фактура №79/04.07.2013 г., издадена от [фирма].

Предмет на посочената фактура е доставката на консултантски услуги /експертни, юридически и технически/ във връзка с проектиране и строителство на инсталация за биологично третиране на площадка в „Х. Б.“.

15. За данъчен период м. 01.2015 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6 600,00 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурите са доставките на консултантски услуги по смисъла на ЗУТ.

16. За данъчни периоди м. 11.2013 г., м. 12.2013 г. и м. 01.2014 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 54 640,00 лв. по 5 фактури,

издадени от [фирма].

Предмет на фактурите е доставката на консултантски услуги по проектиране и строителство на инсталация за биологично третиране на площадката в „Х. Б.“, както и изготвяне на регионални планове за управление на отпадъци и екологична оценка в 27 депа на Североизточен регион в Република М..

17. За данъчен период м. 08.2015 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 600,00 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма].

Предмет на фактурите е доставката на консултантски услуги по смисъла на ЗУТ.

18. За данъчен период м. 11.2016 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 800,00 лв. по фактура №[ЕГН]/03.11.2016 г., издадена от [фирма].

Предмет на фактурата е доставката на консултантски услуги, като в констативната част на РД не са изложени мотиви относно постановения отказ от данъчен кредит.

Отделно от горното в хода на ревизионното производство органите по приходите са приели, че [фирма] няма качествата на доставчик по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС, тъй като не разполага с кадрови ресурс необходим за изпълнението на всички фактурирани от него услуги по вид, параметри и обем. В тази връзка е посочено, че задълженото лице не е извършило реални доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, съответно не е възникнало данъчно събитие и

изискуемост на данъка, съгласно чл. 25 от ЗДДС. Предвид гореизложеното в хода на ревизионното производство е определена нулева данъчна основа на извършените през ревизираните периоди облагаеми доставки на услуги, но на основание чл. 85 от ЗДДС данъкът е изискуем от ревизираното дружество.

РА е връчен на 17.04.2019 г. и оспорен по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК с жалба вх. № 53-06-4368 от 25.04.2019 г. В срока по чл. 155, ал. 1, вр. чл. 146 ДОПК - до 14.07.2018 г., решаващият орган – директор на ДОДОП С. е постановил решение № 1657/01.10.2019 г., с което РА е отменен за данъчни периоди м. 05.2013, м. 06.2013г., м.08.2017г., от м.11.2017 до м. 04.2018г. ведно с начислените лихви за забава, изменен за установения резултат по ЗДДС з м. 07.2013г. и м.11.2016г. и потвърден в останалата част.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Решение № 1657/01.10.2019 г. е връчено на 09.10.2019 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 22.10.2019 г. в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт и при изпълнение на процесуалните предпоставки по чл. 156, ал. 1-3 ДОПК, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е неоснователна.

При служебната проверка по чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът

констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл. 120, ал. 1 ДОПК. Липсват данни за допуснати в ревизионното производство съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки по смисъла на чл. 6, вр. чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС по спорните фактури.

Съгласно разпоредбата на чл. 68, ал. 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 облагаеми доставки. Доставките с право на данъчен кредит, условията и периодът за упражняване на това право, са регламентирани с нормите на чл. 69, чл. 71 и чл. 72 от ЗДДС.

В практиката си СЕС неизменно приема, че правото на приспадане възниква в момента на действителното осъществяване на доставката на стоката или услугата, утежнена с ДДС за приспадане и може да бъде упражнено единствено от този момент нататък при условие, че данъчнозадълженото лице притежава съответната фактура. Това е видно от мотивите на

Решение от 26 май 2005 г., А. J. L., С-536/03, т. 24 и т. 25, Решение от 13 декември 1989 г., G. Н. VV, С-342/87, т. 19, Решение от 31 януари 2013 г., [фирма], С-643/11, т. 34, Решение от 31 януари 2013 г., [фирма], С-642/11, т. 30, Решение от 29 април 2004 г., Т. В.-Н., С-152/02, диспозитив. Съгласно цитираното Решение от 29 април 2004 г. по дело С-152/02, правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия - стоките да са били доставени или услугите извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава членка, може да се счита за служещ за фактура. В Решение от 06 декември 2012 г., [фирма] по дело С-285/11 г. СЕС е приел, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

От разпоредбите на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и от практиката на СЕС е видно, че посочването на ДДС във фактура, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя. Фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е с невярно съдържание. Целта е да бъде уредено облагането на доставки между контрагенти по фактически реализирани сделки, а не облагане само и единствено въз основа на фактури. С оглед това неоснователно се явява твърдението на жалбоподателя, че наличието на фактура

е достатъчно условие за признаване на правото на данъчен кредит.

Респективно, липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), който са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 "Е.-К" Е. : лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на "обективни факти" - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на

доказателствената тежест по чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт.... Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на материално-техническа обезпеченост и кадрови ресурс, притежаващ необходимата професионална квалификация, резултатът от извършената услуга при получателя, доказателства за използването на полученото в резултат на придобиване прездмета на доставката. Всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може "мълчаливо да свидетелства" относно реалното фактическо положение,

доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК. По изложените съображения доводите на жалбоподателя за ирелевантност на тези обстоятелства, са неоснователни.

Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т. 50 и т. 53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 "G. T."). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него.

Когато се касае за доставки на услуги/ какъвто е конкретния случай: консултантски, експертни, правни, административни и технически/ по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, за доказване на наличието им следва да има документи, от които да е видно при възлагането им страните договорили ли са по достатъчно конкретен начин вида на съответната услуга, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали цената. В мотивите на Решение от 20 юни 2013 г. на СЕС по дело С-653/11 г., P. N., т. 40 и Решение от 16 декември 2010 г. на СЕС по дело С-270/09 г., M. R., т. 16 е посочено, че доставката на възмездно извършена услуга подлежи на

данъчно облагане, само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. При извършване на преценка досежно реалността на фактурираната услуга следва да има данни и доказателства за това какъв е видът на услугата, какъв резултат е предаден от доставчика на получателя, този резултат съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и какви разходи са направени при изпълнение на възложената работа. Предвид разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във връзка с §2 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК, доказателствената тежест за установяване на тези обстоятелства е за ревизираното лице. В негова полза настъпват произтичащите от това благоприятни правни последици, а именно правото на приспадане на данъчен кредит. Такива доказателства не са представени в хода на ревизията, въпреки че органите по приходите са ги изискали, както от жалбоподателя, така и от доставчиците при направените им насрещни проверки. Едва към жалбата по административен ред доставчиците са представили счетоводни регистри, а от ревизираното лице са представени договори, приемо-предавателни протоколи, банкови извлечения, а в хода на съдебното производство - доказателства на електронен носител, използвани за нуждите на експертизата. По отношение на исканите доказателства за извършени услуги от самото ревизирано лице са предоставени копия от процесните

фактури, договори и протоколи, за които правилно решаващия орган е отбелязал, че са частни документи и не се ползват с материална доказателствена сила. Недоказани остават претендираните възможности доставчиците да извършат услугите към жалбоподателя от гледна точка на материално-техническата им и кадрова обезпеченост, професионална квалификация и умения. Липсват данни за подадени към НАП уведомления за сключени трудови договори, наличие на граждански договори, доказателства за превъзлагане на спорните услуги на трети лица, за наемане на квалифициран персонал за осъществяване на услугата. Безспорно е, че не се допуска отказ от признаване правото на данъчен кредит само на база обстоятелство, че издателят на фактурата не е декларирал наетите от него работници, но в случая са налице редица индиции за обективна невъзможност процесните доставчици да осъществят услугите.

Относно притежавана от лицата кадрова обезпеченост е видно, че доставчиците /с изключение на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]/ са имали персонал, съгласно данни от информационния масив на НАП, но същият е бил назначен на длъжности, несъвместими с фактурираните услуги, а именно „монтажист“, „общ работник“ и др.

Правила е преценката на решаващия орган, че недоказването на възможността на доставчика да извърши спорните услуги е достатъчно основание да се приеме, че не е налице реална доставка и с този аргумент да се откаже данъчен кредит. От друга страна от

[фирма] не са ангажирани доказателства за водена търговска кореспонденция с доставчиците /имейли, писма, запитвания, оферти/, както и данни въз основа на какви критерии са избрани именно тези доставчици /проучвания, съпоставки с други дружества, предлагащи същите услуги/, при условие че дружествата не разполагат с квалифициран персонал и материално-техническа обезпеченост. Не става ясно по какъв начин жалбоподателят въобще е стигнал до извод, че би могъл да се обърне именно към тези доставчици, за да им възложи процесните услуги. От жалбоподателя в подкрепа на твърденията си за реалност на доставките са представени приемо-предавателни протоколи. Те обаче не съдържат индивидуализираща и конкретна информация, в тях не са посочените имената на лицата, поради което правилно не са кредитирани като годно доказателство за твърдените от ревизирувания субект благоприятни за него факти. Следва да се отчете и факта, че от нито един доставчик не са ангажирани доказателства, установяващи плащания от [фирма], документи за предаването на резултата. В практиката си СЕС допуска национална правна уредба, по силата на която правото на приспадане на данък върху добавената стойност може да се откаже на получателите на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки /Решение на СЕС от 08 май 2013 г. по дело C-271/12, P. T. SA, диспозитив/.

Съставянето на фактури или декларации с невярно

съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, може да се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49). Упражняването на ДК с фактура, по която не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата, предполага знание у получателя, че упражнява неправомерно ДК. Константна е съдебната практика, че не е възможно приспадането на данък, който е дължим, единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци - Решение от 13 декември 1989 г., G. Н. С-342/87, Решение от 19 септември 2000 г. S. & C. AG & Co. KG срещу F. В. и M. S. срещу F. E. C - 454/98, решение по дело С-152/02 на С. и т. 49 от решението по дело С-285/09 на СЕС, т. 44 от решение по съединени дела №С-80/11 и С-142/11. Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно нормите на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11). При наличие на реални доставки на стоки и/или услуги и изпълнение на другите материалноправни изисквания за приспадане на ДК отделни формални нередовности в притежаваните от получателя документи не могат да се отразят негативно

на правото на приспадане. Също така, при наличие на реални доставки на стоки и/или услуги отделни нередовности при прекия или предходните доставчици не могат да доведат до право на отказ на ДК без да се доказва, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае за извършената от някой от доставиците по веригата злоупотреба (Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, Решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 G. T.).

Обратно, при пълна липса на доставка на стоки и/или услуги (пълна симулация) получателите могат да разполагат с изрядни от външна страна документи, въз основа на които претендират правото на приспадане на ДК, т. е. формално да отговарят на изискванията за приспадане на правото на ДК, но на тези документи да не съответстват реални стопански операции. Съдът приема, че в конкретния случай е доказана втората хипотеза – наличие единствено на документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции. Правилно това е възприето от приходните органи като основание по чл. 6, вр. чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС да се откаже претендираното данъчно предимство чрез приспадане на ДК.

Тези обстоятелства се потвърждават от приета по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която съдът кредитира като компетентно изготвена и неоспорена от страните. Съгласно заключението по същата процесните фактури, издадени от 13-те спорни доставчици са осчетоводени като външни услуги, по

дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги, дебита на сметка 4531 „ДДС покупки“ и кредита на сметка 401“Доставчици, аналитичната партида на доставчика с изключение на фактура № 10069/19.08.2013г. , издадена от [фирма]. Плащането на фактурите е основно по банков път, осчетоводено по дебита на сметка 401“Доставчици“ и кредита на сметка 503 „Разплащателна сметка в лева“. За фактура № 11...55/24.04.2017г. , издадена от [фирма] е извършено плащане на каса по банковата сметка на доставчика, което не е осчетоводено.

През процесния период на жалбоподателя са възложени по договори изпълнението и изработването на проекти, подробно описани в ССЕ. Услугите по тях са осчетоводени като външни услуги. За тях са представени фактури, приемо-предавателни протоколи, договори, електронни досиета на всеки проект под формата на файлове. Вещото лице е отбелязало, че от доставчиците са представени документи, записани на външен диск, които представляват спецификации, наръчници, преводи, становища и др., но не е възможно тези документи да се съотнесат към конкретните проекти без наличие на специални познания в съответната област. За голяма част от проектите е пояснено , че управителят на ревизираното дружество не пази копия от материалите, поради тяхната конфиденциалност. В експертизата подробно е посочено какви именно дейности е следвало да изпълнят процесните доставчици, техния обем и характер. Не са представени документи от доставчиците , свързани с проекти „С. , „М. и „Бов Запад“. Вещото лице не може да отговори на въпроса съпоставими ли са

приетите и реализирани доставки по съдържание на доставката, поради нуждата от специални познания в областта на геодезията, биологията, екологията, химия, сертификационни познания, и поради разнообразието на самите доставки. Изследвало е и въпроса за съпоставимост между приходи и разходи, а фактурите на доставчиците/обект на РА/ и съответните фактури към клиентите са осчетоводявани в един и същи отчетен период в рамките на съответната финансово-отчетна година.

Предвид всичко гореизложено , съдът счита, че въпреки процесуалната активност на жалбоподателя, той не опроверга с убедителни доказателства изводите на органа по приходите, а именно, че процесните доставчици не са имали обективната възможност да изпълнят доставките по фактурите поради липса на материален, технически, кадрови ресурс, разполагащ с нужната квалификация, която вещото лице изтъква в експертизата. От друга страна експертизата изследва основно въпроси, свързани със счетоводството и документацията, налична при самото ревизирано лице , но не може да даде отговор на въпроса представените становище, наръчници , мнения и т.н дали са свързани и по какъв начин с изследваните проекти. Поради непроследимостта на връзката между извършените услуги от процесните доставчици и последващите доставки от ревизираното лице експертизата до голяма степен се позовава на обясненията на управителя на [фирма], което разколебава достоверността на изложените обстоятелства в нея. Не на последно място следва да се отбележи, че

обема на процесните услуги е изключително голям и разнообразен, което още веднъж сочи, че процесните доставчици е следвало да разполагат с високо квалифициран персонал в съответните области или да имат свои подизпълнители, но и за двете обстоятелства липсват доказателства.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение от 5842,41 лв. на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съобразно размера на отказаното право на ДК от 331 241,51 лв. общо със съответните лихви.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, Трето отделение, 62 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма],[ЕИК]], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк]бл. 10 ет.13 ап.74, представлявано от управителя В. П., чрез адв. Е. Б. срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № Р-22221418003061-091-001 от 11.04.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1657 от 01.10.2019 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДОДОП) С. относно отказано право на приспадане на данъчен кредит (ДК) общо в размер на 331 241,51 лв. ведно със съответните лихви по фактури, издадени от 13 дружества.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк]бл. 10 ет.13 ап.74, представлявано от управителя В. П., да заплати на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" при ЦУ на НАП С. на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК юрисконсултско възнаграждение в размер на 5842,41 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: