

РЕШЕНИЕ

№ 8068

гр. София, 29.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 29.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **5029** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „АРАЙЗ-БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес : [населено място],[жк] [улица], [жилищен адрес] представлявано от управителя В. Ч., чрез адв. Д. Ц. срещу Ревизионен акт №Р-22221418001439-091-001/05.11.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., поправен с РА за поправка на РА №П-22221418211496-003-001/28.11.2018г., в частта потвърден с Решение № 265/13.02.2019г. на Директор на дирекция „ОДОП” – С..

В жалбата е посочено, че РА е незаконосъобразен, немотивиран и неправилен. Моли се да бъде отменен, по изложените в жалбата доводи.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. П. и адв. Р., които поддържат подадената жалба и молят тя да бъде уважена и РА бъде отменен в цялост. По делото са постъпили писмени бележки с изложени доводи по същество и допълнителни писмени бележки в срока.

Ответникът - Директорът на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП – в съдебно заседание се представлява от юрк. К., която оспорва подадената жалба и моли тя да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана. Поддържа представените по делото писмени бележки. Моли съда да не кредитира свидетелските показания. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418001439-020-001 от 13.03.2018 г., връчена на 23.03.2018 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, издадена от Т. И. Т., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощен по силата на Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „АРАЙЗ-БГ“ ЕООД за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 13.05.2014 г. до 31.01.2018 г. Срокът на ревизионното производство е продължен, съгл. чл. 113, ал. 3 във вр. с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта е издадена Заповед №Р-22221418001439-020-002/21.06.2018 г. за изменение на ЗВР, с която е определен срок за извършване на ревизията до 23.08.2018 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. и Заповед №Р01-728 от 02.05.2018 г. на Директора на ТД на НАП С. във връзка с прекратяване служебното правоотношение на Т. И. Т..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №22221418001439-092-001 от 26.09.2018 г., връчен на електронния адрес на дружеството на 15.10.2018 г. Срещу констатациите на РД не е било подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418001439-091-001 от 25.11.2018 г., поправен с РАПРА №П-22221418211496-003-001 от 28.11.2018 г., издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. - възложил ревизията и от Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА и РАПРА са връчени електронно съответно на 26.11.2018 г. и 29.11.2018 г.

С РА, поправен с РАПРА, при деклариран от „АРАЙЗ БГ“ ЕООД ДДС за внасяне за ревизираните периоди общо в размер на 36 607,12 лв., органите по приходите са установили данък за внасяне и лихви в общ размер на 131 545,50 лв. Допълнително установените задължения произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставки на стоки и услуги от посочени по-долу доставчици в общ размер на 77 710,00 лв. За невнесения в срок данък са определени лихви в размер на 17 228,38 лв.

Декларираната от ревизираното лице дейност за ревизираните периоди е свързана с книговезки услуги.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на задълженото лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221418001439-040-001 от 02.04.2018 г., с което е изисквана счетоводната и търговска документация на дружеството, включително договори, протоколи, банкови документи, които имат отношение към доставките, получени и извършени от жалбоподателя, както и обяснения за вида на търговската дейност и обекта, от който се извършва.

С ИПДПОЗЛ изх. №Р-22221418001439-040-002 от 18.07.2018 г. са изисквани и документи и писмени обяснения във връзка с декларираните доставки и упражнено право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от конкретно посочени в искането доставчици, както и доказателства за последваща реализация на стоките и услугите по фактурите, издадени от посочените в искането доставчици. В отговор от ревизираното лице са представени документи писмени обяснения.

На основание чл. 45 от ДОПК, в хода на ревизията са инициирани насрещни проверки на доставчици, резултатите от които са обективирани и в протоколи: ПИНП №П-22221418069797-141-02/13.09.2018 г. на „ВИЖЪН 13“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ПИНП №П-22221218069817-141-01/28.08.2018 г. на „ЕВРОСТИЛ-2017-РБ“ ЕООД“, ЕИК[ЕИК]; ПИНП №П-22220618069792-141-02/13.09.2018 г. на „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; ПИНП №П-22221118069806-141-03/14.09.2018 г. на АСС П. СТАРТ“, ЕИК[ЕИК]; ПИНП №П-22220618069814-141-02/25.09.2018 г. на „ЕВРОТРАНС 94“ ЕООД“, ЕИК[ЕИК]; ПИНП №П-22220318069835-141-02/14.09.2018 г. на „МАНЧЕВ СТРОЙ 83“ ЕООД, ПИНП №П-22221418069820-141-02/14.09.2018 г. на „ИВАНОВА СТРОЙ 2017“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; ПИНП №П-22221418069824-141-02/14.09.2018 г. на „ПАНАМА ДЕЛИШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ПИНП №П-22220518069812-141-03/17.09.2018 г. на „А И М ДУНАЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; ПИНП №П-22221018069796-141-03/17.09.2018 г. на „КОНСУЛТ СОФИЯ С“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; ПИНП №П-22221418069803-141-03/14.09.2018 г. на „КРУЗ КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и ПИНП №П-22221318069826-141-01/28.08.2018 г. на „ДЕТЕЛИНА 2010“ ЕООД, ЕИК 20082998.

След анализ на доказателствата, органът по приходите е стигнал до фактически констатации, довели до промяна на декларираните от ревизираното дружество резултати:

1. За данъчни периоди май, юни, юли, август, септември, октомври, ноември, декември 2015 г. и януари 2016 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 16 627,00 лв. по 17 фактури, издадени от „ВИЖЪН 13“ ЕООД с предмет книговезки услуги.

Съгласно констатациите на ПИНП е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22221418069797-040-01/03.05.2018 г., връчено по чл. 32 от ДОПК на 04.06.2018 г. На 10.08.2018 г. по пощата са представени от жалбоподателя следните документи – фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, 2 граждански договора с разписки за изплатени суми.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 05.02.2016 г. За периода на издаване на фактурите в дружеството има наето по трудово правоотношение едно лице на длъжност – технически организатор, а декларираната икономическа дейност е фризьорски и козметични услуги.

2. За данъчните периоди м. 10, м. 11 и м. 12.2017 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 4 000,00 лв. по 6 фактури, издадени от „ЕВРОСТИЛ-2017-РБ“ ЕООД с предмет книговезки услуги. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22221218069817-040-01/03.05.2018 г., връчено на декларирания електронен адрес. На 10.08.2018г. в деловодството на ТД на НАП С. са представени оборотна ведомост и фактури.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че проверяваното дружество е deregистрирано по ЗДДС, считано от 11.04.2018 г. За периода на издаване на фактурите в дружеството няма наети лица по трудови правоотношения.

3. За данъчен период м. 08.2016 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 2 340,00 лв. по 2 фактури, издадени от

„ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД с предмет книгоvezки услуги. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22220618069792-040-01/02.05.2018 г., връчено по чл. 32 от ДОПК на 11.06.2018 г. На 10.08.2018 г. в деловодството на ТД на НАП С. са представени хронологичен регистър на сметки 411, 702, 4532, фактури, договор, приемо-предавателен протокол и граждански договор.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че проверяваното дружество е deregистрирано по ЗДДС, считано от 11.10.2016 г. За периода на издаване на фактурите в дружеството има наети пет лица по трудови правоотношения на длъжност „инженер енергетик“, „координатор дейности“ и работник в строителството. Декларираната икономическа дейност на проверяваното лице е други довършителни строителни дейности.

4. За данъчен период м. 04.2015 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 1 600,00 лв. по 2 фактури, издадени от „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД с предмет книгоvezки услуги. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221118069806-040-01/03.05.2018 г., връчено по чл. 32 от ДОПК на 07.06.2018 г. С придружително писмо вх. №53-06-3149-9/10.08.2018 г. са представени копия на спорните фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, граждански договор, хронологичен регистър на сметки 411, 4532, 702.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че проверяваното дружество е deregистрирано по ЗДДС, считано от 27.04.2016 г. и има установени задължения в големи размери. За периода на издаване на фактурите в дружеството са наети седем лица по трудови правоотношения на длъжност „отговорник спомагателни дейности“, „специалист У.“, „кофражист“, „техник уеб сайт“, „технически организатор“. Декларираната икономическа дейност е други персонални услуги некласифицирани другаде.

5. За данъчен период м. 01.2018 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 500,00 лв. по фактура, издадени от „ЕВРОТРАНС 94“ ЕООД с предмет книгоvezки услуги. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22220618069814-040-01/03.05.2018 г., връчено по чл. 32 от ДОПК на 05.06.2018 г. На 10.08.2018 г. са представени копия на спорните фактури, договор, приемо-предавателен протокол, два граждански договора, хронологичен регистър на сметки 411, 4532, 702.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че за периода на издаване на фактурите в проверяваното дружество няма наети лица по трудови правоотношения.

6. За данъчните периоди м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2016 г. и м. 01.2017 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 12 158,00 лв. по 10 фактури, издадени от „МАНЧЕВ СТРОЙ 83“ ЕООД с предмет книгоvezки услуги. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22220318069835-040-01/03.05.2018 г., връчено по чл. 32 от ДОПК на 07.06.2018 г. На 10.08.2018 г. в деловодството на ТД на НАП С. са представени копия на спорните фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, четири граждански договора, хронологичен регистър на сметки 411, 4532, 702.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че проверяваното дружество е deregистрирано по ЗДДС, считано от 13.03.2017 г. За периода на издаване на фактурите в дружеството няма наети лица по трудови

правоотношения.

7. За данъчните периоди м. 07 и м. 08.2017 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 1 200,00 лв. по 2 фактури, издадени от „ИВАНОВА СТРОЙ 2017“ ЕООД с предмет книговезки услуги. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22221418069820-040-01/03.05.2018 г., връчено на деклариран електронен адрес. На 21.05.2018 г. в деловодството на ТД на НАП С. са копия на спорните фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, хронологичен регистър на сметки 411, 4532, 702.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че проверяваното дружество е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 11.06.2018 г. За периода на издаване на фактурите в дружеството няма наети лица по трудови правоотношения.

8. За данъчните периоди м. 02, м. 03, м. 04 им. 05.2017 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 6 200,00 лв. по 7 фактури, издадени от „ПАНАМА ДЕЛИШЪН“ ЕООД с предмет книговезки услуги. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22221418069824-040-01/03.05.2018 г., връчено по чл. 32 от ДОПК на 05.06.2018 г. На 10.08.2018 г. в деловодството на ТД на НАП С. са представени копия на спорните фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, хронологичен регистър на сметки 411, 4532, 702.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че проверяваното дружество е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 07.08.2018 г. За периода на издаване на фактурите в дружеството има наети пет работници по трудови правоотношения, а декларираната икономическа дейност е търговия на дребно с части и принадлежности.

9. За данъчен период м. 11.2014 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 600,00 лв. по фактура, издадена от „А И М ДУНАЙ“ ЕООД с предмет книговезки услуги. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22220518069812-040-01/03.05.2018 г., връчено по чл. 32 от ДОПК на 04.06.2018 г. На 10.08.2018 г. в деловодството на ТД на НАП С. са представени копия на спорните фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, четири граждански договора.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че проверяваното дружество е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 30.01.2015 г. За периода на издаване на фактурите в дружеството има наети три лица по трудови правоотношения на длъжност „строителен техник“, „снабдител“, „ръководител търговска експлоатация“, а декларираната икономическа дейност е товарен морски и крайбрежен транспорт, търговия на дребно в неспециализирани магазини.

10. За данъчните периоди м. 02, м. 03, м. 04, м. 05, м. 06 и м. 07.2016 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 15 280,00 лв. по 13 фактури, издадени от „КОНСУЛТ СОФИЯ С“ ЕООД с предмет книговезки услуги. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22221018069796-040-01/02.05.2018 г., връчено по чл. 32 от ДОПК на 11.06.2018 г. На 10.08.2018 г. в деловодството на ТД на НАП С. са представени копия на спорните фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, три граждански договора.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че проверяваното дружество е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 10.08.2016 г. За периода на издаване на фактурите в дружеството има наето едно лице по трудово правоотношение на длъжност „шофьор“, а декларираната икономическа дейност е

неспесиализирана търговия на едро.

11. За данъчните периоди м. 12.2015 г.; м. 03, м. 4, м. 08.2016 г.; м. 04, м. 05 и м. 09.2017 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 7 555,00 лв. по 7 фактури, издадени от „КРУЗ КОМЕРС“ ЕООД с предмет „по договор за програмно обслужване“. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221418069803-040-01/03.05.2018 г., връчено по чл. 32 от ДОПК на 04.06.2018 г. На 10.08.2018 г. в деловодството на ТД на НАП С. са представени копия на спорните фактури, договори, приемо-предавателни протоколи с видовете извършени работи, ценово предложение три сертификати ISO с област на приложение продажба, инсталация, внедряване, поддръжка и сервиз на информационна и комуникационна техника и инфраструктури. Според представените писмени обяснения от управителя, дружеството е с основен предмет на дейност програмно обслужване на компютърна техника, инсталации и настройки на софтуер проектиране, конфигуриране и изграждане на офис мрежи, както и търговия на едро.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че за периодите на издаване на фактурите в проверяваното дружество има наети по трудови правоотношения 14 лица на длъжност „техник механик“, „технически секретар“, „бизнес консултант“, „общ работник“, „главен счетоводител“, „отчетник счетоводство“, „счетоводител“, „програмист“. Декларираната икономическа дейност е неспециализирана търговия на едро.

12. За данъчните периоди м. 12.2015 г.; м. 01, м. 04, м. 06, м. 07, м. 11 и м. 12.2016 г.; м. 06, м. 08 и м. 09.2017 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 9 360,00 лв. по 10 фактури, издадени от „ДЕТЕЛИНА 2010“ ЕООД с предмет изготвяне на финансово-счетоводен анализ на стопанската дейност на клиента; изготвяне на процедури и правила за документално отразяване на бизнеса на компанията с цел управление и контрол; по договор за счетоводно обслужване, разработване на технически и финансов проект за кандидатстване по оперативна програма „Развитие на човешките ресурси“, приоритетни оси, подобряване достъпа до заетост и качеството на работните места; окончателно за изработка на финансов проект; изготвяне на прогнозен баланс, прогнозно ОПР и ПП за периода 2017 – 2021 г.; изготвяне на бизнес план за кандидатстване за кредит; обработка на Т., изготвяне на процедури и правила за документално отразяване на бизнеса на компанията с цел управленски контрол. Според представените писмени обяснения от управителя, дружеството развива своята дейност в областта на търговията и консултирането – разработване на технически и финансови проекти за кандидатстване и подаване на Информационна система за управление и наблюдения на средствата от ЕС в Б. 2020 – ИСУН 2020. До проверяваното дружество е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-222211318069826-040-01/03.05.2018 г., връчено по чл. 32 от ДОПК на 07.06.2018 г. По електронен път са представени копия на спорните фактури, договор за наем на обект и анекс към него, свидетелство за регистрация на касов апарат, хронологичен регистър на счетоводна сметка 411 с клиент проверяваното лице.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че за периодите на издаване на фактурите в дружеството има наети по трудови правоотношения 13 лица на длъжност „техник механик“, „търговски

представител“, „отговорник счетоводство“, „технически сътрудник“. Декларираната икономическа дейност е неспециализирана търговия на едро. Във връзка със спорните доставки от страна на жалбоподателя са представени фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, данни за счетоводни отразявания.

РО са приели, че не е доказано реалното изпълнение на доставките, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от същия закон са отказали право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 77 710,00 лв. по фактурите, издадени от изброените по-горе доставчици.

Жалбоподателят е оспорвал ревизионния акт и неговата поправка като необоснован, издаден при липса на обективна преценка и анализ на представените доказателства. С Решение № 265/13.02.2019г. на Директор на дирекция „ОДОП“ – С. е потвърден Ревизионен акт №Р-22221418001439-091-001/05.11.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., поправен с РА за поправка на РА №П-22221418211496-003-001/28.11.2018г., в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди м. 11.2014г. и от м. 04.2015г. до м. 01.2018год.

Жалбата е подадена в срока по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес, и срещу подлежащ на съдебен контрол акт. Оспорването е направено, след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл. 156, ал. 2 ДОПК, поради което жалбата е допустима. Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

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

Съдът приема, че РА издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Оспореният РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120 ДОПК. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Съгласно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Съгласно разпоредбата на чл. 68, ал. 1 т. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата следва, че услугите трябва да са фактически получени, за да може сумата на данъка да бъде приспадната. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. В тази връзка, в множество свои решения по тълкуване на относимите разпоредби на Директивата /т. 32 на Решение 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г. и др./, СЕС изрично посочва, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

За определяне на предмета на доказване следва да се съобрази видът на съответната доставка.

Според общите правила за разпределение на доказателствената тежест, същата лежи именно върху жалбоподателя, който ползва благоприятните правни последици под формата на данъчен кредит. Когато фактурата документира доставка на услуга, следва да се установи и докаже както предаването и приемането на резултата от нея, така и възможността на съответния доставчик да я извърши.

Спорът касае реалността на доставки на книговезки, счетоводни, консултантски, компютърни по фактури, издадени от „ВИЖЪН 13“ ЕООД, Е.-2017-РБ“ ЕООД, „ИНФРАКОНСТРУКТ П.“, „АСС П. СТАРТ“, „ЕВРОТРАНС 94“ ЕООД, „МАНЧЕВ СТРОЙ 83“ ЕООД, „ИВАНОВА СТРОЙ 2017“ ЕООД, „ПАНАМА ДЕЛИШЪН“ ЕООД, „А И М ДУНАЙ“ ЕООД, „КОНСУЛТ СОФИЯ С“ ЕООД, „КРУЗ КОМЕРС“ ЕООД и „ДЕТЕЛИНА 2010“ ЕООД. Предметът на тези фактури изисква удостоверяване на множество обстоятелства, свързани с установяване наличието на технически и кадрови ресурс у цитираните доставчици.

Правилната преценка на това дали има реално извършена доставка винаги следва да се извършва конкретно, като се отчете точно каква е доставката и се прецени какви доказателства са необходими за нейното фактическо извършване. В ревизионното производство е констатирано, че част от доставчиците

„ЕВРОСТИЛ-2017-РБ“ ЕООД, „МАНЧЕВ СТРОЙ 83“ ЕООД, „ЕВРОТРАНС 94“ ЕООД, „ИВАНОВА СТРОЙ 2017“ ЕООД/ не разполагат с персонал през ревизионния период. В „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД са били наети лица на неотнормирани към предмета на доставките длъжности „инженер енергетик“, „координатор дейности“ и работник в строителството и декларираната икономическа дейност е други довършителни строителни дейности. „ВИЖЪН 13“ ЕООД е разполагало само с едно лице на длъжност „технически организатор“, а декларираната икономическа дейност е свързана с извършването на фризьорски и козметични услуги. „КОНСУЛТ СОФИЯ С“ ЕООД също е разполагало само с едно лице на длъжност шофьор и е декларирано икономическа дейност – неспециализирана търговия на едро. За наетите в „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД седем лица е установено, че са наети на длъжност отговорник спомагателни дейности, специалист У., кофражист, техник уеб сайт, технически организатор и е декларирана икономическа дейност - други персонални услуги некласифицирани другаде. Наетите пет лица в „ПАНАМА ДЕЛИШЪН“ ЕООД са наети на длъжности работник, а е декларирана икономическа дейност - търговия на дребно с части и принадлежности. Наетите в „А И М ДУНАЙ“ ЕООД три лица е установено, че са на длъжности строителен техник, снабдител доставчик и ръководител търговска експлоатация, с декларирана икономическа дейност товарен морски и крайбрежен транспорт, търговия на дребно в неспециализирани магазини. Декларираната икономическа дейност от „КРУЗ КОМЕРС“ ЕООД е неспециализирана търговия на едро, но наетите 13 лица са на длъжности техник механик, технически секретар, бизнес консултант, общ работник, главен счетоводител, отчетник счетоводство, счетоводител, програмист.

Същата икономическа дейност е декларирана и от „ДЕТЕЛИНА 2010“ ЕООД с 13 наети лица на длъжности техник механик, търговски представител, отговорник счетоводство, технически сътрудник. Самото оповестяване на трудови договори не е самостоятелно доказателство за реално положен труд по процесните услуги от наетите лица именно във връзка с доставките по процесните фактури, особено когато основната дейност на доставчиците не съответства на предмета по процесните фактури. В случая липсват данни за материално-техническа обезпеченост за извършване на доставките. Не е достатъчно само да се възпроизведе най-общото съдържанието на договорите в протоколите, а е необходимо да се отчете реално постигнат резултат от усилията на процесните доставчици, какъвто не се доказва, както и правилно е прието от РО.

По отношение на представените граждански договори, от органите по приходите безспорно е било установено, че няма подавани данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ за съответните години от посочените като извършители на услугите лица. От дружествата не са подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по граждански договори.

Процесните фактури не съдържат достатъчно конкретни характеристики на доставките, въз основа на които да се установят по категоричен начин видът и обемът на извършените услуги. Не са налице и съпътстващи доказателства, от които да се установят условията на доставките. Не са представени доказателства за плащане по преобладаващата част от фактурите.

По отношение фактурираните доставки на счетоводни и консултантски услуги от „ДЕТЕЛИНА 2010“ ЕООД, самото ревизирано лице е декларирало, че организацията на счетоводната отчетност на дружеството се осъществява от „ФСК КАРТЕЛ 17“ ООД. От съдържащите се в преписката фискални бонове към спорните фактури е установено, че същите са издадени от фискално устройство за обект – магазин в [населено място], т.е. налице е несъответствие с предмета на доставките – услуги.

Представени са единствено еднотипни договори за извършване на книговезки услуги – влагане и разваждане на рекламни материали, разпространение на рекламни листовки, лепене на етикети и стикери и др. от „ВИЖЪН 13“ ЕООД, Е.-2017-РБ“ ЕООД, „ИНФРАКОНСТРУКТ П.“, „АСС П. СТАРТ“, „ЕВРОТРАНС 94“ ЕООД, „МАНЧЕВ СТРОЙ 83“ ЕООД, „ИВАНОВА СТРОЙ 2017“ ЕООД, „ПАНАМА ДЕЛИШЪН“ ЕООД, „А И М ДУНАЙ“ ЕООД, „КОНСУЛТ СОФИЯ С“ ЕООД, без конкретизация относно обекта на извършване на услугите и без да се предоставят данни за закупени материали, необходими за тяхното осъществяване. Не се посочват и местата, където рекламните материали са разпространени, както и др. релевантни обстоятелства. Казаното се отнася и за договорите с предмет програмно обслужване от „КРУЗ КОМЕРС“ ЕООД и договорите за финансово-счетоводно обслужване от „ДЕТЕЛИНА 2010“ ЕООД, които не са придружени с конкретни доказателства за реално отчетен резултат от дейността на съответния изпълнител /отчети, доклади и др./. Спорните договори не съдържат клаузи относно конкретните параметри на извършените услуги, а единствено уговорки за дължимост на възнаграждение при осъществяване предмета на договорите.

Анализът на договорите и другите представени документи сочи, че договорите

са сключени изцяло в защита интересите на изпълнителя и не съдържат клаузи, гарантиращи действителното получаване на насрещната престация от възложителя. В представените договори не съществуват уговорки относно конкретното съдържание, характера, обема на дължимите от изпълнителя действия, което е съществен елемент от съдържанието на всеки договор, което и правилно е било отчетено от РО.

Не е възможно да се презюмира добросъвестно поведение на една от страните по сделка, която не е осъществена реално, а само са изпълнени счетоводните ѝ отразявания и се претендира право на данъчен кредит. При неустановеност на реалното извършване на процесните услуги, наличие на сключен договор с общи клаузи, неконкретизиращи способа за изпълнение на уговорената услуга, и липса на доказателства за извършването им, се налага изводът, че спорните фактури са издадени формално, като ревизираното лице като страна по доставките не е могло да не знае за това.

По аргумент от член 220, точки 4 и 5 от Директивата за ДДС, фактура не може да бъде правомерно изготвена, ако съответната сделка не е осъществена. При липса на облагаема доставка, практически е изключена добросъвестността на получателя, който като страна по договора знае или би трябвало да знае, че не е получил определена услуга реално, и съгласно практиката на ВАС. Във всички случаи реалното изпълнение на услугите е обстоятелството, което обосновава настъпването на данъчното събитие, а от там на изискуемостта на данъка.

Настоящата инстанция намира, че правилен е извода, че се касае за фактури, издадени без да са налице реално развили се търговски взаимоотношения между жалбоподателя и изброените доставчици.

В цитираната т. 13 от Решение по дело С-342/87 G. Н., СЕС е приел, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими.

Няма конкретните параметри на услугите, а единствено уговорки за дължимост на възнаграждение при осъществяване на предмета им. Няма информационна следа за отчитане на спорните доставки на услуги в счетоводствата на процесните доставчици. По делото не се доказва, че същите доставчици са изпълнили изискванията за изграждане и поддържане на счетоводна система.

По делото, с оглед изясняване на спора, е допусната и изпълнена ССЕ от вещото лице Ю. Я.. Вещото лице по изпълнена ССЕ е констатирало, че няма последващи доставки във връзка с процесните доставки на услуги от „ЕВРОСТИЛ-2017-РБ“ ЕООД, „АЛЕКСИС 5000“ ЕООД, „МАНЧЕВ СТРОЙ 83“ ЕООД, „КОНСУЛТ СОФИЯ С“ ЕООД, „КРУЗ КОМЕРС“ ЕООД, „ДЕТЕЛИНА 2010“ ЕООД.

При ревизията не са представени доказателства за плащане по преобладаващата част от фактурите. В ССЕ вещото лице посочва наличието на касови бонове, представени при проверката на ревизираното лице, но не е установено дали същите са издадени от регистрирани в НАП фискални устройства с дистанционна връзка.

В заключението си по СТЕ вещото лице, принципно е отговорило, че за изпълнението на услугите са необходими компютърни работни станции и служители с основна компютърна грамотност, но не е изследвало и не е отговорило на релевантния въпрос дали именно процесните доставчици имат нужната кадрова и техническа обезпеченост, т.е. притежават компютърни работни станции и имат основна компютърна грамотност. Същото вещо лице е пропуснало да отбележи необходимостта от материали /консумативи и др./, без които няма как обективно да се изпълнят тези услугите - книговезки, разваждане на рекламни материали, фолиране и др., т.е. въпросът за материална обезпеченост изобщо не е коментиран. В тази връзка и основателни са наведените възражения.

В заключението си вещото лице В. А. е приело, че ревизираното лице няма нужната материална и кадрова обезпеченост да ги извърши самостоятелно, като принципно е посочило, че не е рентабилно да се назначава персонал за заплащане на заплати на пълно работно време за обезпечаване на няколко поръчки на година, че почти е невъзможно обезпечаването с машини и консумативи за всяка една дейност от една фирма и нормална практика е работата да се разпределя към подизпълнители.

От изложеното в констативната част на допълнителната СТЕ се установява, че вещото лице е формирало този извод само на база електронни файлове на представени му от жалбоподателя документи /оборотни ведомости и справки за трудови договори и възнаграждения/, но не е направило оглед на помещението, където „Арайз“ ЕООД упражнява дейността с оглед установяване на действителния брой заети лица, притежаваните техника и материали. Отделно от това, сред описаните справки в електронен вид не фигурират справки за дълготрайни материални активи /техника/ на „Арайз“ ЕООД и справки за придобити и изразходвани консумативи от ревизираното лице за дейността му, поради което не е ясно по какъв начин вещото лице А. е достигнало до извода за наличие на материална обезпеченост у ревизирания субект, след като не само не е направило оглед, но дори и справки за ДМА и материали не са му предоставени от жалбоподателя. В експертизата не е посочено какъв е конкретният обем на възложените поръчки, колко работници и с каква квалификация са необходими за тяхното изпълнение, какви материали по вид и количество и каква техника следва да е налице. Отговорите са формално дадени, тъй като няма анализ на никакви конкретни данни, дори и на тези в справките за трудови договори, от които да се изведе извод, а само са изброени електронни файлове.

Предвид изложеното извършените две СТЕ дават противоречиви заключения. Важно е обаче да се отчете, че спорът не се свежда до това дали ревизираното дружество има или няма нужната кадрова и материално-техническа обезпеченост, а дали именно процесните доставчици имат или нямат такава. Такъв въпрос обаче не е зададен към вещите лица. Не е достатъчно само да има необходимост от определени услуги, а трябва да се докаже, че нужните материали и техника, както и труд са именно на процесните доставчици. В този смисъл се е произнесъл ВАС, който в редица свои решения приема, че правото на данъчен кредит възниква по конкретна доставка с конкретни страни - получател и доставчик. Субект на изпълнението

следва да е посочения доставчик в процесната фактура. Като осигуряването на изпълнение от трети лица не поражда право на данъчен кредит за получателя по фактурата. В тежест на жалбоподателя е да докаже реалното изпълнение на доставките, което същият не е сторил.

Настоящата инстанция не кредитира събраните в производството пред съда глесни доказателства по делото. Показанията на св. П. са най-общи и с нищо не изясняват спора по делото. Св. С., сама в показанията си посочва, че няма точен спомен, а самият жалбоподател е посочил, че е бил обслужван за ревизирания период от друго дружество. В показанията си св. Ш. също най-общо посочва, че дружеството на което е управител е обслужвало жалбоподателя в периода 2015год. до 2018год.

С оглед на изложеното, подадената жалба следва да бъде отхвърлена, като неоснователна.

Така мотивиран, Административен съд София-град, III отделение, 36 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АРАЙЗ-БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес : [населено място],[жк] [улица], [жилищен адрес] представлявано от управителя В. Ч., чрез адв. Д. Ц. срещу Ревизионен акт №Р-22221418001439-091-001/05.11.2018 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., поправен с РА за поправка на РА №П- 22221418211496-003-001/28.11.2018г., потвърден с Решение № 265/13.02.2019г. на Директор на дирекция „ОДОП” – С., с който са установени задължения по ЗДДС в размер на 76 982, 28лв. и лихва в размер на 17 039, 34лв.

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

СЪДИЯ: