

РЕШЕНИЕ

№ 305

гр. София, 18.01.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 10.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **11089** по описа за **2018** 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 [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], № 118, ет. 1, чрез адв. П. Г., със съдебен адрес: [населено място],[жк], бл. 027, вх.Д, ет.2, ап. 2, представлявано от управителя С. М. С. срещу Ревизионен акт /РА/ № 22002217008418-091-001/13.06.2018г. издаден от органи по приходите при НАП С., потвърден с Решение № 1325/30.08.2018г. на директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) - С. при ЦУ на НАП. Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен, неправилен и необоснован. Счита РА за издаден в противоречие с материалноправните разпоредби и при неспазване на даденото от С./СЕС тълкуване на приложимите разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. Твърди, че РА се явява необоснован, доколкото изведените правни и фактически изводи не се подкрепят от събраните по време на ревизията доказателства, като се излагат подробни съображения в тази насока. Моли за отмяна на РА.

С жалбата е направено особено искане на осн. чл. 166, ал. 4 във вр. ал. 2 от АПК, което е отхвърлено от настоящия съдебен състав с Определение №8021 от 13.12.2018 г.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Г., който поддържа жалбата, по изложените в същата съображения. Представя писмени бележки и

претендира направените по делото разноски, за които представя списък.
Ответникът – директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С., редовно уведомен не изпраща представител.

Административен съд София – град, III отделение, 60-и състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002217008418-020-001 от 01.12.2017 г., издадена от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за периода от 01.12.2015 г. до 31.01.2016 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 11.12.2017 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата започва да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 11.03.2018 г.

На основание чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, за изменение на първоначалната заповед, от органа, възложил ревизията е издадена заповед №Р-22002217008418-020-002 от 07.03.2018 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 11.05.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002217008418-092-001 от 17.05.2018 г., който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА. РД е връчен по електронен път на 18.05.2018 г. Ревизираният субект не е упражнил правото си по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК да подаде възражение срещу съдържащите се констатации и предложение за установяване на задължения в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22002217008418-091-001 от 13.06.2018 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и С. М. А., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 15.06.2018 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена във връзка с Решение №1791/10.11.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен в оспорената част РА №Р-22220316002936-091-001 от 30.05.2017 г. и преписката е върната за извършване на повторна ревизия.

Процесният РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-595/14.09.2018 г. по описа на НАП.

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и

материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството на орган, възложил ревизията, овластена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. /л. 22/ на и. д. директор на ТД на НАП, и С. М. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – в качеството ѝ на ръководител на ревизията съгласно ЗВР, издадена от възложителя на ревизията.

РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Органите по приходите са установили, че през ревизираните периоди основната дейност на [фирма] е извършване на строително монтажни работи /СМР/. Дружеството упражнява дейност в офис под наем, находящ се в [населено място], [улица].

В хода на ревизията на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, органите по приходите са връчили Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002217008418-040-001 от 11.12.2017 г. на [фирма]. Изискани са документи - търговски, счетоводни, писмени обяснения, с които да бъдат изяснени факти и обстоятелства относно получени и съответно използвани за извършване на облагаеми доставки стоки и услуги от [фирма], ЕИК[ЕИК]. От ревизираното лице са представени документи с придружително писмо вх. №ИТ-00-10277 от 21.12.2017 г., в т.ч. оборотни ведомости; хронологични регистри и аналитични регистри на счетоводни сметки, фактури и други. Представени са издадените от [фирма] фактури, ведно със съпътстващи документи, както следва:

- фактура №[ЕГН] от 14.12.2015 г., придружена с количествено-стойностна сметка от 14.12.2015 г., договор за услуга с труд от 01.11.2015 г.;
- фактура №[ЕГН] от 15.12.2015 г. с предмет монтаж на дограма, протокол от 15.12.2015 г., оферта от [фирма] към [фирма], ЕИК[ЕИК] за доставка и монтаж на 88 алуминиеви врати;
- фактура №[ЕГН]/16.12.2015 г. с предмет плащане съгласно договор, акт обр. 19 от 16.12.2015 г.;
- фактура №[ЕГН]/17.12.2015 г. с предмет плащане, съгласно договор, акт 19 от 17.12.2015 г., сметка за изпълнени СМР през м. 12.2015 г., договор от 01.12.2015 г. сключен между [фирма] и [фирма];

- фактура №[ЕГН]/18.12.2015 г. с предмет аванс за изготвяне на документация, договор за поръчка и консултантска услуга от 01.11.2015 г., отчет съгласно договор за поръчка от 01.11.2015 г.;
- фактура №[ЕГН]/21.12.2015 г. с предмет плащане съгласно договор за обект К., протокол от 21.12.2015 г.;
- фактура №[ЕГН]/22.12.2015 г с предмет авансово плащане за услуга, акт 19 от 22.12.2015 г.;
- фактура №[ЕГН]/20.01.2016 г. с предмет авансово плащане за услуга, протокол за труд от 20.01.2016 г., сметка за изпълнени СМР през м. 01.2016 г.;
- фактура №[ЕГН]/22.01.2016 г. с предмет плащане, съгласно договор за обект К., протокол за труд от 22.01.2016 г., договор за услуга от 05.01.2016 г.;
- фактура №[ЕГН]/25.01.2016 г. с предмет монтаж на дограма, протокол от 25.01.2016 г. за обект „П. Хотел М.”;
- фактура №[ЕГН]/27.01.2016 г. с предмет алуминиеви профили, приемо-предавателен протокол от 27.01.2016г за обект „П. Хотел М.”, протокол от 27.01.2016 г.;

Представени са фактури, издадени от [фирма], във връзка с доставките на [фирма], както следва:

- фактура №60000000219/09.12.2015 г. с получател „ПРОФЕСИОНАЛНА ГИМНАЗИЯ ПО ОБЛЕКЛО, ОБСЛУЖВАНЕ И ТРАНСПОРТ” [населено място], ЕИК[ЕИК] с предмет на доставката - плащане 100%, съгласно договор за СМР „Благоустройство и отводняване на училищен двор”, договор №317/08.12.2015 г., количествено-стойностна сметка от 08.12.2015 г.;
- фактури с №60000000222/18.12.2015 г.; №60000000225/23.12.2015 г.; №60000000220/11.12.2015 г.; №60000000216/04.12.2015 г.; №70000000008 от 22.01.2016 г.; №70000000011/29.01.2016 г. с предмет на доставките – плащане, съгласно договор, издадени на [фирма],[ЕИК]; справки за положен труд на обект на клиента; договор от 22.07.2014 г. за изработка, сключен между [фирма], в качеството на изпълнител и [фирма], в качеството на възложител.

Фактурите, получени от [фирма] са отразени в счетоводството на дружеството по сметка 602 „Външни услуги” и са платени в брой, за което са приложени фискални бонове.

Всички оригинални първични документи и счетоводни регистри са проверени от ревизиращия екип в офиса на дружеството, за което е съставен Протокол №1205788 от 26.04.2018 г.

На основание чл. 45 от ДОПК, е извършена насрещна проверка на [фирма], обективизирана с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221718040477-141-001/11.04.2018 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ, което е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е декларирало основна икономическа дейност: дейност на ресторанти и заведения за бързо хранене и търговски обект - ресторант „Китена Перла” в [населено място]. Дружеството е включило в дневниците за продажби и справки-декларации по ЗДДС фактурите, издадени на [фирма]. На [фирма] е прекратена регистрацията по ЗДДС по инициатива на органи по приходите от 25.02.2016 г. За периода на издаване на фактурите на [фирма], дружеството разполага с три лица, назначени по трудови правоотношения на длъжност „общ работник”. Дружеството не е декларирало с подаване на справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите

лица /ЗДДФЛ/ изплатени суми на лица, наети по извънтрудови правоотношения. Не е подавало декларации обр. 1 и обр. 6 и не е плащало задължителни осигурителни вноски /ЗОВ/ за периода на издаване на процесните фактури. Не са подавани декларации и не са внасяни ЗОВ като самоосигуряващо се лице на управителя О. Б. П.. За 2015 г. и 2016 г. дружеството не е подало годишна данъчна декларация по чл. 92, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. Има задължения към бюджета, включително установени с РА. При извършена проверка е установено, че фискалните бонове, които са приложени към издадените фактури на [фирма], не са издадени от фискално устройство с рег. №3675667, което е регистрирано от [фирма].

След определения срок с ИПДПОЗЛ, в офис П. са представени документи от [фирма] с вх. №ИТ-00-3595 от 14.05.2018 г. Представени са дневници за продажби за проверявания период, извлечение от сметка 411 „Клиенти”, справка за назначавани лица по трудови правоотношения, фактури, издадени от [фирма] на [фирма], ведно с количествено стойностни сметки и договори, идентични с тези представени от ревизираното лице. Не са представени счетоводни регистри, оборотни ведомости, главни книги и счетоводна отчетност, съгласно изискванията на Закона за счетоводство /ЗСч/.

Органите по приходите са посочили, че представените документи от доставчика са подписани от лице, без да е посочено неговото име и в какво качество е положило подписа си. От търговския регистър е установено, че представляващ дружеството е О. Б. П.. Установили са още, че [фирма] е извършвало услуги само с труд. За периода на издаване на фактурите дружеството е разполагало с три лица на трудов договор на длъжност „общ работник”, не са ангажирани лица на граждански договори. От проверяваното лице са изискани, но не са представени данни за физическите лица, които са били заети с извършване на СМР. По фактури №101/14.12.2015 г. и №107/22.12.2015 г. и приложените към тях документи /количествено-стойностна сметка и акт обр. 19/ не може да се направи връзка с обекти, където е извършена услугата. От представените документи не може да се установи за чия сметка са вложените материали. Органите по приходите са констатирани, че ревизираното лице не е закупувало материали, които да вложи при изпълнение на фактурираните доставки на клиенти. Фактури за покупка на материали не са представени и от доставчика. Относно фактура №105/18.12.2015 г. и договор за консултантска услуга, в хода на ревизията не са представени документи и доказателства за извършената дейност. В хода на ревизията не е установена възможност за проследяване на всички елементи на стопанските операции и връзката между доставчика и получателя [фирма].

Посочено е, че от ревизираното лице са изискани, но не са представени доказателства за общия обем на извършваните от дружеството строително-монтажни работи за периода на ревизията. Не е посочен какъв дял от общия обем на дейностите е извършил доставчикът [фирма]. За обектите, които се сочат, че услугите са извършени от лица на [фирма], не е представена строителната документация, актове, протоколи по време на строителството, заповедни книги на обектите, заверки от съответните органи за приключени етапи на СМР, съгласно Наредба №3/31.07.2003 г. Не са представени писмени обяснения как фактически е организирано осигуряването на материалите за обектите и движението на същите, къде са съхранявани, как са транспортирани, каква техника, машини и инвентар са използвани, кой е техният

собственик, за какъв период от време са ползвани, има ли плащане и по какъв начин. Установено е, че ревизираното дружество не притежава дълготрайни материални активи, което е видно и от представената оборотната ведомост. Направен е извод, че ревизираното лице само е извършило услугите, но е ползвало данъчен кредит, за да намали задълженията си за ДДС. За ревизирания период задълженото лице е имало назначени 8 лица по трудови правоотношения на длъжност: „обща работници строителство на сгради”. Цитирана е разпоредбата на чл. 37, ал. 4 от ДОПК, съгласно която, в случай че субектът не представи изискани по реда на ал. 3 от същия кодекс доказателства, то органът приходите може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства.

Видно от мотивите на акта, ревизиращите органи приемат, че за жалбоподателя не е налице право на приспадане на данъчен кредит поради липса на реална доставка на услуги и стоки от [фирма]. Мотивите, с които ревизиращият орган е отказал право на приспадане на данъчен кредит, се основават на непредставяне от страна на доставчика и на ревизираното лице на достатъчно доказателства за извършените доставки. В случая, спорът се свежда до това дали е налице реално изпълнение на доставки от страна на [фирма].

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 17 900,00 лв. по фактури, издадени от [фирма].

В хода на съдебното производство са назначени и изготвени съдебно –счетоводна експертиза /ССЧЕ, л. 150 – л. 160/ и съдебно-техническа експертиза /СТЕ, л. 187 – л. 203/. Заключениеята на вещите лица са приети от страните без възражения.

От ССЧЕ се установи, че реквизитите, налични в процесите фактури, издадени от [фирма], отговарят на изискванията на чл. 7 от ЗСч и на чл. 114 от ЗДДС, както и че счетоводството на РЛ е редовно и съответства на правилата на ЗСч. Вещото лице дава заключение, че към всяка една от издадените фактури са и издадени и съответни документи: към фактура 30000000101/14.12.2015 г. е издадена количествено- стойностна сметка от 14.12.2015г., съдържаща подпис и печат от РЛ и [фирма].

Към фактура № 30000000102/15.12.2015 г. е издаден протокол за извършено СМР от 15.12.2015г. за обект П. хотел М., подписани и подпечатани от страна на възложителя С. С. и от страна на изпълнителя - О. П. и Договор за възлагане на строително-монтажни работи от 01.12.2015г. между [фирма] в качеството му на възложител и изпълнител [фирма], за всички обекти на възложителя, включително обекти: 3. Стоманобетон ЕАД - база К., Професионална гимназия по облекло - [населено място], П. хотел М., подпечатани и подписани от С. С. и О. П.; към фактура № 30000000103/16.12.2015 г. е издаден Акт 19 от 16.12.2015г. за обект База К., подписана и подпечатана от възложител [фирма] и изпълнител [фирма]; фактура № 30000000104/17.12.2015 г. е издаден Акт 19 от 17.12.2015г., подписана и подпечатана от възложител [фирма] и изпълнител [фирма] и Сметка за изпълнение на СМР през м. декември 2015г. за обект ПГООТ Д., подписана и подпечатана от възложител [фирма] и изпълнител [фирма]; към фактура № 30000000105/18.12.2015 г. е издаден Отчет съгласно договор за поръчка от 01.11.2015г., подписана и подпечатана от възложител [фирма]

и подизпълнител [фирма] и Договор за поръчка от 01.11.2015г. между [фирма] в качеството на Възложител и изпълнител [фирма], подпечатани и подписани от С. С. и О. П.; към фактура № 30000000106/21.12.2015 г. е издаден Протокол за извършени СМР на обект База К. от 21.12.2015г. подписана и подпечатана от възложител [фирма] и изпълнител [фирма], към фактура № 30000000107/22.12.2015 г. е издаден Акт 19 от 22.12.2015г. подписана и подпечатана от възложител [фирма] и изпълнител [фирма], ведно с Договор за услуга от 01.11.2015г. между [фирма] в качеството на Възложител и изпълнител [фирма], подпечатани и подписани от С. С. и О. П.; към актура № 30000000108/20.01.2016 г. са издадена Сметка за изпълнение на СМР съгласно договор от 05.01.2016г. през месец януари 2016г. за обект база К. подписана и подпечатана от възложител [фирма] и изпълнител [фирма] и Протокол за извършено СМР на обект база К. от 20.01.2016г., подписан и подпечатан от възложител [фирма] и изпълнител [фирма], ведно с Договор за услуга от 05.01.2016г. . между [фирма] в качеството на Възложител и изпълнител [фирма], подпечатани и подписани от Сезгин С. и О. П.; към фактура № 30000000109/22.01.2016 г. е издаден Протокол за извършено СМР от 22.01.2016г. на обект база К. подписан и подпечатан от възложител [фирма] и изпълнител [фирма]; към фактура № 30000000110/25.01.2016 г. е издаден Протокол за извършено СМР от 25.01.2016г. на обект П. хотел М. подписана и подпечатана от възложител [фирма] и изпълнител [фирма] и към фактура № 30000000111/27.01.2016 г. са издадени Приемо-предавателен протокол към Акт обр. 19/27.01.2016г. за обект П. хотел М., подписана и подпечатана от възложител [фирма] и изпълнител [фирма] и Протокол за доставка от 27.01.2016г. подписан и подпечатан от възложител [фирма] и изпълнител [фирма]; 3. Вещото лице дава отговор, че по документален път извършените услуги с труд от доставчика [фирма], документирани в спорните фактури са извършени във връзка с изпълнение на текущи договори между РЛ и [фирма], ПГООТ Д. и [фирма], т.к., за да констатира изпълнение по процесиите доставки следва да е налице съответна документална обосновааност, а именно договор или друг документ, пораждащ облигационно отношение между страните, документи отразяващи изпълнението на доставката (приемо-предавателни-протоколи; актове за изпълнение на СМР), които в настоящия случай са налице; 4. Даден е още отговор, че количеството СМР от процесиите фактури е отчетено от [фирма] на възложителите [фирма], [фирма] и ПГООТ Д.; 5. Процесиите фактури са платени в брой, което е отбелязано в самите фактури, придружени са с фискални бонове, от приложения хронологичен регистър на [фирма] с аналитичност [фирма] за 2015 г. и 2016г., плащането по процесиите фактури е отразено в счетоводството на [фирма] по сметка 501 "Каса" с кореспонденция по сметка 602 "Разходи за външни услуги" и 453/1 "ДДС за покупките"; 6. Процесиите фактури са осчетоводени от РЛ, което е видно от прегледа на приложените по делото документи, в т.ч. хронологичен и аналитичен регистър за 2015 и 2016г., като са спазени и принципите на документална обосновааност и съпоставимост на приходи и разходи съгласно ЗСч.

От приетата по делото СТЕ се установява следното: 1. Вещото лице дава

отговор, че на обект „Кремицовци“ доставчика [фирма] е изпълнил СМР (само труд) описани по вид, количество и стойност и приети от Възложителя [фирма] с Акт обр. 19 от 16.12.2015г. и Протоколи от 21.12.2015г., 20.01.2016г. и от 22.01.2016г., като приетите СМР са заплатени с процесните фактури № 30000000103/16.12.2015 г., № 30000000106/21.12.2015 г., № 30000000108/20.01.2016 г. и № 30000000109/22.01.2016 г.;

2. За изпълнението на представените по делото протоколи обр. 19 за извършване на СМР от [фирма] относно обектите на [фирма], ПГООТ Д. и [фирма] в периода от 01.12.2015г. до 31.01.2016г. са необходими общо 693,86 човеко/дни при работен ден от 8 часа; 3. Назначените работници при РЛ за ревизирания период са работили на пълен работен ден; 4. За ревизирания период при РЛ са назначени за месец декември 2015г. - 8 бр. общ работник - строителство на сгради, а за месец януари 2016г. - 7 бр. общ работник - строителство на сгради, които са отработили за този период 297 човеко/дни; 5. Вещото лице дава отговор, че за извършване на предадените СМР от [фирма] на [фирма] на обекти [фирма], ПГООТ Д. и [фирма], П. хотел М., по усреднени норми в строителството са необходими 750,25 човеко/дни при работен ден от 8 часа.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока, а в случаите, при които се претендира право на приспадане на данъчен кредит за извършени услуги следва да се установи и докаже по какъв начин са извършени същите и с какъв ресурс. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

Правото на приспадане на данъчен кредит е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, когато стоките или услугите се използват за целите на извършените от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Съгласно чл. 68, ал. 1, т.1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по закона за получени стоки

или услуги по облагаеми доставки.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, арг. от чл. 68, ал. 2 ЗДДС. Следователно, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва да е осъществена реална доставка, която изпълнява критериите на чл. 6 и чл. 9 ал. 1 ЗДДС, както и да са налице предвидените в чл. 71, т. 1 ЗДДС документи.

Следва да се посочи, че по аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки, за което са му дадени указания с разпореждането за насрочване на делото.

Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай.

В случая, спорът се свежда до това дали е налице реално изпълнение на доставки от страна на [фирма].

По делото не е спорно, че получените доставки от [фирма] са използвани за извършване на последващи доставки на обекти на клиенти на дружеството, а именно – 3. СТОМАНОБЕТОН” ЕАД, [фирма] и ПГООТ, [населено място].

По отношение на доставките на алуминиеви профили по фактура № [ЕГН]/25.01.2016 г. , които съгласно представения протокол, са доставени на обект [фирма] от жалбоподателя не са представени доказателства: фактури, приемо - предавателни протоколи, че същите са послужили за облагаеми доставки. От [фирма] не са представени документи откъде същите са закупени. Относно транспорта не са представени документи нито от доставчика, нито от ревизираното лице.

По отношение на фактурите с предмет на доставка – труд не са представени утвърдени от жалбоподателя списъци на предоставените лица. Ревизираното дружество, като такова извършващо строително монтажни дейности следва да разполага със списъци на лицата, положили труд. Наред с това, в преписката са налични доказателства, че ревизираното лице е било длъжно да извършва инструктаж за безопасни условия на труд на работниците при извършване на услуги за [фирма], но нито входа на ревизионното, нито в хода на съдебното производство книги от проведения инструктаж, които биха послужили за доказателство кои лица са работили на територията на [фирма] не са представени.

От ревизираното дружество са изискани конкретни доказателства – какъв обем от услугите са доставени от [фирма] и съответно какъв обем са поети от собствените работници на дружеството. Справки с информация за обектите на дружеството, времето, за което са изпълнявани и конкретните физически лица, заети с изпълнението им, не са представени. При анализ на оборотната ведомост, аналитични и хронологични регистри за м. 12.2015 г. се установява, че дружеството е получило приходи от услуги общо в размер на 59 687,14 лв., в т.ч. 44 587,15 лв. от изпълнение на услуги, свързани с обектите, във връзка с които са осъществени разходи за външни услуги, получени от [фирма] в размер на 57 000,00 лв., като в същия период са

начислени и разходи за заплати в размер на 4 251,44 лв. При преглед на оборотната ведомост, хронологични и аналитични счетоводни регистри на дружеството за м. 01.2016 г. се установява, че дружеството е получило приходи от услуги в размер на 32 949,67 лв., в т.ч. 16 849,67 лв. от изпълнение на услуги, свързани с обектите, във връзка с които са осъществени разходи за външни услуги, получени от [фирма] в размер на 32 500,00 лв., като в същия период са начислени и разходи за заплати в размер на 5 657,14 лв. В периодите на получаване на услугите от [фирма], дружеството разполага с персонал, за който е начислено възнаграждение за положен труд. В същия период ревизираното лице декларира получени услуги от подизпълнител, за който няма доказателства, че разполага с персонал за извършване на процесните услуги. При така установеното изводът, който може да бъде направен е, че ревизираното лице е използвало собствения си персонал за извършване на доставките на клиентите, за които твърди, че са изпълнени от [фирма].

Изводите, изведени от СТЕ по отношение на необходимите човешки ресурси за извършване на цялото количество СМР от ревизираното лице във връзка с извършената работа, възложена от [фирма], ПГООТ Д. и [фирма] не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставката на услуги, извършена именно от [фирма].

Настоящата инстанция споделя извода за липса на реално осъществени доставки по отношение на фактура № [ЕГН] от 18.12.2015 г., към която е представен договор за поръчка и консултантска услуга от 01.11.2015 г., с който в качеството си на изпълнител [фирма] поема следните ангажименти: 1. Да направи проучване на пазара за производство на Р. дограма, с цел намиране на инвестиции и инвеститори, както и да представя продукти на възложителя извън страната; да посредничи при сключване на договори за продажба на Р. дограма, като за целта осъществява контакт с евентуални купувачи; да изготвя всякакъв вид техническа документация при участие на търгове или за нуждите на инвеститори. Към фактурата е приложен отчет от 18.12.2015 г., подписан от двете страни, съгласно който [фирма] е изпълнило поръчка за 1000 бр. рекламни материали с единична цена 8,00 лв. и е направена подготовка за тръжна документация за 330,00 лв.

Нито в хода на контролното, нито в хода на съдебното производство дружеството-жалбоподател не ангажира доказателства във връзка с това какви рекламни материали е поръчало и как същите са били използвани в облагаемата дейност, не са представени доказателства участвало ли е в организирани търгове, за кои конкретно е била направена подготовката на тръжната документация и такава била ли е изготвена. От страна на [фирма] също не са представени доказателства – от кого са закупени рекламните материали и какъв вид са. По отношение на подготовка на тръжна документация и нейната специфика и във връзка с обстоятелството, че [фирма] не разполага с квалифицирани специалисти, обоснован е изводът, че лицето не разполага с кадрови потенциал за извършване на подобни доставки.

Действително, от приетата по делото ССЧЕ се установява, че реквизитите, налични в процесните фактури, издадени от [фирма], отговарят

на изискванията на чл. т от ЗСч и на чл. 114 от ЗДДС, както и че счетоводството на РЛ е редовно и съответства на правилата на ЗСч. Фактурата е първичен счетоводен документ и като такъв е носител на информация за регистрирана стопанска операция, като няма обвързваща доказателствена сила за съда. За целите на данъчното облагане е от значение има ли достатъчно данни за осъществена стопанска операция от регистрирани по ЗДДС данъчни субекти и съответно - начислен данък, а не дали фактурата е подписана или не от получателя. В тази връзка фактът, че фактурите са отразени в дневниците за продажби и в СД по ЗДДС от доставчиците на ревизираното лице, не може да бъде тълкуван самостоятелно и да има водещо, предопределящо значение за реалното осъществяване на процесните доставки.

Наличието на фактура не е достатъчно основание да се приеме, че е настъпило данъчно събитие, в какъвто смисъл е постоянната практика на Съда на ЕС. Необходимо е да се изследват всички относими обстоятелства относно наличието или не на настъпило данъчно събитие - осчетоводени ли са доставките, налице ли е предаване на стоките, извършен ли е транспортът на стоките, как, от кого и къде, има ли товарителници, пътни листа и др. придружаващи документи; какви са писмените обяснения на управителите на отделните доставчици и дали те съответстват на други събрани писмени доказателства.

По отношение на представените доказателства за плащане – представляващи дневни извлечения от ЕКАФП, в хода на ревизията е установено, че същите са издадени от фискално устройство, което не е регистрирано и експлоатирано от [фирма], т. е. не са налице доказателства за извършено плащане.

Действително доставчиците на услуги не са разполагали в релевантния период с кадрови и технически потенциал за извършване на спорните доставки. Доказателства за наличието на такива не са представени нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство.

Всичко това според настоящия състав разколебава твърдението на жалбоподателя за реалност на доставките на стоки и услуги от посочените по горе дружества.

С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от приходната администрация и е разколебана убедителността на главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит досежно доставките от посочените по горе дружества.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства.

Настоящата инстанция счита, че от съвкупната преценка на всички събрани по делото доказателства не следва категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките по процесните фактури. С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от приходната администрация и е разколебана убедителността на главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит досежно доставките.

Ето защо и според настоящия състав ревизионният акт е законосъобразен и следва жалбата срещу него да се отхвърли.

С оглед изхода на делото съда следва да се произнесе и досежно разноските по делото, но тъй като ответника не претендира юрисконсултско възнаграждение, съдът не дължи произнасяне.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], № 118, ет. 1, чрез адв. П. Г., със съдебен адрес: [населено място],[жк], бл. 027, вх.Д, ет.2, ап. 2, представлявано от управителя С. М. С. срещу Ревизионен акт /РА/ № 22002217008418-091–001/13.06.2018г. издаден от органи по приходите при НАП С., потвърден с Решение № 1325/30.08.2018г. на директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) - С. при ЦУ на НАП.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: