

РЕШЕНИЕ

№ 2879

гр. София, 11.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 57 състав, в публично заседание на 19.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Георгиева

при участието на секретаря Теменужка Стоименова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **12428** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Делото е образувано въз основа на жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], бл.А, вх. А, ет. 1, ап. 3 и електронен адрес: [електронна поща], чрез адв. Д. Г. Б., в качеството на упълномощено лице, срещу Ревизионен акт №Р-22221717007334-091-001/16.07.2018г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Х. Н. А.-ръководител на ревизията, потвърден с решение №1531/05.10.2018г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, в частта с която са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 30 583,87 лв., ведно с начислените лихви за забава 7 594,36 лв. за данъчни периоди: м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., м. 09.2016 г., м.04.2017г. За данъчен период м. 11.2016 г. е установен данък за внасяне в размер на 13,62 лв. и лихва в размер на 2,19 лв.

Съображения по допустимостта на оспорването:Обжалваното решение е било съобщено по електронен път на жалбоподателя на 09.10.2018г., а жалбата срещу ревизионния акт е била изпратена на 23.10.2018г., с което е спазен срока за оспорване по чл.156 ал.1 от ДОПК. Подадена е от лице с правен интерес от оспорване и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО

ДОПУСТИМА.

В жалбата, а и в депозираните от адв.И. М./преупълномощен/ писмени бележки се излагат доводи за неправилно отказано упражняване право на данъчен кредит в общ размер от 38 178,23лв. Дружеството - жалбоподател сочи, че Администрацията навежда доводи, които не са подкрепени от доказателства, в резултат на което незаконосъобразно отказва правото на данъчен кредит на [фирма]. Излага следните съображения; Съгласно действащите разпоредби на ЗДДС правото на данъчен кредит възниква при изпълнение на строго определени от закона предпоставки, регламентирани в разпоредбите на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС (чл. 168 от Директива 2006/112/ЕС). В конкретния случай [фирма] е данъчнозадължено лице-получател на доставки, облагаеми с ДДС; 2. дружеството използва получените доставки за извършване на последващи облагаеми доставки в хода на обичайната си дейност — извършване на проектиране и надзор при строителство на промишлени сгради и сгради с обществено предназначение; 3. доставките са надлежно документирани съгласно чл.113 и чл.114 от ЗДДС с първични счетоводни документи — фактури, издадени от [фирма] и [фирма]; 4. данъчният кредит е отчетен при определяне на резултата за съответните данъчни периоди в справка-декларация по чл. 125 ЗДДС и процесните фактури са включени в дневниците за покупки съгласно чл.124 ЗДДС; 5. реалното извършване на доставките е документирано с първични и вторични счетоводни документи - договори, приемо-предавателни протоколи, кореспонденция между страните, доказателства за извършено плащане по фактурите, включително с подизпълнители и вторични счетоводни документи за извършените доставки както в счетоводството на доставчиците, така и в счетоводството на жалбоподателя. Жалбоподателят чрез своя процесуален представител счита, че въпреки безспорното наличие на формалните изисквания на материалния данъчен закон по отношение признаването на правото на данъчен кредит, най-важното в случая е, че е доказано реалното осъществяване на процесните доставки от доставчиците към [фирма], като не само, че са получени спорните доставки, но и че са използвани същите в облагаемата дейност на жалбоподателя за последващи доставки. Извършването на последващи доставки с получените проектантски услуги е индиция, че [фирма] е получило същите по-рано от свои доставчици. Ето защо неправилни и незаконосъобразни са мотивите на ревизионния акт и потвърдителното решение на директора на дирекция „ОДОП“ — С., с които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури на основание чл. 68, ал. 1, т.1 и чл. 69 във вр. чл.70, ал.5 ЗДДС, поради противоречие със събраните по делото доказателства. Конкретните спорни доставки са свързани с изпълнение от страна на [фирма] на проект „Модерен медицински център“ - [населено място] (наименован в работната документация „Център за палиативни грижи“ - гр. П.). Възложител по проекта е [фирма], а [фирма] изпълнява възложените задания както със собствени ресурси, така и чрез външни изпълнители. Така за изготвяне на работните проекти в части Архитектура, ВиК, Електро-силнотокови и слаботокови инсталации [фирма] използва услугите на външни доставчици, притежаващи съответната квалификация. Подизпълнителите [фирма] и [фирма] са дружества, които притежават, според жалбоподателя опит в изготвянето на подобни проекти и са ангажирали правоспособни лица, които да оформят окончателно и заверят работните проекти. Доставчиците са представили на органите по приходите

договорите, сключени с [фирма] и конкретно поетите задания, отчетената работа и са представени заверени копия на изготвените работни документи. Изпълнителите [фирма] и [фирма] са изяснили как са изработили проектите и са посочили конкретно наетите за задачата правоспособни технически лица, които са заверили проектите съгласно изискванията на ЗУТ. Конкретно това са арх. Т., инж. Т. и инж.Ц., които в хода на насрещната проверка са потвърдили, че са работили по проектите. Счита, че след като се е доказало, че процесните услуги са изпълнени от [фирма] и [фирма] към [фирма] то на жалбоподателя, незаконосъобразно е отказано право на данъчен кредит за същите.

Ответната страна – директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП [населено място] чрез юрисконсулт Х. А. оспорва жалбата като неоснователна и иска да бъде отхвърлена по мотиви, изложени в РА, РД и потвърдителното решение, като претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП се представлява от прокурор Десислава Кайнакчиева, която намира жалбата за неоснователна.

Във връзка със служебната проверка за извършени съществени нарушения на административно-производствените правила съдът установи следното: Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221717007334-020-001 от 26.10.2017г., връчена електронно на 02.11.2017г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м.10.2015г. до м.08.2017г. Определен е 3 месечен срок за изпълнение. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл.114, ал. 2 от ДОПК срокът е изменен със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221717007334-020-002/ 29.01.2018г. и №Р-22221717007334-020-003/27.02.2018г., като е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 02.04.2018г. ЗВР и ЗИЗВР са издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-1261/11.10.2016г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК и чл.119, ал. 2 от ДОПК. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД №Р-22221717007334-092-001/11.05.2018г., връчен електронно на 16.05.2018г. При служебната проверка, съдът не установи съществени нарушения на административно-производствените правила, няма и наведени такива оплаквания от жалбоподателя.

От фактическа страна съдът намира за установено следното:

С РА са установени допълнително задължения по ЗДДС в размер на 30 583,87 лв. и лихви за забава в размер на 7 594,36 лв. Установените задължения са в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] ЕИК[ЕИК], в размер на 17 468,00 лв. и от [фирма] ЕИК[ЕИК] в размер на 10 436,00 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от същият закон. С РА на основание чл. 84 от ЗДДС във връзка с чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е начислен ДДС за недекларирани вътрешно общностни придобивания /ВОП/ от G. S. с ДДС номер FR21726580152 по фактура № 17065280/13.04.2017 г. в размер на 481,13

лв. и от R. S. с ДДС номер FR6333367961 по фактура №15166-443902/31.08.2016 г. в размер на 2 198,74 лв., като на основание чл. 73а от ЗДДС не е признато правото на ползване на данъчен кредит по недеklarираните ВОП. На основание чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците [фирма] и [фирма]. Констатирано е, че дружествата имат предмет на дейност, различен от предмета на фактурираните услуги към ревизираното лице, а именно "товарен и автомобилен транспорт и "рекламна дейност". Установено е, че за ревизираните периоди доставчиците не са подавали декларации по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ и не са декларирали приходи от извършена стопанска дейност, в т.ч. и по фактури, издадени на [фирма], ЕИК1304595512. Констатирано е, че за управителите на доставчиците няма подавани декларации за осигуряване като самоосигуряващо се лице и декларации обр.1 по Наредба Н-8/2005 г. Доставчиците за периодите от 2015г. до 2017г. не са подавали справки по чл.73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени доходи на физически лица по извънтрудови правоотношения., както и декларации обр. 1 по Наредба Н-8/2005 г. за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения. Не са подавани и декларации по чл. 55 от ЗДДФЛ за удържан и внесен данък за изплатени възнаграждения. Установено е в хода на ревизията, че изпълнители по различните части от проектите, посочени от [фирма] и [фирма], са едни и същи специалисти, а именно арх. В. С. Т. с ЕГН [ЕГН], инж. В. Т. Т. с ЕГН [ЕГН] и инж. С. Н. Ц. с ЕГН [ЕГН]. По отношение на получените доставки от [фирма] и [фирма] е установено, че ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 17 468,00 лв. от [фирма] по шест фактури и в размер на 10 436,00 лв. от [фирма] по четири фактури, услугите по които, а именно изготвяне на различни аспекти на инвестиционни проекти фактически са изготвени от горепосочените експерти – инженери, които имат граждански договори с тези две дружества, както следва: По отношение на доставките от [фирма] е констатирано, че ревизираното лице е представило договор от 09.10.2015 г. Предмет на договора е изготвяне на работен проект по част архитектурна за "Център за палиативни грижи"-гр. П.. Цената по договора е 8 200,00 лв. без ДДС или 9 840,00 лв. с ДДС. В тази връзка е издадена фактура №1/26.11.2015 г. с данъчна основа 8 200,00 лв. и ДДС 1 640,00 лв. В нея като предмет на доставката е посочен предмета по договора и ППП от 21.11.2015г. Към фактурата е представен двустранно подписан предавателно-приемателен протокол от 21.11.2015 г. Като доказателство за извършено плащане е представено преводно нареждане за онлайн банкиране.

Представен е и договор от 20.10.2015 г., сключен между [фирма] (възложител) и [фирма] (изпълнител). Предмет на договора е изготвяне на работен проект по част ВиК за "Център за палиативни грижи"- [населено място]. Цената по договора е 6 970,00 лв., без ДДС или 8 364,00 лв. с ДДС. Във връзка с този договор е издадена фактура №3/30.11.2015 г. с данъчна основа 6 970,00 лв. и ДДС 1 394,00 лв. В нея като предмет на доставката е записан предмета на договора и ППП от 21.11.2015г. Към фактурата е представен двустранно подписан предавателно-приемателен протокол от 19.11.2015г. Във връзка с плащането по фактурата е представено преводно нареждане за онлайн банкиране. Предмет на договор от 22.10.2015 г. е изготвяне на работен проект по част електро силнотоккови и слаботоккови инсталации за "Център за палиативни грижи"- [населено място]. Цената, посочена в договора е 19 600,00 лв. без ДДС или 23 520,00 лв. с ДДС. Към договора е приложена фактура №7/30.11.2015

г. с данъчна основа 19 600,00 лв. и ДДС 3 920,00 лв. В нея като предмет на доставката е записано: "Изготвяне на работен проект по част електро силнотокови и слаботокови инсталации за "Център за палиативни грижи" -гр. П. по договор от 22.10.2015 г. и ППП от 27.11.2015г." Към фактурата е представен двустранно подписан предавателно-приемателен протокол от 27.11.2015 г., а като доказателство за плащането е представена разпечатка от преводно нареждане за онлайн банкиране. Представен е договор от 03.11.2015 г. с предмет "Изготвяне на работен проект по част електро силнотокови инсталации, за блокове "Г" ,"К" и "О" относно МБАЛ "С. Н." към [фирма] [населено място] (дигитална версия)". Цената по договора е 7 820,00 лв. без ДДС или 9 384,00 лв. с ДДС. В тази връзка е издадена фактура №9/01.12.2015 г. с данъчна основа 7 820,00 лв. и ДДС 1 564,00 лв. В нея като предмет на доставката е записано: "Изготвяне на работен проект по част електро силнотокови инсталации, за блокове "Г" ,"К" и "О" относно МБАЛ "С. Н." към [фирма] - [населено място] по договор от 03.11.2015 г. и ППП от 01.12.2015г." Към фактурата е представен двустранно подписан предавателно-приемателен протокол от 01.12.2015 г. и разпечатка от преводно нареждане за онлайн банкиране. По фактура №15/04.12.2015 г. с данъчна основа 21 350,00 лв. и ДДС 1 270,00 лв. предмет на доставката е "Изготвяне на инвестиционен проект фаза работен проект по част архитектурна, изменение по чл. 154 от Закона за устройства на територията /ЗУТ/, за блокове "Д", "Е" и "Л" към "ММЦ с онкология", [населено място] (дигитална версия)" . Към фактурата е представен двустранно подписан предавателно-приемателен протокол от 31.08.2015 г. и преводни нареждания за касов паричен превод, както и договора от 26.07.2015 г. Цената по договора е 21 350,00 лв. без ДДС или 25 620,00 лв. с ДДС. По фактура № 26/14.12.2015 г. с данъчна основа 23 400,00 лв. и ДДС 4 680,00 лв. предмет на доставката е "Изготвяне на инвестиционен проект фаза работен проект по част архитектурна, изменение по чл. 154 от ЗУТ, за блокове "А", "В" и "С" към "АПЗ", [населено място] по договор от 11.09.2015 г. и ППП от 18.11.2015 г." Към фактурата е представен двустранно подписан предавателно-приемателен протокол от 18.11.2015г , преводни нареждания за касов паричен превод и договор от 11.09.2015 г.

Съгласно приложени писмени обяснения на инж. В. Т. –проектант по част „В и К“ по повод искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице с Изх. №П-22221718038549-ОРП-001/23.02.2018г. тя има четири граждански договора с [фирма] с ЕИК 203380741с управител Н. П. П. за инвестиционни проекти по част „В и К“, които е предала на дигитален носител за 2015г., за които ѝ е заплатено 30% от дължимата сума и с П. 14 Е..

През 2015г. има сключен един договор №04/22.10.2015г. с фирма „П. 14“Е. с ЕИК[ЕИК] с предмет „Изготвяне на работен проект по част В и К за обект „Център за палеативни грижи“. На 17.11.2015г. с приемо-предавателен протокол инж.Т. е предала проекта на дигитален носител, съгласно договора. Заплатена ѝ е сумата от 976 лв., деветстотин седемдесет и шест лева, а остатъка от 3 904 лева / три хиляди деветстотин и четири лева/,следвало да бъдат изплатени в 60 / шестдесет /дневен срок след издаване на сметка за изплатени суми. Инж.Т. сочи в своите обяснения, че тя не могла да намери след този момент представители на дружеството. След много,както тя ги определя „неуспешни опити“ да се свърже с представител на дружеството стигнала до информация,че дружеството се намира в „затруднено положение“, месеци

по-късно разбрала, че управителят е „починал“ и така останала само с авансовото плащане./том II, л.317/.Видно от дадени обяснения от Й. Н. А., той е придобил дружествените дялове на „П. 14“Е. с[ЕИК] на 23.06.2016г. от предишния собственик С. С. /понастоящем починала/, като тези промени са отразени от Агенция по вписванията на 24.06.2016г.Фирмата по данни на управителя е регистрирана по ЗДДС на 12.08.2015г. и дерегистрирана на 14.04.2016г., същият декларира на осн.чл.37 ал.2 ДОПК, че първични документи за 2015г. не са намерени от Счетоводството, както и че фирмата „не разполага с кадрова, ресурсна обезпеченост по изпълнение на въпросните поръчки и затова е използвала привлечени на граждански договор квалифицирани инженери –проектанти по части Архитектурна ВиК и Електро Силни токове за подизпълнители“. По същия начин за всички доставки, по които е отказано право на данъчен кредит и са начислени задължения по ЗДДС е установено, че дейностите по издадените фактури, които включват изработване на инвестиционни проекти са извършени от арх. В. Т., арх.С. Ц. и арх. В. С. Т..По-конкретно това се случило и при другите доставки,а именно По отношение на получените доставки от [фирма] от ревизираното лице е представен договор от 14.09.2015 г. Цената, посочена в чл. 2 на договора, е 16 840,00 лв. без ДДС или 20 208,00 лв. с ДДС. В тази връзка е издадена фактура №5/17.12.2015 г. с данъчна основа 16 840,00 лв. и ДДС 3 368,00 лв. с предмет "Изготвяне инвестиционен проект фаза работен проект по част ВиК, за блокове "Е" и "L" на обект "ММЦ С ОНКОЛОГИЯ" - [населено място] по договор от 14.09.2015 г. и ППП от 19.10.2015 г." Към фактурата е представен двустранно подписан предавателно-приемателен протокол от 19.10.2015 г. и разпечатка от преводно нареждане за онлайн банкиране. Представен е договор от 01.10.2015 г. и издадена към него фактура №6/18.12.2015 г. с данъчна основа 9 960,00 лв. и ДДС 1 992,00 лв. с предмет на доставката "Изготвяне инвестиционен проект фаза работен проект по част ВиК, за блокове "Г", "К" и "О" относно МБАЛ "С. Н." към [фирма] [населено място] по договор от 01.10.2015 г. и ППП от 20.11.2015 г." Към фактурата е представен двустранно подписан предавателно-приемателен протокол от 20.11.2015 г. и разпечатка от преводно нареждане за онлайн банкиране.Представен е договор от 12.10.2015 г. и издадена във връзка с него фактура №9/22.12.2015 г. с данъчна основа 15 200,00 лв. и ДДС 3 040,00 лв. с предмет на доставката "Изготвяне инвестиционен проект фаза работен проект по част ВиК, за блокове "А", "В" и "С" с изменение по чл. 154 от ЗУТ относно МБАЛ "С. Н." с онкология - [населено място] по договор от 12.10.2015 г. и ППП от 06.11.2015 г. и 01.12.2015 г." Към фактурата са представени двустранно подписани предавателно-приемателни протоколи от 06.11.2015г. и 01.12.2015г. и преводно нареждане за касов паричен превод.Представен е договор от 03.11.2015 г. във връзка с който е издадена фактура № 12/28.12.2015 г. с данъчна основа 15 200,00 лв. и

ДДС 3 040,00 лв. с предмет на доставката "Изготвяне на работен проект по част ВиК за блокове "D", "E" и "L" с изменение по чл. 154 от ЗУТ на обект "ММЦ С ОНКОЛОГИЯ"-гр.П. по договор от 03.11.2015 г. и ППП от 18.12.2015 г." Към фактурата е представен двустранно подписан предавателно-приемателен протокол от 18.12.2015г. и разпечатка от преводно нареждане за онлайн банкиране .

При извършените насрещни проверки е установено, че лицата не са декларирали получени доходи от извършени услуги с платец [фирма] и [фирма] по представените граждански договори. Лицата не са подали годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ. В представените от тях обяснения е посочено, че не са получили целия размер на възнагражденията по гражданските договори и в тази връзка не са подавали годишни данъчни декларации. Не са приложени документи да са предприети някакви действия за получаване на дължими от процесните доставчици суми. Органите по приходите са установили, че сочените лица впоследствие са били назначени по трудови договори при ревизираното лице.

По отношение на ВОП е установено несъответствие в размер общо на 6 851,00 евро, в т.ч. 1 230,00 евро за доставки от G. S. и 5 621,00 евро за доставки от R. S. след справка в информационната система В..От анализа на документите е установено, че за доставките по фактура №15166-443902/31.08.2016 г., издадена от R. S. и фактура № 17065280/13.04.2017г., издадена от G. S.. От страна на [фирма] не са съставяни протоколи по чл. 117 от ЗДДС и не е начисляван данък. В тази връзка е прието, че съгласно разпоредбите на чл. 84 от ЗДДС данъкът при вътреобщностни придобивания е изискуем от лицето, което извърши придобиването. Според чл. 63, ал. 4 от ЗДДС при ВОП данъкът става изискуем на датата на издаване на фактурата, когато тя е издадена преди 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е настъпило данъчното събитие. За доставката по фактура №15166443902/31.08.2016г., издадена от R. S., данъкът е станал изискуем на 31.08.2016 г. и е следвало да бъде посочен в протокол, издаден не по-късно от 15 дни от датата, на която е станал изискуем и е дължим за м. 09.2016 г.

При доставката по фактура №17065280/13.04.2017, издадена от G. S., данъкът е станал изискуем на 13.04.2017г. и е следвало да бъде посочен в протокол, издаден не по-късно от 15 дни от датата, на която е станал изискуем (чл. 117, ал. 3 от ЗДДС) и е дължим за м. 04.2017 г.

В тази връзка на основание чл. 86 от ЗДДС при ревизията се начислява 20% данък върху данъчна основа 10 993,72 лв. в размер на 2 198,74 лв., дължим за м. 09.2016г. за реализиран ВОП от R. S. и върху данъчна основа 2 405,67 лв. в размер на 481,13 лв., дължим за м. 04.2017 г. за реализиран ВОП от G. S..

По отношение на установените обстоятелства за недеklarиран ВОП от R. S. и G. S. органите по приходите са посочили, че съгласно чл. 73а от ЗДДС при доставки, данъкът за които е изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато доставчикът на стоката не е издал документ, който отговаря на изискванията на чл.114 от ЗДДС и/или получателят не разполага с документ по чл. 71, т. 2, 4 и 5 от ЗДДС и/или получателят не е спазил изискванията на чл. 72 от закона, ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя. В тази връзка е констатирано, че въпреки, че са изискани с ИПДПОЗЛ № Р-22221717007334-040-001/31.10.2017г. дружеството не е представило месечни оборотни ведомости за периодите, в които би следвало да отрази разглежданите ВОП. Не са представени цялостни хронологии на счетоводните сметки, в които придобиванията е следвало да намерят счетоводно отражение. Представени са фрагментарни справки от сметки 302240 и 302-241 "Материали-склад-настилки-внос", 401-240 и 401-241" Доставчици", за които няма доказателства, че са част от единната счетоводна отчетност на дружеството за ревизирания период. Органите по приходите са посочили, че не без значение е и обстоятелството, че документите за разглежданите ВОП са предоставени на ревизиращия екип едва след като дружеството е уведомено за разликите в стойностите на декларираните доставки, установени в системата V.. Въз основа на изложеното органите по приходите са формирали извод, че доставките по фактурите, издадени от R. S. и G. S., са укрити и данни за тях не са налични в счетоводството на получателя. Не са изпълнени условията на чл. 73а от ЗДДС и за [фирма] не е налице право на ползване на данъчен кредит по разглежданите ВОП.

От правна страна съдът намира следното :

Основните критериите за действителност на доставките на услуги, според практиката на Върховния административен съд /решение №7100 от 14.06.2016г. по адм.дело№6769 от 2015г., решение №8000/30.06.2016г. по адм.дело №3849 от 2016г., решение №1728 от 17.02.2016г. по адм.дело №6526 от 2016г./ и на Съда на Европейския съюз в цитираните по-долу негови решения са: фактурата да е пълна, т.е. съдържанието на

фактурата да е съобразено с изискванията на чл.226 от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност; посоченият предмет на доставките по фактурата да позволява да се определи вида на съответните услуги; да е конкретизиран начина на формиране на договорната цена; да са посочени количествените характеристики и обема на услугата, отработените часове; да е доказан начина на доставяне на услугата; да е използвана за дейността на ревизираното лице; да е доказано настъпването на резултат от фактурираната услуга - доказателства свързани с приемане на резултата от свършената работа; техническа, материална и кадрова обезпеченост на доставчиците; аналитична отчетност за направени разходи – отразяване в счетоводната документация на доставчиците, т.е. отчетени разходи в счетоводството на доставчиците за изпълнение на услугите, които да се съпоставят със стойността на процесните фактури.

Съдържанието на фактурите, по които жалбоподателят претендира приспадане на данъчен кредит, отговаря на изискването на чл.226 т. 6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на разпоредбата на чл.114 ал. 1 т. 9 ЗДДС - в описанието на услугата се съдържа релевантната информация, необходима за индивидуализирането на престацията, защото неустановената престация не може да бъде предмет на данъчен кредит и е доказан начина на доставяне на услугата, която е използвана за дейността на ревизираното лице; Въпреки това обаче съдът споделя следните съображения по приложението на материалния закон: На [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит поради това, че не доставчика, посочен като издател на фактурата е извършил услугата, за която е начислен ДДС.

В настоящия случай не се спори по факта, че услугите са реално изпълнени към ревизираното лице. Спорният момент е кой е изпълнил тези услуги-дали това са издателите на фактурите или физическите лица-проектанти. Съдът намира, че извода, че услугите не са изпълнени от дружествата-издатели на фактурите са правилни. От легалното определение на понятието „данъчен кредит“, визирано в чл.68 и сл. от ЗДДС следва, че реалното извършване на доставката - предмет на фактурата, е издигнато от закона като задължителна предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит за получателя по нея, когато услугата е извършена **между лицата** посочени във фактурата. Доколкото наличието на реална доставка на услуга по смисъла на чл.9, ал.1 от ЗДДС е кумулативно за възникване на правото на данъчен кредит, то

начисляването на данък при липса на реална доставка на услуга е „неправомерно” по смисъла на чл.70 ал.5 от ЗДДС и е основание за непризнаване право на данъчен кредит. И двете дружества, цитирани по – горе през ревизираните периоди нямат офиси или търговски обекти, чрез които да извършват дейност, нямат назначени лица на трудови договори, няма данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения, няма данни за направени разходи за наем, консумативи, счетоводство, не са подавани годишни данъчни декларации по реда на ЗКПО, не са публикувани годишни финансови отчети в Търговския регистър, нямат подавани декларации за осигуряване на управителите. И двете дружества не са открити на декларираните от тях адреси при документираните посещения от органите по приходите в хода на извършените насрещни проверки. Отделно от това не притежават сертификати, удостоверения или други документи, които да ги свързват с дейности, свързани със строителството и проектирането. Също така и двете дружества са с непогасени публични задължения в големи размери, като и двете дружества са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на органите по приходите. Тези факти допълват изводите, че двете дружества, не функционират съгласно установените правни норми и нормалната търговска практика.

Не се спори между страните, че фактически проектантските услуги са извършени от архитект В. С. Т., инженер В. Т. Т. и инженер С. Н. Ц.. Съдът споделя доводите, че участието в сделките на дружествата, издатели на фактурите, е симулативно с цел да се генерира данъчен кредит за възстановяване, защото директното наемане на физическите лица от ревизираното дружество не би породило този ефект. На ревизираното лице са извършвани ревизии по ЗДДС за предходни периоди и е констатирано, че трите физически лица-проектанти са били изпълнители по договори с ревизираното лице по редица други проекти. Това говори за регулярни и директни търговски отношения между страните. След като ревизираното лице работи в продължение на години с тези проектанти, появата на [фирма] и [фирма] като трето лице във веригата от търговски отношения цели единствено да генерира данъчен кредит. Двете дружества-евентуални доставчици и жалбоподателя са целели създаването на привидност, че сделките са сключени и изпълнени между тях /привидна сделка/. Зад привидната сделка е налице прикрита сделка, която е сключена и изпълнена между ревизираното лице и физическите лица-проектанти, макар и не напълно, доколкото те са получили незначителна част от уговореното възнаграждение. В случая

фактурите не обективират извършени услуги, а представляват способ за генериране на недължим данъчен кредит, тъй като нито дружествата са декларирали изплатени възнаграждения по извънтрудови възнаграждения, нито изпълнителите по тези договори са декларирали доходи от тези договори. При извършена насрещна проверка на [фирма] управителят Й. Н. А. упълномощава Н. Л. да предостави документи на дружеството във връзка с ревизионното производство. Същото лице Н. Л. обслужва счетоводно [фирма], т.е. счетоводното обработване на проверяваното и провереното лице се извършва към момента на проверката от едно и също лице, така на стр. 139 е видно, че Н. Г. Л. е наредил касов паричен превод в полза на „Инвест строй консулт „02 Е., т.е. налице е свързаност по отношение на двете юридически лица. Отделно от това се установява по спорните фактури, че [фирма] претендира да е заплатило по договорите суми в различен размер с данъчен кредит в размер на 17 468 лева за получени доставки от „П. 14“ ЕООД за периода м.11.2015г.-м.12.2015г., както и данъчен кредит в размер на 10 436 лв. за получени доставки от „Инвест строй Консулт 02“ Е. през м.12.2015г. За процесните години обаче тези две дружества нямат публикувани ГФО, нямат първични счетоводни документи и малко след края на годината са deregистрирани по ЗДДС. Реалните изпълнители или „доставчици“ на услугите за изготвяне на инвестиционни проекти са получили едва 20% от посочените в договорите и във фактурите суми. Т.е., не е доказано от жалбоподателя, че такова плащане, каквото е вписано реално е извършено от „Ри Соф“ Е. към дружествата доставчици в такъв размер, а данъчната основа е именно определяща за размера на претендирания данъчен кредит.

Безспорно е, че начисляване на ДДС е длъжен да прави всеки доставчик на стоки и услуги, който извършва облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС. И тъй като най-често стоката и/или услугата не стига директно от производителя до крайния потребител, а се препродава от един търговец на друг докато стигне до клиента, то всеки доставчик по веригата е длъжен върху цената на стоката и/или услугата да начислява ДДС, чийто размер е определен в процентна ставка от държавата. Така, докато стигне до потребителя произведената стока и/или услугата се облага няколко пъти с данък и за да се предотврати няколкостепенното заплащане на данък за едно и също нещо е въведен механизма за приспадане на данъчен кредит. Чрез него държавата позволява от данъка, който съответния доставчик е длъжен да внесе по собствената си доставка да бъде приспаданата сума в размер на данъка, който търговецът е заплатил на

предходния доставчик по издадената от последния фактура. Този механизъм е валиден и за предоставяне на услуги към [фирма]. Конкретно в разглеждания казус [фирма] не би начислил данък за приспадане, ако беше сключен директно граждански договор с цитираните архитекти и инженери, изготвили проектите и не би могло по спорните доставки да претендира данъчен кредит, а от друга страна дружеството е било в облигационни отношения с тези специалисти, изготвили проектите и няма икономическа логика да ги наема чрез дружества, които нямат предмет на дейност съвпадащ с предмета на доставките. Съгласно заключението на Съдебно Счетоводната Експертиза, назначена в хода на съдебното производство в счетоводството на [фирма] през м. ноември и декември 2015 г. са осчетоводени разходи във връзка с получени услуги от П. 14 Е. и Инвестстрой консулт 02 Е. - разходите са осчетоводени по сметка 601 - 09 „Разходи за външни услуги - проектиране” - същите са на обща стойност 139 520 лева, както следва: м. ноември 2015 г. в размер общо на 34 770 лева; м. декември 2015 г. в размер общо на 104 750 лева. Получените услуги по фактури с № [ЕГН]/ 26.11.2015 г., № [ЕГН]/30.11.2015 г. и № [ЕГН]/30.11.2015 г. от П. 14 Е. са използвани за последваща доставка към А. П. Здраве О., за което е издадена фактура № [ЕГН]/02.12.2015 г. Издадената фактура е осчетоводена по сметка 410-401 „Клиенти - А. П. Здраве О.”, а дължимия данък по сметка 4532 „Начислен данък по продажбите”. Фактурата е включена в дневника за продажби към подадената СД по ЗДДС за м. декември 2015 г. с вх. № 2217-1294773/13.01.2016 г. Фактурата е платена по банков път на 12.04.2016 г. Получените услуги по фактури с № [ЕГН]/ 01.12.2015 г., № [ЕГН]/04.12.2015 г. и № [ЕГН]/14.12.2015 г. от П. 14 Е. и по фактури с № [ЕГН]/17.12.2015 г., № [ЕГН]/ 18.12.2015 г., № [ЕГН]/ 22.12.2015 г. и № [ЕГН]/28.12.2015 г. са използвани за последващи доставки към А. П. Здраве О., за което са издадени фактури № [ЕГН]/ 08.07.2016 г. и № [ЕГН]/08.07.2016 г. Издадените фактури са осчетоводени по сметка 411-102 „Клиенти - А. П. Здраве О.”, а дължимия данък по сметка 4532 „Начислен данък по продажбите”. Фактурите са включени в дневника за продажби към подадената СД по ЗДДС за м. юли 2016 г. с вх. № 2217-1338196/15.08.2016 г.. Фактурите са платени по банков път на 19.12.2016 г. и 23.12.2016 г.

Съдът кредитира изцяло заключението по зададените от жалбоподателят въпроси в експертизата, а именно че получените услуги са вложени в дейността на дружеството жалбоподател. Но по тези факти няма никакъв

спор между страните, спорният въпрос е доколко дружествата, посочени като издатели на фактурите реално са издали същите. Настоящият състав споделя виждането на органите по приходите, че „за документално оформяне по сделките за [фирма] от значение е било да получи фактури, които да му осигурят възможност за ползване на данъчен кредит, което не се следва“, ако [фирма] е сключило граждански договор с посочените лица. Използваният механизъм за изграждане на правоотношенията между страните по поредица от сделки е лишен от икономическа и търговска обосновка, при положение, че арх.В. Т., инж.В. Т. и инж. С. Ц. не са получили изцяло възнаграждение, т.е. получили са малка част от него, а дерегистрираните дружества са получили многократно по-висока сума от уговорените с експертите, реализирали проектите. Заобикаляне на закона е налице, когато посредством предвидени от закона способности се постига неправомерен резултат. Механизмът за постигане на забранения от закона резултат е сключването на сделка или поредици от сделки, които сами по себе си не са забранени, тъй като с тях могат да се постигнат и правомерни резултати. Страните обаче използват тези сделки, защото позволените им правни последици обхващат в своя резултат и получаване неоснователно на право на вземане за начисленото ДДС. Вече бе отбелязано, че и двете дружества са с непогасени публични задължения в големи размери, като и двете дружества са дерегистрирани по ЗДДС по инициатива на органите по приходите. Тези факти допълват изводите, че те не функционират съгласно установените правни норми и нормалната търговска практика, като те начисляват, но не внасят ДДС в бюджета. Основателни са изводите на органа по приходите и за допълнително начисления ДДС във връзка с недеklarиран ВОП от G. S. по фактура № 17065280/13.04.2017 г. и от R. S. по фактура №15166-443902/31.08.2016г. По посочените фактури ревизираното лице не е издало протоколи по чл. 117 от ЗДДС и съответно не е начислило дължимия данък. В хода на ревизията са представени процесните фактури и доказателства за получаването на стоките от ревизираното лице. ВОП са декларирани и от чуждестранните контрагенти. Според разпоредбите на чл. 84 от ЗДДС данъкът при вътреобщностни придобивания е изискуем от лицето, което извърши придобиването. Във връзка с тези доставки за ревизираното лице възниква задължение да издаде протокол по чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за самоначисляване на данъка при спазване изискванията на чл. 86 от ЗДДС. От страна на [фирма] това задължение не е изпълнено, не са съставяни протоколи по чл. 117 от ЗДДС и не е начисляван данък.

Мотивиран от горните съображения, съдът намира за

НЕОСНОВАТЕЛНА жалбата на [фирма]

Във връзка с изхода на делото, ответникът има право да му бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, за чийто размер съдът излага следните съображения: На основание чл.161 ал.1 изр.3 от ДОПК на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на минималното възнаграждение за един адвокат, съгласно чл.24 от Наредбата за заплащане на правната помощ. Съгласно чл.161 от ДОПК на ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част на жалбата, но по делото такива не са направени от него. С оглед изхода на делото, сторените от жалбоподателя такива си остават за негова сметка. Отделно от разноските, в изречение 3 на чл.161 ал.1 от ДОПК законодателят е казал, че на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат, т.е. от точното съдържание на разпоредбата е видно, че юрисконсултското възнаграждение не зависи от размера на материалния интерес по делото или по отхвърлената част от жалбата, а се присъжда в размера на минималното възнаграждение за един адвокат. Във връзка с това, на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в максималния размер от 200 лева по чл.24 от Наредбата за заплащане на правната помощ, поради високата фактическата и правна сложност на делото. Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК, както на основание чл.161 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], бл.А, вх. А, ет. 1, ап. 3 и електронен адрес: [електронна поща], срещу Ревизионен акт №Р-22221717007334-091-001/16.07.2018г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Х. Н. А.-ръководител на ревизията, потвърден с решение №1531/05.10.2018г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, в частта с която са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 30 583,87 лв., ведно с начислените лихви за забава 7 594,36 лв. за данъчни периоди: м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., м. 09.2016 г., м.04.2017г. и за данъчен период м.11.2016г. г. установен данък за внасяне в размер

на 13,62 лв. и лихва в размер на 2,19 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] с управител В. И. Ч. да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 200 /двеста/ лева.

Решението може да се оспори пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ :