

РЕШЕНИЕ

№ 16653

гр. София, 15.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав, в
публично заседание на 16.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **12381** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „АЛЕКСАНДЪР Г.Б. АРХИТЕКТИ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], № 83, [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221423005772-091-001 от 21.05.2024 г., издаден от Т. Б. Г. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и С. М. М. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 1432/30.10.2024г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" („ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

В жалбата са изложени подробни доводи за незаконосъобразност на РА, като издаден при съществено нарушение на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалноправните разпоредби на закона. Жалбоподателят ангажира писмени доказателства. Моли съда да отмени РА като незаконосъобразен.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен по мотивите, изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“. Сочи, че заключението на вещото лице е изготвено без реална проверка в счетоводството на жалбоподателя и доставчиците, поради изводите му не са коректни. Поддържа, че не са представени доказателства за реално извършване на доставките, за възможността на доставчиците да извършват спорните доставки. Моли обжалването да бъде отхвърлено. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар, както и че не са налице доказателства за

реалното му заплащане.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, започнала със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221423005772-020-001 от 03.10.2023г. (л. 211 от делото), издадена от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., (оправомощен със Заповед № РД-01-849/31.10.2022г. на директора на ТД на НАП – С., на л. 209 от делото), с обхват задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.03.2018г. до 28.02.2023г. Заповедта е връчена на 23.10.2023г. по електронен път (л. 212). Срокът на ревизията е удължаван със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-22221423005772-020-002 от 19.01.2024г., връчена на 02.04.2024г. по електронен път (л. 215-218 от делото).

В законоустановения срок е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221423005772-092-001 от 10.04.2024г., връчен на 18.04.2024г. по електронен път (л. 219-257). На 29.04.2024г. срещу РД е подадено писмено възражение вх. № 53-00-1015/29.04.2024 г. (л. 263), което е разгледано и счетоно за неоснователно.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт (РА) Р-22221423005772-091-001 от 21.05.2024г. е издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Връчен е електронно на 22.05.2024г. (л. 275).

На 27.05.2022г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба вх. № 53-03-2313/27.05.2024г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-782/31.05.2024г. по регистъра на дирекция ОДОП С. (л. 279-283), с която „АЛЕКСАНДЪР Г.Б. АРХИТЕКТИ“ ООД оспорва РА № Р-22221423005772-091-001/21.05.2024г.

С Решение № 1432/30.10.2024г. директорът на Дирекция „ОДОП“ С. е потвърдил РА в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди, както следва: от м.03.2018г. до м.10.2018г., м.01.2019г., м.02.2019г., м.06.2019г., м.08.2019г., м.10.2019г., м.12.2019г., от м.01.2020г. до м.05.2020г., м.08.2020 г., м.09.2020 г., м.11.2020г., м.01.2021г., от м.03.2021г. до м.08.2021г., от м.10.2021г. до м.04.2022г., от м.06.2022г. до м.08.2022г., от м.10.2022г. до м.12.2022г. и м.02.2023г., ведно със съответните лихви. С решението решаващият орган е оставил без разглеждане жалбата като недопустима поради липса на правен интерес и е прекратил производството по жалбата за данъчните периоди: м.11.2018г., м.12.2018г., м.03.2019г., м.04.2019г., м.05.2019г., м.07.2019г., м.09.2019г., м.11.2019г., м.06.2020 г., м.07.2020г., м.10.2020г., м.12.2020г., м.02.2021 г., м.09.2021г., м.05.2022 г., м.09.2022г., м.01.2023г.

С жалбата пред Административен съд София-град „АЛЕКСАНДЪР Г.Б. АРХИТЕКТИ“ ООД иска отмяната на РА, потвърден с решението на директорът на Дирекция „ОДОП“ С., а именно в частта, в която на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, не е признат данъчен кредит, в общ размер на 61 796,67 лв., ведно с начислената лихва в

размер на 21 563,82 лв., по фактури, издадени от 23 дружества - преки доставчици на РЛ /рискови и deregистрирани по ЗДДС дружества, а именно: „ВАНРУМ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ДРАГСТЕР4 ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ВВ ЕЛИНОР4 ЕООД с ЕИК[ЕИК]. „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕЛИ СТИЛ 2016“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОМИД СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „НЮ ГИФТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕУ ИНВЕСТ АДВАЙЗЪРИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. „АЕС К. 2020“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АКВИЛЕЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. „АЙ АЙ И ЕС - 2006“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „БВБ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. „ДЕСТ АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ИНТЕРСТЕЛЛАР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РПВ -СКАЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РЪШ ДИЗАЙН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МАКССТРОЙ АТМ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МАГЕНТА БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТУБЕ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ФАРМАДЖЕН БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]/, с предмет покупка на услуги в периодите м.03.2018г. – м.02.2023г., поради установеното, че декларираните доставки не са реално извършени.

В хода на ревизията приходните органи са установили, че основната дейност на „АЛЕКСАНДЪР Г.Б. АРХИТЕКТИ“ ООД е проучване, проектиране и консултантски услуги в областта на строителството, архитектурата и градоустройството. През ревизираните периоди дружеството е декларирало продажби на клиенти за ревизирувания период само на територията на страната, като естеството на извършените продажби е проектиране и консултантски услуги.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, в хода на ревизията са предприети процесуални действия, описани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37. ат. 3, чл. 53 и чл. 56. ал. 1 от ДОПК. на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, изх. № Р-22221423005772-040-001/30.10.2023 г., връчено на 05.11.2023г. по електронен път (л. 254-248, прил. № 1). Изискани са търговски и счетоводни документи, както и доказателства за установяване реалността на фактурираните доставки, включително оферти, договори и анекси към тях, приемо-предавателни протоколи, банкови и касови документи, разменена с доставчиците кореспонденция, информация за лицата, ангажирани с водене на преговорите и сключване на сделките, данни за място на извършване на услугите и доставка на стоките (материали), данни за последващата реализация и др. В отговор от РЛ са представени писмени обяснения и документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на описаните по-горе контрагенти на дружеството - жалбоподател. За целта са изготвени искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/. Всички искания при насрещните проверки са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, с изключение на тези до „ТУБЕ“ ЕООД, „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД и „АЙ АЙ И ЕС-2006“ ЕООД, които също не са открити при посещение на адрес, но ИПДПОЗЛ са връчени на декларираните електронни адреси. За „БЕСТ АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и „МАКССТРОЙ АТМ“ ЕООД е констатирано, че управителите са починали. При проверка на данните в Търговския регистър, отразяващи актуалното състояние на последните две дружества е установено, че не е вписана промяна на представляващите, поради което не са изготвени искания. Документи са представени единствено от „ТУБЕ“ ЕООД, „ЕУ ИНВЕСТ АДВАЙЗЪРИ“ ЕООД и „РЪШ ДИЗАЙН“ ЕООД. Останалите дружества не са представили доказателства във връзка с доставките.

Ревизиращият екип е извършил посещение на офиса на „АЛЕКСАНДЪР Г.Б. АРХИТЕКТИ“ ООД, където в присъствието на счетоводител е извършена проверка на първичните счетоводни документи, регистри, справки, търговска и банкова документация и управителят е уведомен, че не е осъществен контакт с 18 от горепосочените дружества. Съставен е протокол №

1956031/18.01.2024г. (л. 3, прил. № 2)

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са приели, че липсват документи, удостоверяващи реалност на доставките по процесните фактури /описани подробно в РД и разгледани в приетото по делото заключение по допуснатата ССЕ/. С оглед на това са формирали извода, че не е налице първата изискуема от закона предпоставка за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит, а именно реално осъществени търговски сделки. В съответствие с този извод, на основание чл. 68, ал. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС, с РА е отказан данъчен кредит в общ размер на 61 796.67 лв., както следва:

1. Отказано право на данъчен кредит в размер на 2 600,00 лв. по 2 фактури с предмет на доставките „реклама“ и „изчертаване и проектиране“, издадени от „ТУБЕ“ ЕООД.

Изготвеното искане за представяне на документи и обяснения е връчено на деклариран от дружеството електронен адрес. С придружително писмо вх. № П-22221723221176-ПРД-001-И/18.12.2023г. са представени декларация от управителя на дружеството И. Д., копия на фактурите, приемо-предавателни протоколи и аналитични регистри на счетоводни сметки 411,453/2,703, 501,421 (л. 503-495, прил. № 2).

2. Отказано право на данъчен кредит в размер на 1 200,00 лв. по фактура №20000000134/29.11.2022 г. на стойност 6 000,00 лв. и предмет на доставките „изработка на рекламни материали“ издадена от „ЕУ ИНВЕСТ АДВАЙЗЪРИ“ ЕООД.

Изготвеното искане за представяне на документи и обяснения е връчено на деклариран от дружеството електронен адрес. В отговор са представени копие на фактурата, свидетелство за регистрация на фискално устройство, приемо-предавателен протокол от 25.11.2022г., фактура от подизпълнител „Стил и визия 2016“ ЕООД от 25.11.2022г. на стойност 6 300,00 лв. /без начислен ДДС/, аналитичен регистър на с/ка 411 – Клиенти и 703 – Приходи от продажба на услуги (л. 525-520, прил. № 2).

3. Отказано право на данъчен кредит в размер на 1 050,00 лв. по 2 фактури с предмет на доставките „изработка на рекламни материали“ и „превод и легализация“, издадени от „РЪШ ДИЗАЙН“ ЕООД.

Изготвеното искане за представяне на документи и обяснения е връчено на деклариран от дружеството електронен адрес. В отговор са представени издадените фактури, приемо-предавателни протоколи, оборотна ведомост за м.03.2020 г. и м.08.2020 г.. аналитични регистри на сч. с-ки 411,453/2, 703 и 503 (л. 314-311, прил. № 2).

4. Отказано право на данъчен кредит в размер на 3 640,00 лв. 5 фактури, с предмет на доставките проектиране - изчертани архитектурни чертежи, издадени от „МАКССТРОЙ АТМ“ ЕООД.

По данни на ИС на НАП представляващият дружеството И. И. Д. е починал на 14.05.2021 г. По данни на търговския регистър, дружеството няма нов управител, поради което не е изготвено ИПДПОЗЛ за връчване, като на 05.03.2024г. е съставен ПИП /л. 519, прил. № 2/. Констатирано е, че фактурите са отразени в дневниците за продажби на доставчика, както и че в периода, в който са издавани в дружеството е имало назначени лица по трудови правоотношения.

5. Отказано право на данъчен кредит в размер на 1 200.00 лв. по 3 фактури с предмет на доставките „консултантски услуги“ и „рекламни материали“, издадени от „БЕСТ АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД.

По данни на ИС на НАП представляващият дружеството Г. М. А. е починала на 13.11.2020 г. По данни на търговския регистър, дружеството няма нов управител, поради което не е изготвено ИПДПОЗЛ за връчване, като на 05.03.2024г. е съставен ПИП /л. 517, прил. № 2/. Констатирано е, че фактурите са отразени в дневниците за продажби на доставчика, както и че в периода в който са издавани в дружеството е било назначено едно лице, на длъжност графичен дизайнер.

6. Отказано право на данъчен кредит в размер на 1 000,00 лв. по 2 фактури за изработка и предпечат на рекламни материали, издадени от „ВАНРУМ“ ЕООД.

С Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221723202951-141-001/28.02.2024г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 274, прил. № 1). По данни от информационната система на НАП в дружеството е било назначено едно лице на длъжност - програмист софтуерни приложения.

7. Отказано право на данъчен кредит в размер на 1 816,67 лв. по 3 фактури с предмет „проектиране е изчертаване на проект“, издадени от „ВВ ЕЛИНОР“ ЕООД.

С Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221723202955-141- 001/27.02.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 265, прил. 1).

По данни от информационната система на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството не е имало назначени лица.

8. Отказано право на данъчен кредит в размер на 2 100,00 лв. по 3 фактури за доставки на услуги /изработка на рекламни материали, технически преводи, консултантски услуги/, издадени от „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД.

С ПИНП № П-22221723202954-141-001/28.02.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 285, прил. № 1). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството е имало назначено едно лице - системен администратор.

9. Отказано право на данъчен кредит в размер на 1 020,00 лв. по 2 фактури с предмет „превод и легализация на документи“, издадени от „ДРАГСТЕР“ ЕООД.

С ПИНП № П-22220423202953-141-002/05.03.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 494, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството не е имало назначени лица

10. Отказано право на данъчен кредит в размер на 5 350,00 лв. по 8 фактури за доставки на услуги - реклама превод, консултации, преводи, изчертаване на проекти, издадени от „Е. СТИЛ 2016“ ЕООД.

С ПИНП № П-22220423202952-141-001/01.03.2024г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 418, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството е имало назначено едно лице на длъжност технически сътрудник.

11. Отказано право на данъчен кредит в размер на 2 550,00 лв. по 2 фактури, за доставки на услуги /реклама изчертаване на проекти/, издадени от „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД.

С ПИНП № П-22220523204673-141-001/01.03.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 406, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството е имало назначено едно лице, на длъжност оперативен счетоводител.

12. Отказано право на данъчен кредит в размер на 2 440,00 лв. по 3 фактури, издадени от „ОМИД СТРОЙ“ ЕООД.

С ПИНП № П-22221023204675-141-001/01.03.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 430, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството не е имало назначени лица.

13. Отказано право на данъчен кредит в размер на 800.00 лв. по фактура №000000328/28.03.2018 г. с предмет на доставката „изработка на рекламни флаери, брошури, дмпляни“, издадена от „НЮ ГИФТ“ ЕООД.

С ПИНП №П-22221023204677-141-001/01.03.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 441, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на

издаване на фактурите в дружеството е имало назначени две лица - експерт реклама и технически изпълнител.

14. Отказано право на данъчен кредит в размер на 2 500,00 лв. по 2 фактури за доставки на услуги - изчертаване и проектиране, издадени от „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД.

С ПИНП №П-22221023204678-141-002/05.03.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 488, прил. № 2).

15. Отказано право на данъчен кредит в размер на 3 640,00 лв. по 3 фактури с предмет „по договор“, „изчертаване и проектиране“, „рекламни услуги“, издадени от „А.“ ЕООД.

С ПИНП №П-22220423206936-141-001/29.02.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 395, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството е имало назначено едно лице, на длъжност „професионален консултант“.

16. Отказано право на данъчен кредит в размер на 5 160,00 лв. по 5 фактури, издадени от „АЙ АЙ И ЕС-2006“ ЕООД. Предмет на доставките са рекламни услуги, проектиране, превод и легализация.

С ПИНП №П-22220423206934-141-001/01.03.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 476, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството не е имало назначени лица.

17. Отказано право на данъчен кредит в размер на 9 160,00 лв. по 7 фактури с предмет на доставките изчертаване и проектиране, издадени от „БВБ Т.“ ЕООД.

С ПИНП №П-22221023206929-141-001/29.02.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 383, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството не е имало назначени лица.

18. Отказано право на данъчен кредит в размер на 1 250.00 лв. по 2 фактури с предмет „изчертаване на проект“ и „превод и легализация на документи“, издадени от „ИНТЕРСТЕЛЛАР“ ЕООД.

С ПИНП № П-22221023206928-141-001/29.02.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 371, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството е имало две назначени лица - технически ръководител строителство и техник поддържане на сгради.

19. Отказано право на данъчен кредит в размер на 700.00 лв. по фактура №[ЕГН]/31.03.2022г., издадена от „РПВ - СКАЙ“ ЕООД.

С ПИНП №П-22221023212325-141-002/29.02.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 360, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството не е имало назначени лица.

20. Отказано право на данъчен кредит в размер на 2 960,00 лв. по 5 фактури за доставки на услуги — изчертаване на проект, изработка на рекламни материали, превод, реклама, издадени от „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД.

С ПИНП № П-22220423212346-141-001/28.02.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 338, прил. № 2). По данни от ИС на НАП за периода на издаване на фактурите в дружеството не е имало назначени лица.

21. Отказано право на данъчен кредит в размер на 1 600,00 лв. по фактура № [ЕГН]/28.06.2022г. с предмет „реклама“, издадена от „МАГЕНТА БГ“ ЕООД.

С ПИНП №П-22221723212357-141-001/28.02.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 349, прил. № 2). При справка в ИС на НАП е констатирано, че фактурата не е отразена в дневника за продажби на

доставчика, както и че в дружеството не е имало назначени лица.

22. Отказано право на данъчен кредит в размер на 2 600,00 лв. по 2 фактури, издадени от **„СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД**.

С ПИНП № П-22221723221174-141-001/28.02.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 297, прил. № 1). При справка в ИС на НАП е констатирано, че в дружеството не е имало назначени лица.

23. Отказано право на данъчен кредит в размер на 3 500,00 лв. по 3 фактури с предмет „проектиране и изчертаване“, издадени от **„ФАРМАДЖЕН БГ“ ЕООД**.

С ПИНП № П-22220223221178-141-001/28.02.2024 г. е установено, че доставчикът не е открит и не е представил изисканите документи (л. 308, прил. № 2). При справка в ИС на НАП е констатирано, че две от фактурите не са отразени в дневниците за продажби на доставчиците, както и че в дружеството не е имало назначени лица.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства по отношение на всички 23 дружества е констатирано, че след издаването на фактурите са с прекратена регистрация по ЗДДС /приспадали са данъчен кредит от рискови доставчици, които имат задължения в големи размери/. Доставчиците не са открити на декларираните адреси и изготвените искания за представяне на документи и обяснения са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, с изключение на тези до „ТУБЕ“ ЕООД, „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД и „АЙ АЙ И ЕС-2006“ ЕООД, които са връчени електронно, но тези дружества също не са открити при извършени посещения.

Ревизираното дружество от своя страна е представило доказателства за получените доставки: копия от фактурите с предмет услуги /проектиране, консултантски услуги, изработка на рекламни материали, рекламни услуги, изработка и дизайн, превод от български на английски език и др./, придружени с касови бонове и протоколи към тях; годишни оборотни ведомости и главни книги за периодите от 2018 г. до 2023 г. и счетоводни регистри на с-ки 401, 4531 и 602 за осчетоводяване на фактурите. Признато е с ревизионния акт, че спорните фактури са включени от „АЛЕКСАНДЪР Г.Б. АРХИТЕКТИ“ ООД в дневниците за продажби/покупки и в съответните СД по ЗДДС. Изтъкнато е, че представената от страна на ревизираното лице документация за реалност на получените доставки по фактурите, издадени от горепосочените доставчици, не са достатъчни за обосноваването реалността на получените доставки. Констатирано е, че всички приемо-предавателни протоколи са еднотипни и от тях също не става ясно, какво точно е извършено. Същите са оспорени от органите по приходите, тъй като са частни документи, които не се ползват с материална доказателствена сила. Констатирано е, че липсва търговска документация във връзка с доставките, включително договори, в които да е уточнен предметът на съответната възложена работа. Отказът да бъде уважено правото на данъчен кредит се основава и на констатации и изводи за липса техническа и кадрова обезпеченост на дружествата, от чието име са издадени фактурите.

В обобщение на изложените по-горе факти и обстоятелства, издателите на РА са формирали извод за недоказано реалното извършване на доставки по спорните фактури. По тези съображения и предвид липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано претендираното право на приспадане на данъчен кредит.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред като с Решение № 1432/30.10.2024г. директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна

практика" - С. при ЦУ на НАП е споделил изводите в РА, че събраните доказателства не могат да обосноват извод за наличие на реално получени доставки от посочените в процесните фактурите 23 дружества – преки доставчици, поради което е потвърден в частта на установения резултат по ЗДДС, ведно със съответните лихви, /предмет на оспорване в настоящето производство/. В решението е изтъкнато, че от страна на 18 от сочените за преки доставчици - дружества не са представили изисканите по документи и обяснения във връзка с доставките. Посочено е, че целта на насрещните проверки е не само установяване начисляването на ДДС. но и легитимността на доставчиците и реалността на доставката в т.ч. чрез установяване на изпълнението, необходимият за това ресурс, и предаването на резултата от свършената работа по отношение на услугите. Такива доказателства в случая липсват, като е обърнато внимание, че дружествата не се намират на декларирания адрес, което води до обективна невъзможност за извършване на проверка в счетоводствата им. Решаващият орган е изтъкнал още, че за нито един от доставчиците няма данни да разполага с персонал или нает подизпълнител със съответната квалификация - архитект или инженер с проектантска правоспособност. Всички дружества са с рисков профил - имат задължения в големи размери и са deregистрирани по ЗДДС на основание чл. 176 от закона.

В решението е изтъкнато, че липсва търговска кореспонденция, оферти, поръчки и/или задания за възлагане на конкретни задачи, както и договори, в които да е уточнен предметът на възложената работа, срок на проектирането, консултирането, изработката или превода какви са правата и задълженията на страните и т.н. Конкретно относно фактурите за рекламни услуги е посочено, че от ревизираното дружество не са представени никакви доказателства, свързани с предварителни одобрения на проекти за рекламни материали, както и окончателни такива нито кореспонденция за организацията и извършване на рекламните услуги. Посочено е, че самата изработка на рекламни материали изисква предпечатната подготовка и се изразява в различни действия, които могат да бъдат: набор, страниране, оформление, подготовка на матрици и други подобни и извършване на самия печат, за което са необходими и техника и материали. Данни за наличието на такива също липсват.

Решаващият орган е споделил и изводите на ревизиращите относно липсата на представени от ревизираното лице доказателства за използване на услугите за икономическата му дейност и последващи доставки - за кои клиенти са били проектите и преводите, какво е рекламирано, какви документи са преведени и легализирани и т.н. Намерил е за недоказано и разплащането по спорните фактури, доколкото доставчиците не са ангажирали извлечения от относимите счетоводни сметки гр. 50, потвърждаващи доказателствената сила на представените касови бележки от ревизираното дружество /изключение са само „ТУБЕ“ ЕООД и „РЪШ ДИЗАЙН“ ЕООД/.

В обобщение, горестоящият орган е изложил мотиви, че от ревизираното лице не са представени каквито и да било доказателства, които да подложат на съмнение констатации в акта и направените въз основа на тях правни изводи и да опровергават фактите, които са от значение за формиране на извод, че доставките реално са извършени от процесните 23 дружества. В тази връзка е обърнал внимание, че наличието на фактура и съответното ѝ отразяване при получателя не обосновава извод за наличието на реално осъществена доставка, след като от обективна страна са установени обстоятелства, които изключват изпълнението от страна на посочения като издател. Позовавайки се на Решение от 07.12.2010 г., по дело С-285/09, т. 49 на СЕС

решаващият орган е посочил, че използването от получателя на фактури с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама.

Решението е връчено на 31.10.2024г. по електронен път (л. 208 от делото). Жалбата е подадена чрез административния орган на 13.11.2024г., т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаване на РА

От жалбоподателя пред съда са представени пред съда писмни доказателства – архитектурни проекти, изготвени от „АЛЕКСАНДЪР Г.Б. АРХИТЕКТИ“ ООД .

По искане на жалбоподателя е допуснато изслушване на съдебно – счетоводна експертиза. Съдът кредитира заключението на вещо лице като компетентно и безпристрастно изготвено, съдържащо отговор на поставените въпроси. Вещото лице е изследвало доказателствата по делото и е установило, че ревизираното лице и всички доставчици имат регистрация за целите на ДДС, както към датите на възникване на данъчните събития, така и към тези на издаване на процесните фактури. Начислено е ДДС в издадените от процесните 23 преки доставчика фактури. „Александър Г. Б. Архитекти“ ООД е вписало издадените фактури в Дневник покупки и Справка декларация по ЗДДС за съответния данъчен период, като същите са осчетоводени по с/ка 602 „Разходи за външни услуги“. Доставчиците са вписали издадените фактури в Дневник продажби за съответния данъчен период, с изключение на „АЕС Къмпани 2020“ ЕООД и „Магента БГ“ ЕООД, които не са вписали издадените фактури в Дневник продажби за съответния данъчен период. От „Фармаджен БГ“ ЕООД е вписана в Дневник продажби за съответния данъчен период единствено ф/ра № 2....72/24.02.2023г.

Дружеството - жалбоподател е платило в брой процесните фактурирани доставки с издадени касови бонове и са осчетоводени, съгласно представени Аналитични регистри на с/ка 401 „Доставчици“.

Експертът след обстоен преглед на Приемо-предавателните протоколи за извършената работа е установил пълно съответствие със съдържанието на издадените от Доставчиците фактури. Дал е заключение, че извършените плащания съответстват на Общата стойност по издадените фактури /ДО + ДДС/ и в с/ка 401 „Доставчици“ по партидите на процесиите Доставчици не се установиха неплатени суми.

Вещото лице не е установило други доставчици, които да са предоставяли на „Александър Г.Б. Архитекти“ ООД услуги идентични по предмет и обем, подобни на услугите по процесиите фактури. Посочил е, че за процесиите периоди доставки спрямо жалбоподателя са извършвали: „ОМВ България“ ООД, застрахователно дружество Армеец“ АД, „Строй Контрол“ ООД, „А1“ ЕАД, „Виет Консултант“ ЕООД, „Компютър Сервиз“ ЕООД, „Пасат Електроникс“ ООД, „Форс делта“ ООД, „Дизайн БГ Къмпани“ ЕООД и др., от които дружеството се е снабдявало с консумативи и др. видове услуги.

В процесния период клиенти на „Александър Г. Б. Архитекти“ ООД са дружествата: „Самекс“ ЕООД; „Стил Проект“ ЕООД; „Реадор“ ЕООД; М. Мезиад; „Парфюмерии Дъглас и Бюти Зон“ ЕООД; „Амбулатория за първична помощ - индивидуална практика по дентална медицина д-р Т. К.“ ЕООД; „Мат Стар БГ“ ЕООД. Според експерта, във фактурите от процесиите доставчици са посочени доставките, използвани в основната икономическа дейност на „Александър Г.Б. Архитекти“ ООД и тези, които са използвани за последващите облагаеми доставки на дружеството. Последните доставки са осчетоводени в счетоводството на „Александър Г.Б. Архитекти“ ООД и приходите от

сделките са осчетоводени по с/ка 703 „Приходи от услуги“. Издадените Фактури от „Александър Г.Б. Архитекти“ ООД на неговите Клиенти са вписани в Дневниците за продажби и Справките декларации по ЗДДС.

Вещото лице е дало заключение, че редовно е водено двустранно счетоводство по отношение на процесите фактури. Получените фактури от доставчиците и издадените такива от жалбоподателя към клиентите съдържат задължителните реквизити по ЗСч и ЗДДС. Спазени са изискванията на ЗСч и НСС, относно заведените и използвани счетоводни сметки и кореспонденцията между тях.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

В хода на административното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

РА, РД и ЗВР/ЗИЗВР са подписани от органите по приходите при компетентната ТД на НАП С. с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са представени доказателства. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ, електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

При извършване на ревизията не се установяват допуснати процесуални нарушения, като всички подлежащи на връчване актове са връчени на ревизираното лице, като е обезпечено правото му на участие в производството. В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Относно съответствието с материалноправните разпоредби на закона съдът намира следното:

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, в която е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предположил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга.

В същия смисъл е и постоянната практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С – 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, към момента на възникване на данъчното събитие и като последица от тази изискуемост, данъкът следва да се начисли.

При доставка на стоки данъчното събитие настъпва към момента на прехвърляне на правото на собственост, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик

по дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО/ фактическото предаване на стоката/, а при доставката на услуги – към момента на извършването им /чл. 25, ал. 2 от ЗДДС. Когато действителното извършване на доставката на стоки или услуги липсва, не може да възникне право на приспадане. В тежест на данъчно задълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на стоки/услуги. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит е въведено с разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС - при неправомерното начисляване на данък. За неправомерно следва да се счита начисляване тогава, когато посоченият в данъчната фактура доставчик не е престириал стока или услуга, а само привидно е създадено (от него и/или от лицето, претендиращо да си възстанови данъка) впечатление за такава престация. Извършването на такава преценка е резултат от внимателен анализ на установените в хода на ревизията факти и съпоставянето им с обективната действителност. Това е направено с процесния РА/РД и с решението на ответника. Ангажираните доказателства, обсъдени по – горе, включително заключението на ССЧЕ не опровергават изводите и констатациите на ревизиращите, така както са изложени в РД и в РА.

Посочи се, че в случая спорно по делото е извършени ли са реално доставките по фактурите, издадени от доставчиците: „ВАНРУМ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ДРАГСТЕР4 ЕООД с ЕИК[ЕИК] „ВВ ЕЛИНОР4 ЕООД с ЕИК[ЕИК]. „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕЛИ СТИЛ 2016“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОМИД СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „НЮ ГИФТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕУ ИНВЕСТ АДВАЙЗЪРИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. „АЕС К. 2020“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АКВИЛЕЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. „АЙ АЙ И ЕС - 2006“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „БВБ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ДЕСТ АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ИНТЕРСТЕЛЛАР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РПВ -СКАЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РЪШ ДИЗАЙН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МАКССТРОЙ АТМ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МАГЕНТА БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТУБЕ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ФАРМАДЖЕН БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] в периодите м.03.2018г. – м.02.2023г. С фактурите са документираны доставки на услуги: проектиране и консултантску услуги; изработка на рекламни материали; рекламни услуги; изработка и дизайн; превод от български на английски език.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност да осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото й реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойносттаване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

Като частни документи приложените приемо-предавателни протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните документи защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение

съобразно с всички данни по делото.

Представените към фактурите протоколи са с твърде общо съдържание, от тях не може да се установи точният предмет на доставената услуга и начинът на формиране на цената. Предметът на процесните фактури е общо формулиран като „проектиране“, „изчертаване на проект“, „изчертаване“ и пр., поради което не може да се установи, какъв точно е предметът на услугата и как е формирана цената ѝ, какви конкретни дейности включва, за да се определи и какъв резултат е следвало да се предаде.

Единствено с доставчика „АКВИЛЕЯ“ЕООД е представен договор с предмет „предпроектни проучвания за избор на локация – минимум две предложения, на заведения за бързо хранене тип „драйв“ в района на [населено място]“ от 01.11.2022г. Според договора изработеното съгласно договора следва да бъде предадено до 01.12.2022г. Какво включва договорената услуга и какво следва да бъде предадени не може да се установи, нито от договора, нито от приложения приемо-предавателен протокол от 15.12.2022г., с който са предадени „предпроектни проучвателния за конструктивни схеми за ресторант за бързо хранене тип „драйв“. Предмет на трите фактури, издадени от „АКВИЛЕЯ“ЕООД е „рекламни услуги“, „съгласно договор“ и „изчертаване и проектиране“, като е представен и още един приемо-предавателен протокол от 27.02.2022г. с предмет „изработка на 3Д визуализации в два варианта за обект – многофамилна жилищна сграда, жилищна сграда с магазини и гаражи р-н Н., [населено място]“. Нито предмета, нито сумите на фактурите, договора и приемо-предавателните протоколи съвпадат, поради което конкретната фактура не може да бъде обвързана с конкретен договор и приемо-предавателен протокол. От неясно и твърде общо формулирания предмет на доставките. не може да се установи, какви дейности, включват фактурираните услуги, как е формирана цената им, за да може да бъде проследено използването им в дейността на дружеството-жалбоподател и връзката с икономическата му дейност.

Относно доставката на рекламни услуги с предмет : „реклама“, „рекламни услуги“, „консултантски услуги“, „предпечат на рекламни материали“, „изработка на рекламни материали“, „рекламни консултации“, „консултации“, „изработване на рекламни материали, флаери, брошури“, не са представени договори или други доказателства, от които може да се установи предметът на услугите, дейностите, които се включват в тях, как е формирана единична и обща цена и пр.

Относно фактурите с предмет „превод“, „превод и легализация на документи“, „технически превод“ не се установява от какъв език е извършен преводът, какъв е обемът на работата, страници, знаци и пр., липсва единична цена, брой, какво точно е преведено, как е формирана крайната цена, единична цена и пр. Такава информация не се съдържа и в представените приемо-предавателни протоколи, в които е записана „еднократна стойност“.

В тази връзка, съдът констатира, че в случая съдържанието на фактурите не отговаря на изискванията на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС – не съдържа вида на услугата. Предвиденото в чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС изискване, свързано с това в документите да бъде налична достатъчна информация относно количеството и вида на стоките и вида на услугите е необходимо, за да се прецени дали доставката е осъществена /стоката предадена, резултатът от услугата получен/ и дали стоките и услугите са използвани от получателя във връзка с осъществяваната от него независима икономическа дейност и за следващи облагаеми доставки, по които той е доставчик. Такава информация не е налична по

голяма част от фактурите, което възпрепятства установяването на факта в какво се изразява фактурираната услуга. Информацията във фактурата не препраща и към конкретен договор или приемо-предавателен протокол, от който това би могло да се установи. Конкретна фактура не би могла да бъде обвързана с конкретен договор/протокол и съответно конкретна услуга, дори и по стойността. Това възпрепятства и по-нататъшното проследяване на получената по конкретна фактура услуга, как е използвана от получателя, в случая жалбоподателя.

Относно доказателствата за извършеното плащане съдът счита, че същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката. Представени са копия на фискални бонове към част от фактурите, но не е установено дали е отразено такова плащане в счетоводството на доставчика и как.

Единствено фактурите и счетоводното им отразяване при жалбоподателя, не са достатъчни, за да се установи реалността на процесните доставки.

Липсата на информация в документите ограничава възможността за преценка на кадровата и техническа обезпеченост на доставките, компрометира начина, по който са формирани цените на услугите. Липсват и доказателства за мястото, на което са извършени услугите. Не е установено, че доставчиците са разполагали материалите, съоръжения, помещения, квалифициран/обучен персонал. Във връзка с установяването на тези обстоятелства в хода на ревизията са били предприети действия по извършване на насрещна проверка на всяко от 21 (от общо 23) дружества фактурирали доставки към жалбоподателя. За „БЕСТ АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД и „МАКССТРОЙ АТМ“ ЕООД е констатирано, че управителите са починали, като в Търговския регистър, не е вписана промяна на представляващите, поради което не са изготвени искания. Изготвените искания за представяне на документи и обяснения са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, с изключение на тези до „ТУБЕ“ ЕООД, „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД и „АЙ АЙ И ЕС-2006“ ЕООД, които са връчени електронно, но тези дружества също не са открити при извършени посещения. Документи са представени само от „ТУБЕ“ ЕООД, „ЕУ ИНВЕСТ АДВАЙЗЪРИ“ ЕООД, „РЪШ ДИЗАЙН“ ЕООД – фактури, документи за счетоводни записвания, ППП. Не са ангажирани доказателства за наличието на оферти и кореспонденция във връзка с възлагането на процесните услуги, както и договори за осъществяването им.

От заключението на ССЕ също се установява, че по делото не са приложени документи, съдържащи необходимата информация дали доставчиците са разполагали с ДМА, има ли заведени покупки на материали и консумативи. Документите от счетоводствата на доставчиците (доколкото са представени такива) не могат да бъдат кредитирани, доколкото в чл. 182 ГПК е предвидено, че вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. Редовността на счетоводството на доставчиците не е установено включително и от ССЕ.

Липсват данни и твърдения да са разполагали с обекти или да са превъзлагали услугите на подизпълнители, с изключение на „ЕУ ИНВЕСТ АДВАЙЗЪРИ“ ЕООД, ангажирало фактура от подизпълнител, но която е без начислено ДДС. Липсва информация и документи и относно начина на калкулиране на цената на извършените услуги. Липсват данни относно лицата извършили съответните услуги. В съдебното производство не се опровергаха и констатациите в РА/РД за това, че в дружествата „ВВ ЕЛИНОР“ ЕООД, „ДРАГСТЕР“ ЕООД, „ОМИД СТРОЙ“ ЕООД, „АЙ АЙ И ЕС - 2006“ ЕООД, „БВБ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, „РПВ - СКАЙ“ ЕООД, „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, „МАГЕНТА БГ“ ЕООД,

„СТУДИО И ДИЗАЙН МД“ ЕООД, „ФАРМАДЖЕН БГ“ ЕООД, „ЕУ ИНВЕСТ АДВАЙЗЪРИ“ ЕООД и „РЪШ ДИЗАЙН“ ЕООД не е имало никакви назначени лица. В. на услугите като превод, изчертаване на проект, изискват специфични знания и умения, След като не е доказано, че издателите на фактурите са разполагали с материална, кадрова и техническа възможност да извършат фактурираните услуги е ирелевантно обстоятелството, че ССЕ потвърждава и без това признатия от приходните органи факт за редовно осчетоводяване на процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя. След като не може да се установи, че конкретните доставчици са извършили конкретните услуги, без значение е и установеното от експерта, че получените доставки са използвани в основната икономическа дейност на жалбоподателя, т.е. предмет са на последваща реализация към клиенти.

Относно кадровата обезпеченост на доставчиците в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В процесния случай обаче следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. По-важното в случая обаче е, че съдът не кредитира и не са представени преките доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Доказателствата за извършено плащане също не са пряко доказателство за извършване на услугата. Липсват и първични счетоводни документи - разходни касови ордери, в които да са отразени данни за лицето, което е предало сумата от страна на възложителя и лице, получило сумата – като представител на съответния доставчик.

Установените в хода на ревизията факти, свързани с дерегистрацията на доставчиците по инициатива на органите по приходите, преценени заедно с останалите събрани в хода на ревизията доказателства, макар и косвено навеждат на извод за наличие на данъчна измама.

В случая от събраните доказателства, дори да се установи, че жалбоподателят е изпълнил задълженията си по предоставените договори, по които е изпълнител, не може да се направи еднозначен извод, че е получил предмета на доставките от посочените 23 доставчика. От предоставените пред съда проекти не с установява да са изготвени от лица, различни от жалбоподателя, чийто подпис и печат носят.

Според постоянната практика на СЕС, правото на приспадане на ДДС може да бъде претендирано и предоставено единствено и само от добросъвестните участници по веригата доставки. Добросъвестността във всички случаи предполага знанието у получателя, че стоката реално е преминала на негово разпореждане, съответно, че услугата е извършена от издателя на фактурата, а при събраните в хода на ревизията и

на съдебното производство доказателства, това не изглежда да е така. В тази връзка следва да се посочи, че макар само по себе си всяко от установените при ревизията обстоятелства да не е самостоятелно и достатъчно основание да се откаже правото на данъчен кредит, всички те - неоткриването на доставчиците на декларираните адреси при насрещните проверки; липсата на доказателства за действителната възможност за извършване услугите; всички издатели на фактурите са декларирали основна дейност, която не може да се обвърже с предмета на процесните доставки; не са имали назначени лица, с изключение на: „ИНТЕРСТЕЛЛАР“ ЕООД имащо назначени строителни работници, от които е нелогично да се изисква извършване на дейност „превод и легализиране на документи“; същото важи за „ТУБЕ“ ЕООД с назначени арматуристи, кофражисти и общи работници, което е фактурирало „реклама и проектиране; „МАКССТРОЙ АТМ“ ЕООД с назначен един технически сътрудник е фактурирало архитектурни чертежи; всички 23 доставчици на основание чл. 176 от ЗДДС - по инициатива на органите; същите имат рискови профили, като имат непогасени в срок публични задължения в големи размери - ценени в съвкупност, сочат на изкуствено създадена верига, по която неправомерно се начислява и приспада ДДС, и потвърждават извода на органите по приходите, че доставките не са реално извършени. С изключение на ревизиите при особени случаи по чл. 122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени от посочения във фактурата доставчик. Съгласно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанията за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на стока в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на СЕО по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11. С това доказване страната не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на жалбоподателя или че администрацията е прехвърли върху данъчния субект собствените са задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално от посочения

в тях доставчик, то както доставчикът, така и самият получател следва да притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави други писмени доказателства, за това че е придобил правото да се разпорежда като собственик с дадена стока, извън притежаваната от него фактура и данни за счетоводното ѝ отразяване, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешение съобразно цитираното по-горе Решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчния кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

Жалбоподателят цитира практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11., но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в

производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

В т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Juźwiak, Oriowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Предвид изложеното, съдът намира, че изводът на приходната администрация за липса на доказателства, установяващи, че коментираните доставки на услуги са извършени от посочените доставчици се явява фактически и правно обоснован. Правилно и законосъобразно с процесния РА на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит по спорните фактури, в резултат на което са определени и процесните фискални задължения, ведно с прилежащата им лихва за забава.

По така изложените съображения съдът намира, че РА е законосъобразен, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 5593,73 лева, определено съгласно чл.7, ал.2, т.4, вр. с чл. 8, ал.1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, LXV състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АЛЕКСАНДЪР Г.Б. АРХИТЕКТИ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], № 83, [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221423005772-091-001 от 21.05.2024 г., издаден от Т. Б. Г. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и С. М. М. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 1432/30.10.2024г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 61796,67 лв. и са определени лихви в размер на 21563,82 лв..

ОСЪЖДА „АЛЕКСАНДЪР Г.Б. АРХИТЕКТИ“ ООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 5593,73 (пет хиляди петстотин деветдесет и три и 73 стотинки) лв.

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

СЪДИЯ: