

РЕШЕНИЕ

№ 7276

гр. София, 06.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав**, в публично заседание на 17.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **8993** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес]А, срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22220220001126-091-001 от 23.12.2020 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията, и М. К. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 987 от 01.07.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 205 950,00 лв. и начислени лихви за забава в размер на 19 757,76 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Счита, че изводите на приходните органи противоречат на правилата на формалната и на правната логика и са направени на базата на съмнения, без да са подкрепени с конкретни доказателства. Поддържа, че в хода на ревизията са представени доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалността на доставките – фактури, договори, доказателства за плащане по банков път, надлежно осчетоводени от страните по доставките и включени в регистрите по ЗДДС. Сочил противоречие с практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС), на Европейския съд по правата на човека (ЕСПЧ) и на Върховния административен съд (ВАС). Излага подробни доводи за представените от всеки един от преките доставчици доказателства

за реалност на доставките. Твърди, че като получател по доставките е обвързан единствено от действията на преките си доставчици и ревизията не е извършена за ангажиране на отговорността му по чл.177 ЗДДС. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване правото на приспадане на данъчен кредит (ДК). Твърди, че приходните органи не са доказали наличие на данъчна измама, злоупотреба или знание за участие в данъчна измама. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. Г.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220220001126-020-001 от 26.02.2020 г., издадена от Р. Р. Б. - началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите М. К. М. (ръководител на ревизията) и Е. Б. М. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2019 г. до 30.09.2019 г. в двумесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 16.03.2020 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 16.05.2020 г. Със ЗИД на ЗВР от 11.05.2020 г. и от 13.05.2020 г. е разширен обхватът на ревизията чрез включване на данъчни периоди 01.10.2019 г. – 03.12.2019 г. и от 18.12.2019 г. до 29.02.2020 г., както и е удължен срокът на ревизията с един месец съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 16.06.2020 г. Със ЗИД на ЗВР от 16.06.2020 г. и от 13.07.2020 г. срокът на ревизията е удължен с още два месеца – до 14.08.2020 г., което съвпада с 5-месечния срок по чл.114, ал.1 и ал.2 ДОПК.

Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.13 на представена от ответника Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Р. Р. Б., в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.49-52 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220220001126-092-00/15.09.2020 г. Не е подадено възражение по чл.117, ал.5 ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22220220001126-091-001/23.12.2020 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Установено е, че извършваната от дружеството дейност е търговия с употребявани

автомобили.

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 205 950,00 лв. за данъчните период от м. 08.2019 г. до м. 11.2019 г., м. 01.2020 г. и м. 02.2020 г., както и начислените лихви за забава в размер на 19 757,76 лв., във връзка с доставката по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], „К. ВЛ“ Е. /понастоящем „ВАНРУМ“ Е./, ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

Ревизионният акт е връчен на 11.01.2021 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-588 от 25.01.2021 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 02.04.2021 г. В този срок е сключено споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК, с което срокът за произнасяне от решаващия орган е удължен с три месеца – до 02.07.2021 г. В този срок е постановено Решение № 987 от 01.07.2021 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден в обжалваната част, предмет на съдебния контрол съгласно чл.156, ал.1 ДОПК.

Решаващият орган е посочил в акта си, че в случая не са налице доказателства, удостоверяващи фактически развили се облигационни отношения между ревизираното лице в качеството му на възложител и спорните доставчици, в качеството им на изпълнители. Посочил е, че фактурите не съдържат описание на доставки, които могат да се свържат с каквито и да било факти от обективната действителност и от които може еднозначно да се направи извод, че доставки от същия вид действително са осъществени от вписаните във фактурите издатели, както и, че наличието на фактура не е достатъчно като условие за възникване и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Достигнал е до заключение, че сделките са сключени с цел данъчна измама, състоящата се в неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. Упражняването на данъчен кредит с фактури, по които не са осъществени реални доставки от лицата, издали фактурите предполагало, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. При липса на извършени доставки е приел за логично знанието за това да съществува и при двете страни по тези доставки.

Решение № 987 от 01.07.2021 г. на ДОДОП С. е връчено на жалбоподателя на 12.07.2021 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 26.07.2021 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Не съществува твърдяната от жалбоподателя привръзка между извършената ревизия за установяване на задължения по ЗДДС и необходимостта за това да се ангажира отговорността му по чл.177 ЗДДС. В посочения смисъл е Тълкувателно решение № 6 от 15.04.2021 г. по тълк.д. № 6/2019 г. на ОСС на ВАС, според което не е нищожен ревизионен акт, издаден на

регистрирано лице - получател по облагаема доставка, на основание чл. 177 от ЗДДС, когато с предходен ревизионен акт на същото лице не е коригирано извършеното от него приспадане на данъка, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен от друго лице данък.

Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки и услуги съгласно чл.6 и чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le Rayon d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция.

Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална икономическа дейност.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на

реални доставки на стоки. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им.

Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може „мълчаливо да свидетелства“ относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК.

Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „Gabor Toth“). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него. Националният съд следва да определи във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (т.34 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С.78/12 Е.-К Е.) и в съответствие с националните правила на доказването да направи обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора (т.37 от същото решение), за целта на която преценка може да вземе предвид данни относно предхождащи или следващи доставки (т.38 от същото решение), като част от обективните данни за наличие или не на реални доставки. Ето защо се неоснователни доводите на

жалбоподателя за релевантност на отношенията му единствено с преките доставчици. Приложени по отношение на отделните спорни доставчици изложените правни постановки налагат следните изводи:

1. За данъчен период м. 08.2019 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 100,00 лв. по фактура №[ЕГН]/01.08.2019 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Във фактурата е посочен предмет „Съгласно договор“ и ДО от 35 500 лв.

Във връзка с процесната доставка [фирма] е представило процесната фактура и справки за осчетоводяването ѝ, вкл. оборотна ведомост за м. 08.2019 г.

Адресираното до доставчика ИПДПОЗЛ № П-22221720070431-040-001 от 30.04.2020 г. е връчено на 07.05.2020 г. Съгласно представена от управителя А. А. декларация предмет на доставката е изработката на рекламни материали. Декларирано е, че услугите са изпълнени от лица, назначени по извънтрудови правоотношения. Заявено е в декларацията, че не е извършено окончателно плащане по фактурата.

От доставчика са представени извлечения от счетоводни сметки и оборотна ведомост, банково извлечение с посочена сумата в размер 20 300,00 лв., която е платена на [фирма] от [фирма] по фактура №[ЕГН]/01.08.2019 г., граждански договор от 01.04.2019 г., сключен между [фирма] и Г. И. Г. за изпълнение на услуги като „дизайнер“. Уговорено е месечно възнаграждение в размер на 380,00 лв., граждански договор от 01.04.2019 г., сключен между [фирма] и И. Н. Д. за изпълнение на услуги като „графичен дизайнер“, с месечно възнаграждение в размер на 380,00 лв, както и съобщение от НАП за приета декларация по чл. 73, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/.

Обосновани са изводите на приходните органи, че спорната фактура няма изискуемото съдържание по чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС, според който фактурите следва да съдържат данни за количеството и вида на стоките, съответно вида на услугата. Предмета на фактурата „съгласно договор“ не съдържа никаква индивидуализация на разменените стоково-материални ценности. Изложеното се потвърждава от липсата на представен договор между страните, в който да са индивидуализирани стоките – техният вид, единична и обща стойност, начин на предаване, за чия сметка е превозът и други логични търговско-облигационни клаузи. Пълната липса на възможност да се определи предмета на отношенията логично препятства извод за реалност на доставките. Противен извод не следва от обяснението на управителя на доставчика, че се касае за „рекламни материали“, тъй като това едностранно обяснение не удовлетворява изискването за наличие на двустранно съставени документи, съдържащи одитна следа за вида, количеството и стойността на стоките. Противно на твърденията на жалбоподателя, в случая такива документи не са представени, както в хода на административното, така и на съдебното производство – договор и приемо-предавателни протоколи. Въз основа на изложеното, предметът на доставката по тази фактура остава изцяло неясен, което от своя страна препятства проверката за реалното ѝ изпълнение по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО, а именно - прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик.

След като насрещните страни по доставката не са ангажирали доказателства относно нейния предмет – вид и количество, начин на формиране на договорната стойност и предаване на резултата от договореното, то съдът приема за правилно позоваването от страна на приходните органи на косвени данни за липса на реална икономическа

размяна на блага по спорната фактура. Така напр., според съдържанието на гражданските договори, лицата са наети да изпълнят работи, изискващи специфична квалификация - „дизайнер“ и „графичен дизайнер“. При проверка в информационните масиви на НАП е установено, че за Г. И. Г. са подавани данни за назначаването му по трудово правоотношение на различни длъжности - работник строителство, сезонен работник в земеделието и секач, а И. Н. Д. е бил назначаван на длъжности - товарачи и разтоварачи, нискоквалифицирани работници, арматурист и кофражист. При тези данни е обоснован изводът, че тези физически лица не притежават необходимите знания и умения, съответстващи на дейността, за която се твърди, че са наети от [фирма].

Също така, по представената оборотна ведомост [фирма] не притежава активи. Не са представени доказателства за притежавани от наетите по граждански договор лица машини, необходими за изработката на рекламните материали. Изложеното също е косвено указание за липса на реална икономическа дейност при доставчика.

Съвкупната преценка на представените от насрещните страни по спорната фактура доказателства не навежда на категоричен и несъмнен извод за реалност на доставката по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО. Константна е съдебната практика, че наличието на фактура и редовното ѝ счетоводно отразяване при доставчика и получателя не е достатъчно за категоричен извод за реалност на доставките, респ. не е достатъчно като условие за възникване и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Плащането също е само косвено указание за действителност на отношенията, което следва да се обсъди наред с останалите доказателства по делото. При липса на каквито и да било доказателства за предмета и начина на формиране на стойността на „договореното“, както и данни за предаване и размяна на стоки между страните, наличието на частично плащане по фактурата не е достатъчно да обоснове реалността на доставката.

От друга страна, съставянето на данъчни документи, на които не съответстват реални стопански операции, навежда на участие на получателя по тях в данъчна измама, както правилно е приел решаващият административен орган. Изложените факти и обстоятелства навеждат на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му във формални сделки, без да има фактически осъществени престации. Това определя неговата недобросъвестност, респ. неоснователността на доводите му за липса на мотиви в този смисъл в актовете на приходните органи.

При така установената фактическа обстановка и на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС на ревизираното лице правилно и обосновано е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 100,00 лв. по издадената от [фирма] фактура.

2. За данъчен период м. 09.2019 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 30 150,00 лв. по 5 фактури /стр. 13 от РД/, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], всички с предмет „Съгласно договор“.

Ревизираното лице е представило копия на процесните фактури, счетоводни справки и оборотна ведомост за м. 09.2019 г.

Адресираното до [фирма], ИПДПОЗЛ №П-22220520070427-040-001/30.04.2020 г. е връчено по електронен път на 04.05.2020 г. В представената декларация на управителя С. Д. най-общо е посочено, че се касае за „осъществяване на услуги“, но не е посочен техният конкретен предмет. Заявено е, че за извършването им е използван персонал, назначен по извънтрудови правоотношения. Декларирано е, че дружеството няма

наети офиси и обекти, както и, че разплащането по фактурите се извършва по банков път, но все още не е приключило. От доставчика са представени: копия на процесните фактури, аналитични регистри на сметки 411 „Клиенти“, 4532 „Начислен ДДС при продажбите“ и 703 „Приходи от продажба на услуги“, оборотна ведомост за м. 09.2019 г., от която е видно, че „ОДАВИЖЪН СТУДИО“ Е. има задължения към доставчици в размер на 586 886,40 лв.; справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатени доходи на физическите лица И. И. Д. и А. К. П. и банково извлечение от 20.01.2020 г. от [фирма], в което е отразена само една сума от 1 400,00 лв., платена на [фирма] от [фирма] по фактура №[ЕГН]/05.09.2019 г. Доставчикът е представил справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатени доходи на физическите лица И. И. Д. и А. К. П., но не са представени граждански договори с тези лица, поради което не може да бъде установено за изпълнението на какви дейности са наети лицата.

Идентично на предходния доставчик, насрещните страни по доставките не са представили писмен договор или протоколи за приемане на изработеното, доказателства за вида на услугите, мястото на тяхното изпълнение, информация за начина на калкулиране на цената и нейните елементи – материали, труд и др. Отбелязано е, че липсва информация за квалификация на лицата, извършили услугите. Също така не са представени обяснения как е осъществен контакт с дружеството, как са договорени условията между страните относно цените, плащането, гаранции при неизпълнение, място на изпълнение, транспорт и др.

Визираната пълна липса на данни за предмета и стойността на услугата пречат за извод за нейната реалност в цитирания по-горе смисъл, изведен в практиката на СЕС: доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. В случая, такива доказателства не са ангажирани.

При тези данни по делото, е обосновано позоваването на приходните органи на косвени данни за липса на реални доставки. Указания за липса на реална икономическа дейност при доставчика са установените данни, че регистрацията на дружеството по ЗДДС е прекратена на 11.12.2019 г. поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. В него са били назначени само две лица по трудови правоотношения на длъжности „счетоводител“ и „системен оператор“, т.е. такива които предполага единствено съставяне на документи за декларираната дейност, но не и за реалното ѝ изпълнение. Констатирано е, че доставчикът има публични задължения в особено големи размери, установени с РА №Р-22220519001225-091-001/24.09.2019 г. за периода от 01.12.2018 г. до 31.01.2019 г., което доказва неговата некоректност към бюджета като стопански субект.

Тук е мястото да се отбележи, че представени са декларации от управителите на [фирма], [фирма], [фирма] /предишно наименование [фирма]/ и [фирма], имат напълно еднотипно графично оформление и съдържание, като нито една от тях не съдържа информация за естеството на фактурираните доставки. Изложеното също е основание за съда да приеме, че се касае единствено за документално оформление на отношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

Относими са мотивите за липса на реални доставки като основание за отказ на

претендираното право на ДК, изложени при предходния доставчик, които не следва да се преповтарят.

При така установената фактическа обстановка и на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС правилно и обосновано приходните органи са отказали право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 30 150,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

3. За данъчните периоди м. 10.2019 г., м. 11. 2019 г. и м. 01.2020 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 66 240,00 лв. по 11 фактури /описани на стр. 11 и 12 от РД/, издадени от [фирма] /понастоящем „ВАНРУМ“ Е./, ЕИК[ЕИК], всичките с предмет „съгласно договор“.

Ревизираното дружество не е представило документи, касаещи процесните доставки, както в хода на ревизията, така и при административното и съдебно обжалване.

Адресираното до доставчика ИПДПОЗЛ № П-22221770100865-040-001 от 10.07.2020 г. е връчено по електронен път на 13.07.2020 г. Съгласно представената декларация от името на доставчика, която не съдържа три имена и други индивидуализиращи белези на физическото лице, от което е изготвена, разплащането по процесните фактури не е приключило. Декларацията не съдържа никакви индивидуализиращи спорните правоотношения данни. За невъзможността да се установи предмета и начина на формиране на договорната стойност по процесните фактури са относими мотивите, изложени относно първия доставчик, които не следва да се преповтарят. Подобна индивидуализация не следва, както от предмета на фактурите „съгласно договор“, както и от другите представени доказателства – приемо-предавателен протокол от 05.12.2019 г. с предмет „изработка на софтуерен продукт по данни от възложителя“. Липсват всякакви индивидуализиращи данни, както за вида, така и за начина на формиране на стойността, на услугите. Относими са мотивите, изложени при доставчика [фирма], които не следва да се преповтарят.

Доставчикът е представил заверени копия на фактурите и банкови документи от [фирма] за извършени частични плащания по фактурите; аналитични регистри за периода от 01.01.2019 г. до 31.01.2020 г. на сметки 411 „Клиенти“, 4532 „Начислен ДДС при продажбите“, 503 „Разплащателна сметка в лева“, 421 „Персонал“ и 703 „Приходи от продажба на услуги“; разчетно-платежни ведомости за м. 11.2019 г. и м. 01.2020 г.; оборотни ведомости за м. 10.2019 г., м. 11.2019 г. и м. 01.2020 г. Също така са представени:

- Граждански договор за извършване на работа с личен труд от 01.01.2020 г., сключен между [фирма] и П. П. П.. Предмет на договора е изработка на софтуерен продукт по данни, представени от възложителя. Договорено е възнаграждение в размер на 780,00 лв., което следва да се заплати при приемане на изработеното.

- Граждански договор за извършване на работа с личен труд от 05.12.2019 г., сключен между [фирма] и Е. Й. П.. Предмет на договора е изработка на софтуерен продукт по данни, посочени от възложителя. Договорено е възнаграждение в размер на 1 220,00 лв., което следва да се заплати след приемане на изработеното. Представен е приемо-предавателен протокол от 10.03.2020 г. В придружителното писмо, с което са представени документите е посочено, че договорите към фактурите ще бъдат представени допълнително, но такива не са представени.

На органите по приходите е представен Граждански договор за извършване на работа с личен труд от 01.01.2020 г., сключен между [фирма] и П. П. П., на който е възложена изработка на софтуерен продукт по данни посочени от възложителя. При

справка в информационния масив на НАП е установено, че за посоченото физическо лице са подавани данни за назначаването му на трудови договори на длъжности - охранител, монтажник, общ работник, работник строителство. При тези данни е обоснован изводът на приходните органи, че физическото лице не притежава необходимите знания и умения за изработване на софтуерен продукт, респ. правилно приходните органи са направили позоваване на косвени доказателства за липса на реални доставки на услуги, като напр. липсата на данни в счетоводството на [фирма] за притежавани софтуерни модули.

Съвкупната преценка на изложените факти и обстоятелства правилно и обосновано е навела приходните органи на извод за неизпълнение на предпоставките за признаване на право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 66 240,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

4. За данъчен период м. 01.2020 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18 360,00 лв. по 3 фактури /описани на стр. 10 от РД/, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] с предмет на „съгласно договор“.

Ревизираното дружество не е представило никакви документи, касаещи процесните доставки.

За резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика е съставен ПИНП №П-22221720122865-141-001/02.09.2020 г. В отговор на ИПДПОЗЛ №П-22221770100865-040-001/10.07.2020 г. е представена декларация от управителя на дружеството И. И. Д., според която „Предметът на дейността по извършените услуги към фирма [фирма] не излиза извън обявените дейности, които извършва фирмата ми в съдебното решение“. Декларирано е, че фактурираните услуги са извършени с персонал, назначен по извънтрудови правоотношения. Заявено е, че *не е извършено разплащане* по фактурите. Също така са представени:

- Аналитични регистри на сметки 411 „Клиенти“, 4532 „Начислен ДДС при продажбите“ и 703 „Приходи от продажба на услуги“.

- Оборотна ведомост за м. 01.2020 г., от която е видно, че [фирма] има задължения към доставчици в размер на 3 837 736,50 лв. Фактурираните неплатени стоки и услуги от клиенти са в размер на 3 837 808,80 лв. Осчетоводени са разходи за външни услуги в размер на 229 715,00 лв. Отчетени са приходи от продажба на услуги в размер на 230 223,94 лв.

- Граждански договори №004, №005 и №006 от 02.01.2020 г., сключени между [фирма] и лицата И. К. И., Б. Н. Д. и Б. Р. Б. – строителни работници. Уговорено е месечно възнаграждение в размер на 250,00 лв. Възложената работа следва да бъде извършена до 31.12.2020 г.

На органите по приходите не е бил представен договор за строителство, сключен между [фирма] и [фирма]. Пълната липса на индивидуализация на строителните услуги по вид, количество и начин на формиране на стойността им, както и липсата на осъществено между страните приемо-предаване на конкретен резултат, вкл. липсата на данни за строителен обект, правилно са навели приходните органи на извод за липса на реални доставки на строителни услуги. Относими са мотивите, изложени при доставчика [фирма], които не следва да се преповтарят.

Представените от доставчика [фирма] граждански договори, сключени с И. К. И., Б. Н. Д. и Б. Р. Б., за „работник строителство“ не доказват реално изпълнение на строителни услуги. Те също не съдържат информация за обекта, на който наетите е следвало да осъществят строителни услуги.

При така установената фактическа обстановка и на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС правилно и обосновано приходните органи са отказали право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18 360,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

5. За данъчен период м. 02.2020 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 84 100,00 лв. по 4 фактури /описани на стр. 16 от РД/, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. При проверка в Информационна система /ИС/ „Контрол“ на НАП е установено, че [фирма] е отразило в дневника си за продажби процесните фактури.

С ИПДПОЗЛ №П-22221320100885-040-001/10.07.2020 г. от доставчикът са изискани копия на издадените фактури, договор, транспортни документи, доказателства за наличие на складова/търговска база и др. Изисканите документи не са представени. В хода на ревизията ревизираното лице не е представило копия на процесните фактури, други придружаващи документи и данни за осчетоводяването им. Такива не са представени и пред съда, въпреки дадените с разпореждане от 29.09.2021 г. указания.

Пълната невъзможност да се индивидуализира предмета на доставките и начина на формиране на тяхната стойност препятства извод за тяхната реалност като предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит. Относими са изводите, изложени при предходните доставчици, които не следва да се преповтарят.

При така установената фактическа обстановка и на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС правилно и обосновано приходните органи са отказали право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 84 100,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо изцяло отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 225 707.76 лв., или възнаграждение в размер на 4787.08 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ ИЗЦЯЛО жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес]А, срещу Ревизионен акт №Р-22220220001126-091-001 от 23.12.2020 г., издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията, и М. К. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 987 от 01.07.2021 г. на директора на ДОДОП [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС общо в размер на 205 950,00 лв. и начислени лихви за забава в размер на 19 757,76 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес]А, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 4787.08 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: