

РЕШЕНИЕ

№ 5231

гр. София, 19.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в публично заседание на 01.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **2045** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от АПК във връзка с § 2 във връзка с чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по повод решение № 2618 от 25.02.2021 г. по адм. дело № 9489/2020 г. по описа на ВАС, Първо отделение, с което е отменено решение № 2173 от 23.04.2020 г., постановено по адм. дело № 6104/2018 г. по описа на Административен съд – София град, Трето отделение, 49 – ти състав, с което е отхвърлена жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес за кореспонденция [населено място], [жк], Л. шосе, [жилищен адрес] представлявано от управителя Х. А. Т. срещу Ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 13160 – 00743 – 091 – 001 от 07.12.2016 г., издаден от П. Г. Г., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, изменен и потвърден с решение № 663 от 02.05.2017 г. на директора на дирекция „ОДОП“, и е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав, с дадени задължителни указания.

Жалбоподателят оспорва РА и иска съдът да го отмени, тъй като отказаното с него право на приспадане на данъчен кредит, както и начисленият данък за довносяне са незаконосъобразни, доколкото са резултат на неизяснена фактическа обстановка и на противоречиви и недоказани констатации. В жалбата са развити подробни аргументи по съществуването на спора. В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, се представлява от адв. С., който поддържа жалбата, депозира писмено становище и претендира сторените съдебно – деловодни разноски.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. И., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура дава становище за неоснователност на жалбата.

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 със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2222 – 13160 – 00743 – 020 – 001 от 05.02.2016 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП, 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 01.12.2010 г. до 31.12.2015 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и В. И. Б., на длъжност главен инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 2 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. ЗВР е връчена по електронен път на 16.02.2016 г.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 13160 – 00743 – 020 – 002 от 18.04.2016 г., издадена от П. Г. Г., срокът за приключване на ревизията е продължен до 16.05.2016 г. ЗВР е връчена на 18.04.2016 г. по електронен път.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 13160 – 00743 – 020 – 003 от 13.05.2016 г., издадена от П. Г. Г., срокът за приключване на ревизията е продължен до 16.06.2016 г. ЗВР е връчена на 06.06.2016 г. по електронен път.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 13160 – 00743 – 020 – 004 от 14.06.2016 г., издадена от П. Г. Г., срокът за приключване на ревизията е продължен до 15.07.2016 г. ЗВР е връчена на 14.06.2016 г. по електронен път.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р – 2222 – 13160 – 00743 – 092 – 01 от 16.09.2016 г. Връчен на 26.09.2016 г. на В. Н., пълномощник на дружеството. Срещу РД е подадено възражение с вх. № 53 – 06 – 1102 от 10.11.2016 г., към което са представени допълнително доказателства.

Издаден е РА № Р – 2222 – 13160 – 00743 – 091 – 01 от 07.12.2016 г., от П. Г. Г. на длъжност началник сектор – възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, с който са установени задължения за довносяне на ЗДДС в размер на 496 234, 70 лв. и лихви в размер на 113 561, 35 лв. РА е връчен на 09.01.2017 г. по електронен път.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 53 – 06 - 315 от 23.01.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23 – 22 – 181 от 31.01.2017 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 директора на дирекция ОДОП С. за срок до 30.04.2017 г.

Решаващият орган е издал решение № 663 от 02.05.2017 г., с което РА е отменен в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди: м. 12.2014 г., м. 01.2015 г., м. 07.2015 г. и м. 08.2015 г., ведно със съответните лихви; изменен като установените резултати: за данъчен период м. 09.2015 г. ДДС за внасяне в размер на 55 977,48 лв., определям на ДДС за внасяне в размер на 37 292,48 лв., ведно със съответните лихви; за данъчен период м. 10.2015 г. ДДС за внасяне в размер на 144

250,53 лв., определям на ДДС за внасяне в размер на 63 528,53 лв., ведно със съответните лихви и е потвърден в частта на установените резултати 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., м. 11.2013 г., м. 12.2013 г., м. 01.2014 г., м. 07.2014 г., м. 08.2014 г., м. 09.2014 г., м. 04.2015 г. и м. 11.2015 г., ведно със съответните лихви. Предмет на жалбата срещу РА е непризнатото право данъчен кредит по включените периоди в изменената и потвърдена част от ответника.

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

Спорните доставки, по които жалбоподателят 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 оспорвания, проверки в информационната система на НАП относно доставчиците и представените от [фирма] 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 I. 0001:2008, валиден до 13.09.2018 г. и е кадрово обезпечено за извършване на дейността си. Основни клиенти и възложители на жалбоподателя са местни и регионални структури и сдружения като общините К., Я., П., Ч., Е. П., Д. „КОНСОРЦИУМ Р. ТП 2012“, [фирма], [фирма] и др.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на оспорвания е връчено по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р – 2222 – 13160 – 00743 – 040 – 001 от 17.02.2016 г. Органите по приходите са изисквали 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 дружеството е представило документи с придружително писмо вх. № 53 – 11 – 1102 от 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 жалбоподателя. 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 от 25.07.2016 г. Изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. № П – 22221516103445 – 040 –

001 от 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 дерегистрирано 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 жалбоподателя 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 нерегистриран в НАП електронен касов апарат с фискална памет /Е./.

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 от 25.07.2016 г. Изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. № П – 22221216103440 – 040 – 01 от 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 дерегистрирано 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 дерегистрирани по ЗДДС дружества – [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

От жалбоподателя 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 от 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 от 05.05.2016 г. на ТД на НАП В. Т. са обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на ИПДПОЗЛ изх. № П – 04000516073575 – 040 – 001 от 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. с ЕНЧ [ЕГН], назначен на длъжност „ръководител инфраструктура и поддръжка на соларни инсталации“ с месечно възнаграждение в размер на 2 000,00 лв.; договор за правна консултация, сключен със С. В. Д., ЕГН [ЕГН], 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, неклассифицирани 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 жалбоподателя са представени копия на разглежданата фактура, сключен между страните договор и приемно - 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 от 15.03.2013 г. с предмет на доставка „консултантски услуги“, издадена от [фирма].

С ПИНП № П – 22221716103447 – 141 – 001 от 25.07.2016 г. са обективирани резултатите от проверката на [фирма]. Констатирано е, че в отговор на ИПДПОЗЛ с изх. № П – 22221716103447 – 040 – 001 от 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 който са установени задължения в големи размери.

Във връзка с процесната доставка от жалбоподателя 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 приемно-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 приемно-предавателен протокол е с дата 07.11.2012 г., а процесната фактура е издадена на 15.03.2013 г., когато е съставен и втория

приемно-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 от 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 от 03.06.2016 г. доставчикът не е представил изискваните 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 жалбоподателя 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; приемно-предавателни протоколи. При преглед на документите органите по приходите са установили, че в приемно-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.

6. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 000,00 лв. за м. 07.2013 г. по фактура № 0...0721 от 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 от 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 deregистриран 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 жалбоподателя 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]“; приемно-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 от 27.01.2014 г. с предмет на доставка „консултантски услуги по проект“, издадени от [фирма].

С ПИНП № П – 030003160825169 – 141 – 001 от 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 до 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 жалбоподателя са представени: спорната фактура; сключен между страните договор с предмет: разработване на финансов анализ за инвестиционен проект „Интегриран воден проект за [населено място]“; приемно-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 приемно-предавателен протокол, консултантски услуги съгласно договор, извършени инженерни услуги съгласно приемно-предавателен протокол, издадени от [фирма].

С ПИНП № П – 22221016080402 – 140 – 001 от 27.06.2016 г. са

обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на ИПДПОЗЛ № П – 222210160804402 – 040 – 01 от 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 приемно-предавателен протокол. Представени са още свидетелство за регистрация на Е., сключени граждански договори с 3 физически лица, СД по ЗДДС и дневници за продажбите за процесните периоди, хронологични регистри на счетоводни сметки 703, 702, 4532, касова книга, свидетелство за регистрация на Е.. 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 жалбоподателя 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 от 27.06.2016 г. са обективирани резултатите от проверката на доставчика. Констатирано е, че в отговор на ИПДПОЗЛ № П – 22221016097751 – 040 – 01 от 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 Н. и М./ и приемно-предавателен протокол. Представени са още СД по ЗДДС и дневник на продажбите за м. 08.2014 г., хронологични регистри на счетоводни сметки 703, 4532, обратна ведомост за м. 08.2014 г., касова книга, свидетелство за регистрация на Е., инвентарна книга, фактури от предходен доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК]. 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 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 от 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 Е.. През периодите на спорните доставки не е имало назначени лица на трудов договор. 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 жалбоподателя 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.; приемно-предавателни протоколи за приемане от възложителя на извършената от изпълнителя работа; касови бонове за

плащане в брой по доставките.

11. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 39 835,00 лв. за периода от м. 08.2015 г. до м. 11.2015 г. /вкл./ по 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 от 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 Е.. През периодите на спорните доставки не е имало назначени лица на трудов договор и не е декларирано 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 жалбоподателя 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 ЗОП, писмени преводи на бизнес план за: старчески дом [населено място], хотел „Р.“, шивашко предприятие „Л.“ и др. от български на италиански; приемно-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 приемно-предавателни протоколи са с дати преди издаване на

фактурата, от което са направили извод, че издадените фактури са неотнормими 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 обосновааност 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 хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети, съдържащите се в адм. дело № 6104 по описа за 2017 г. на АССГ, Трето отделение, 49 – ти състав и в адм. дело № 9489 по описа за 2020 г. на ВАС, Първо отделение, писмени документи., както и ангажираните от ответника относно заеманите длъжности от П. Г. Г. и М. П. Б..

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, както и в предвидения от закона срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

По отношение дадените от касационната инстанция указания за нова преценка на компетентността на лицата, извършили ревизията, настоящият съдебен състав приема следното:

Неоснователни са 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. Ревизионният 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. Този извод се затвърждава и от приетите в настоящето производство писмени доказателства – Заповед № 2867 от 08.08.2016 г., издадена от изпълнителния директор на НАП, Заповед № 986.1/30.10.2012 г., издадена от директора на ТД на НП – С., молба и заповед относно ползване на отпуск и Заповед № 1704/18.05.2009 г., издадена от изпълнителния директор на НАП.

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директивата 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 реално осъществена. Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни и липсата на която и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. По аргумент на цитираните разпоредби на директивата, транспонирани и във вътрешното законодателство, изискуемостта на данъка по доставката предполага наличие на осъществена облагаема доставка.

По своята същност доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и търговски документи. Проследяването на отделните елементи на доставката на услуга включва установяването най-общо естеството на услугата, осигуряването на необходимия персонал за нейното изпълнение и предаване на резултата от свършената работа.

Съгласно постоянната практика на СЕС правото на приспадане на начислен по доставките ДДС е основен принцип на общата система на ДДС, което по правило не може да се ограничава и се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. в този смисъл решения М. и D., С 80/п и С142/11, ЕУ:С:2012:373, т. 37И 38, както и цитираната съдебна практика, Б., С 285/11, ЕУ:С:2012:774, т. 25 и 26, както и Р. Т. и др., С 271/12, ЕУ:С:2013:297, т. 22).

Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. решения D., С 438/09, ЕУ:С:2010:8i8, т. 24, Т., С 324/11, ЕУ:С:2012:549, т. 25, както и определения F. V, С 563/11, ЕУ:С:20i3:i25,

т. 27 и J., С 33/13, EU:C:2014:i84, т. 25).

Правото на приспадане възниква, когато са налице предвидените в Директивата за ДДС материалноправни предпоставки и се упражнява при изпълнение на формалните изисквания установени от Директивата за ДДС. Съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС, за да може съответното лице да се ползва от това право, трябва, от една страна, то да е данъчнозадължено по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да се използват от него за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решения С. Р., С 63/04, EU:C:2005:773, т. 52, Т., С 324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и Б., С 285/11, EU:C:2012:774, т. 29, както и определение J., С 33/13, EU:C:2014:i84, т. 27).

От съдържанието на обжалвания РА се установява, че органите по приходите не оспорват факта, че ревизираното лице е данъчнозадължено по смисъла на ЗДДС и Директивата за ДДС, и че фактурите, по които жалбоподателят е упражнил приспадането, съдържат необходимите реквизити с оглед на чл.114 от ЗДДС.

От съдържанието на РА се установява, че органите по приходите не оспорват и факта, че жалбоподателят е отразил процесните фактури в счетоводството си и в отчетните регистри по ЗДДС - факт, потвърден и от заключението на вещото лице по допуснатата по делото ССЕ.

Ревизиращите не оспорват и факта, че получените от жалбоподателя услуги са използвани за целите на извършваната от него независима икономическа дейност. В това отношение следва да се съобрази и факта, че ревизиращите не са установили основание за корекция на начисления от жалбоподателя ДДС по извършените от него продажби (стр. 5 от РД).

Единственото действие на доставчика, от което зависи правото на данъчен кредит на получателя по доставката е издаването на данъчен документ със законоустановеното съдържание. Дали този документ ще бъде включен от доставчика в дневника за продажби и в кой данъчен период, дали ще бъде включен в справката - декларация за периода, дали доставчикът ще внесе дължимия данък по тази доставка, са обстоятелства, които не определят правото на данъчен кредит и това е изцяло в унисон с европейската практика относно данъка върху добавената стойност и с постоянната практика на ВАС.

Несъмнено е при това положение, че ако предположенията на приходната администрация, изградени на база преценка на тези действия от страна на дружествата - доставчици, се приемат за релевантни по отношение на възникване на процесното право на данъчен кредит, то [фирма] би било поставено в неравностойна

позиция, доколкото то не е разполагало със сигурност по отношение на това дали, въпреки стриктното спазване на своите задължения, ще има право да приспадне, платения на доставчика данъчен кредит, тъй като признаването или правото на приспадане, ще зависи и от оценката на ревизиращите органи за това, дали доставчика е изпълнил своите задължения за представяне на искани документи и обяснения или пък за деклариране на правоотношенията, по които е страна. Обратното разбиране, би имало за последица, нарушаването на принципа за "справедлив баланс" между нуждите на общия интерес и изискванията на защита на основните права на отделната личност (в този смисъл е параграф 69 и параграф 62 от Решение от 22.01.2009 г. на ЕСПЧ по делото на [фирма] срещу България).

В конкретния случай са налице писмени доказателства - приемно-предавателни протоколи с изрично изявление на възложителя, че приема извършената работа без забележки, като съответстваща на уговореното. Въз основа на горното може да се направи категоричният извод, че подписаните между страните договори са валидно сключени търговски сделки, по които са осъществени реални престации, което е довело да желаните от страните правни последици.

В настоящия случай договорите пораждат правната връзка между доставчика и получателя, като същите са основание за имущественото разместване. Фактурите и протоколите, кореспондират със съдържанието на договорите. Протоколите са подписани от двете страни по доставката, което означава, че са постигнали съгласие относно резултата от услугите и изработеното е прието без възражения. Многобройни писмени доказателства са съставяни с оглед характера на услугите - от различно консултантско естество, като нито едно от тези доказателства не е оспорено по надлежния ред в първоинстанционното производство.

Същите са приети от съда и са част от административната преписка.

Осъществяването на релевантния за спора юридически факт се подкрепя и от редица доказателствени факти, установени както в ревизионното производство, така и в хода на съдебното обжалване на процесния РА.

Осчетоводяването, плащането по фактурата, отразяването на фактурата в дневника за покупките и справката-декларация за съответния период са доказателствени факти, които, без да са правнорелевантни спрямо възникването на правото на данъчен кредит, индицират, че релевантния за правото на приспадане на начисления по фактури ДДС факт се е осъществил или не се е осъществил.

При първоначалното разглеждане на делото са изготвени заключения на вещи лица по допуснати съдебно-счетоводна и съдебно-техническа експертиза. Същите са приети от съда като доказателства по делото и

не са оспорени от страните.

И двете заключения обосновават извод за реалност на процесите доставки.

Редовността на воденото от жалбоподателя счетоводство, констатирано в хода на самото ревизионно производство, е потвърдена и от заключението на вещото лице с дадените изчерпателни, обосновани и логични отговори в счетоводен аспект на поставените на експертизата въпроси, кореспондиращи със събраните по делото писмени доказателства.

Видно от заключението на вещото лице, конкретизирани са процесите доставки, подробно са изложени всички съпътстващи съответните фактури документи, проследено е извършеното осчетоводяване, констатирано е изпълнение на разпоредбите на ЗДДС относно отразяването на фактурите, както и изпълнението на последващите облагаеми доставки.

Констатациите на вещото лице по извършената съдебно-счетоводна експертиза се потвърждават и от заключението на вещото лице по допуснатата по делото съдебно-техническа експертиза. Видно от заключението, вещото лице е установило наличие на обективни данни за реални резултати от извършените услуги по фактурите, издадени от процесите доставчици.

Вещото лице отново е потвърдило необходимостта от извършването на процесите доставки, така че да се обезпечи изпълнението на договорите, по които жалбоподателят е изпълнител за осъществената от него търговска дейност. Заключението е подробно обосновано, като са анализирани всички доказателства, установяващи реалността на оспорените от ревизиращите доставки.

Изложените от ревизиращите фактически основания за издаването на оспорения РА не могат да послужат, за да бъде отказано правото на приспадане на начисления по доставките ДДС от получателя.

Кадровият ресурс на доставчиците е една от многото индиции, при наличието на които могат да се формират доказателствени изводи по отношение на главния факт, от значение за решаването на спора - получаването на процесите услуги. Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство органите по приходи не са изложили аргументи и не опровергават възможността спорните доставки да се извършени и от управителите на доставчиците. Изследването на въпроса както трудови и граждански договори е сключил и декларирал всеки един от доставчиците договорените услуги не може в пълнота да докаже, че не е налице тяхното предоставяне, още повече, че събраните по делото други писмени документи доказват обратното. В тази връзка е необходимо да се посочи, че съгласно установяванията в РА фактурите по разглежданите доставки и доставчици, за които той е

потвърден, са включени в дневниците им за продажби. Нещо повече, ответникът в хода на административното обжалване и при идентичност на констатациите е приел реалност на реализираните услуги. В този смисъл директорът на ОДОП е отменил РА в частта относно доставките, предоставени от [фирма], но е приел обратното за доставките от [фирма], обективирани в 8 фактури за м.01.2015 г., като е посочил, че лицата, с които има сключени граждански договори по това време са се намирали в подобни отношение с [фирма].

Постоянната практика на СЕС, като в това отношение показателно е Решение от 21 юни 2012 година по съединени дела С-80/11 и С-142/11, изключва възможността правото на данъчен кредит да бъде отказано само въз основа на констатации относно липсата на кадрова обезпеченост на доставчиците (т. 2 от диспозитива му), както е сторено в настоящия случай.

В тази връзка следва да се подчертае, че видно от съдържанието на процесния РА, няма установени обективни данни за наличие на измамни практики или опити за такива практики по повод на приспадането или начисляването от жалбоподателя на ДДС. От друга страна ревизиращите са приели, че доставчиците нямат кадрови ресурс, не защото са установили обективни данни за сделки с измамна цел, а защото не са намерили някои от тях на декларирания адрес за кореспонденция.

При решаването на настоящия спор, в изпълнение на изискването на чл. 168, ал. 1 от АПК, във вр. с §. 2 от ДР на ДОПК, настоящият съдебен състав съобразени и разясненията на СЕС в тълкувателно приложимите поради сходство на фактическия състав решения по дела С- 324/11 и С-18/13. В цитираните решения на СЕС е посочено, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задължено лице право да приспадне данъчен кредит за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурите за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, разходите за услугата в счетоводната документация са неоправдани или в някои документи липсват подписи на посочените като доставчици лица, без да доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба. В този смисъл е и Решение №2421/09.03.2015 г. на ВАС, I отд., постановено по адм. д. №7757/2014 г.

Изводът, който се налага от анализа на цитираната практика на Съда на ЕС е, че ревизираното лице не може да бъде задължено да притежава и представя доказателства, нито да извършва действия по събирането им, с които да оборва констатации на органа по приходите относно

неговите доставчици, въз основа на които констатации последният е приел, че пряката доставка, по която е отказано право на данъчен кредит, не е реално извършена. Ревизираното лице не е длъжно да установява, че в цялата верига по реализация на стоката задълженията за деклариране и внасяне на ДДС от доставчиците са изпълнени, и не са извършени нарушения и измами в тази връзка.

Нещо повече, дори когато администрацията е установила конкретни улики за наличието на измама, Директивата за ДДС и принципът на данъчен неутралитет не допускат правото на приспадане да бъде ограничавано, ако въз основа на обективни данни не е установено, че получателят по фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от издателя на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставките (Решение на Съда от 06.06.2012 г. по дело Т., (С-324/11).

По изложените съображения, съдът намира жалбата за основателна и като такава следва да я уважи, а РА да се отмени като неправилен и незаконосъобразен.

При този изход на спора следва да се присъдят сторените съдебно – деловодни разноски на жалбоподателя за три инстанции с оглед представените списъци по чл. 80 от ГПК (л. 610 от адм. Дело № 6104/17, АССГ и л. 40 от адм. Дело № 9489/20 г. на ВАС), като по настоящето производство не са ангажирани доказателства в тази връзка, в общ размер на 12 330, 60 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 13160 – 00743 – 091 – 001 от 07.12.2016 г., издаден от П. Г. Г., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, изменен и потвърден с решение № 663 от 02.05.2017 г. на директора на дирекция „ОДОП“, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сторените съдебно деловодни разноски в размер на 12 330, 60 /дванадесет хиляди триста и тридесет лева и шестдесет / лева.

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

СЪДИЯ: