

РЕШЕНИЕ

№ 310

гр. София, 14.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 18.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **3134** 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).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [жк], [улица], срещу ревизионен акт (РА) №Р-22002217003697-091-001 от 13.12.2017 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Роза Т. З. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 288 от 23.02.2018г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са установени данъчни задължения по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) - непризнат данъчен кредит - в общ размер на 78 053,26 лв. и са начислени лихви в размер на 17 822,30 лв., по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма] (с предишна фирма [фирма]), ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

В жалбата е посочено, че РА и потвърждаващото го решение на директора на дирекция “ОДОП”, се основават на констатации, правни изводи и тълкувания, с които жалбоподателят не е съгласен. Изложени са доводи за нарушения на процесуалния и материалния закон при издаване на оспорвания РА. Моли се съда да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Претендира се присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният

акт е законосъобразен. Твърди, че лицата, издали фактурите не са имали ресурсна и материална обезпеченост да извършат процесните доставки, а изводите в решението на директора на дирекция „ОДОП“ остават непроменени след приключване на съдебното дирене в настоящата инстанция. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение.

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

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

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

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена повторна ревизия, по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, възложена в изпълнение на решение №746/16.05.2017 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С.. Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002217003697-020-001/13.06.2017 г., връчена на 20.06.2017 г., издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със заповед №РД-01-1261 от 11.10.2016 г. Предметът и периодът на ревизията обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.11.2014 г. до 31.12.2014 г.; от 01.05.2015 г. до 31.08.2015 г и от 01.10.2015 г. до 31.12.2015 г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22002217003697-092-001 от 16.11.2017г., връчен на 17.11.2017г. От дружеството е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието с вх. №53-00-2769/30.11.2017 г. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22002217003697-091-001 от 13.12.2017 г. е издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Роза Т. З. – ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 15.12.2017г.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Действително РД е изготвен след изтичането на срока по чл.117, ал.1 ДОПК.

Сроковете за извършване на ревизията и за издаване на РД са инструктивни, а не преклузивни и тяхното неспазване не води до нищожност на РА, а изтичането му се отразява единствено на годността на събраните след този момент доказателства.

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

На 20.12.2017г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба, вх. № 53-03-2607 от 20.12.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-2970 от 29.12.2017 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която [фирма] оспорва РА №Р-22002217003697-091-001 от 13.12.2017 г., с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди общо в размер на 78 053,26 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 17 822,30 лв., като незаконосъобразен.

С решение № 288/23.02.2018 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е търговия с климатични системи за отопление, вентилация и климатизация; монтаж и поддържане /гаранционно и следгаранционно/ на климатична и вентилационна техника и инсталации. Установено е, че дружеството притежава необходимата материална, технологична и кадрова обезпеченост.

Упражнено е право на приспадане на данъчен кредит през данъчен период м. 11.2014 г. общо в размер на 1 152,00 лв. по две фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките монтаж и профилактика на климатични системи.

Доставчикът не е намерен на декларирания адрес за кореспонденция. Дерегистриран е по ЗДДС на 19.11.2014 г. Няма нает персонал по трудови и извънтрудови правоотношения. Не е подал годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 92 от ЗКПО за 2014. При извършени проверки в информационната система на НАП е установено, че издадените фактури са включени в дневника за продажби и справка-декларация по ЗДДС за м. 11.2014 г.

От ревизираното лице по отношение е представен договор от 01.02.2014 г. за извършване на монтаж и профилактика на климатични системи. Доставките представляват монтаж на климатични системи за 36 случая. Във връзка с изпълнението им е предоставен списък с адреси и имена на лица, за които е предназначена всяка отделна услугата, съдържащи данни за марката и модела на съответните климатични системи. Във връзка с фактурираната профилактика на климатици, е установено, че се касае за 288 отделни доставки на този вид услуга. Представен е протокол за извършената работа от 27.11.2014 г., в който са описани брой на извършените профилактики на климатични системи и наименования на дружествата, на които е предоставена услугата, и на крайни клиенти без да са уточнени, кои лица са конкретните получатели.

При преглед на дневниците за продажби на дружеството е установено, че на посочените в протокола юридически лица в различни периоди от м. 02.2014 г до м. 07.2014 г. са издавани фактури с посочен предмет на доставка „профилактика“.

За извършеното плащане са представени фискални бонове от ЕКАФП от 13.11.2014 г. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че няма регистрирани данни за получени плащания в брой от регистрирани ЕКАФП на [фирма], Дружеството няма декларирани покупки на гориво, както и не разполага със собствени транспортни средства или наети такива, а видно от представените от ревизираното лице документи услугите са извършвани в различни части на страната.

През данъчен период м. 11.2014 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 1 900,00 лв. по две фактури, издадени от [фирма], с предмет доставки на услуги „монтаж“. При насрещната проверка доставчикът не е намерен. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че издадените фактури са включени в дневника за продажби и справка-декларация по ЗДДС за м. 11.2014 г. Декларираната основна икономическа дейност на доставчика е „други довършителни строителни дейности“. Не е подал ГДД по ЗКПО за 2014. Не е разполагал с персонал, назначен по трудови правоотношения, както и наети лица по извънтрудови такива. В подадените отчетни регистри по ЗДДС за м. 11.2014 г. е отразил покупки на услуги от дружества, които също не разполагат с персонал. В дневниците за покупки на [фирма] липсват данни за закупени материали.

От ревизираното лице по отношение на доставките от [фирма] е представен договор от 01.11.2014 г. за извършване на строително-монтажни дейности по част отопление, вентилация и климатизация /ОВК/ за обекти, посочени от [фирма]. Уговорено е, че материалите, механизацията, съоръженията и квалифицирана работна ръка, необходими за извършване на услугите, са за сметка на [фирма]. За приемане на извършената работа са представени протокол от 27.11.2014 г. и списъци, в които се съдържа информация за марка и модел на климатичните системи, имената и адресите на съответните клиенти - физически лица, За периода от 26.09.2014 г. до 06.11.2014 г. са фактурирани общо 114 услуги.

През данъчен период м. 12.2014 г. [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 210,00 лв. по пет фактури, издадени от [фирма], за доставки на услуги – „монтаж“ и „освежаване на търговски обект“.

Доставчикът не е намерен при насрещната проверка. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че издадените от него фактури са включени в дневника за продажби и справка-декларация по ЗДДС за м. 12.2014 г., с изключение на фактура №[ЕГН] от 19.12.2014 г. Декларираната основна икономическа дейност е довършителни строителни дейности и неспециализирано търговско посредничество. Не е подал ГДД по ЗКПО за 2014 г. Не е разполагал с персонал. На дружеството е извършена ревизия за определяне на задължения по ЗДДС, като от дружеството не са представени документи за реално извършени доставки на стоки и услуги.

От ревизираното лице е представен договор от 01.11.2014 г. за извършване на монтаж на климатични системи и освежаване на търговски обекти на [фирма]. Представени са протоколи за изпълнени дейности по монтаж на климатични системи за 54 отделни монтажа за периода от 07.11.2014 г. до 27.11.2014 г. и 26 за периода от 01.11.2014 г. до 18.12.2014 г. Приложена е справка с адресите, на които са извършени монтажните дейности, марка и модел на климатичната система и имената на клиентите.

Относно предоставените услуги „освежаване на търговски обекти“ е установено, че са представени протоколи за извършена работа за обект, находящ се в [населено място], [улица], предаден на 17.12.2014 г. Извършени са шпакловка и боядисване на стени и

тавани, почистване на офис и ремонт на баня. За обект, находящ се в [населено място], [улица], предаден на 15.12.2014 г., са извършени шпакловка и боядисване на стени и тавани, подмяна на осветителни тела, изграждане на стъклена стена и почистване на офис.

Установено е, че няма данни за закупени материали, както от [фирма], така и от ревизираното дружество.

През данъчни периоди м. 11.2014 г. и м. 12.2014 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6 848,40 лв. по две фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките посреднически услуги.

При насрещна проверка дружеството не е намерено. Не разполага с персонал. По данни от информационната система на НАП е установено, че издадените фактури са включени в дневника за продажби и съответната справка-декларация по ЗДДС. Основната икономическа дейност на доставчика е търговия на дребно в неспециализирани магазини.

От ревизираното лице по отношение на доставките от [фирма] е представен договор от 01.03. 2014 г и 27.11.2014 г., с които дружеството се ангажира да намира клиенти, желаещи да закупят стоки, предлагани от [фирма]. В приложения към договора от 01.11.2014 г. и 27.11.2014 г., са описани дружества, с които са сключени договори. При анализ на дневниците за продажби на ревизираното дружество е установено, че част от изброените клиенти са клиенти на ревизираното лице още преди сключване на договорите. Фактурите са платени по банков път.

През данъчни периоди м. 05.2015 г., м. 06.2015 г. и м. 07.2015 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 9 720,00 лв. по двадесет и пет фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките монтаж на климатична техника. Доставчикът е представил копия на всички 25 фактури, договор №52 от 20.05.2015 г. със срок до 31.12.2015 г. и приемо-предавателни протоколи. При проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството има сключени трудови договори с девет лица, за пет лица трудовите договори са сключени от 11.06.2015 г. и за четири от 28.09.2015 г. Представени са хронологични регистри на счетоводни сметки: 411 Клиенти, 501 Каса, 4532 ДДС на продажбите, 703 Приходи от услуги, 401 Доставчици и оборотна ведомост за периода от 01.01.2015 г. до 31.07.2015 г.

От ревизираното лице са представени копия на фактурите, придружени с приемо-предавателен протокол и фискален бон от ЕКАФП, договор, справка в табличен вид, съдържаща данни за извършените монтаж на климатични системи, марката и модела на климатичната система; имената на клиентите – физически лица; адрес, на който е извършен монтажът.

През данъчни периоди м. 05.2015 г. и м. 06.2015 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3 870,00 лв. по единадесет фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките монтаж на климатична техника. При извършената насрещна проверка доставчикът е представил копия на издадените фактури, договор от 01.05.2015 г., и приемо-предавателни протоколи. Представени са хронологични регистри на счетоводни сметки: 411 Клиенти, 501 Каса, 4532 ДДС на продажбите, 703 Приходи от услуги, 401 Доставчици и оборотна ведомост за периода от 01.05.2015 г. до 30.06.2015 г.

От страна на ревизираното лице е представен договор от 01.05.2015 г, фактури, придружени с приемо-предавателен протокол и фискален бон от ЕКАФП, справка в

табличен вид, съдържаща данни за извършените монтаж на климатични системи, марката и модела на климатичната система; имена на клиента – физически лица, адрес на който е извършен монтажът.

През данъчни периоди м. 08.2015 г., м. 10.2015 г., м. 11.2015 г. и м. 12.2015 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 52 352,86 лв. по деветнадесет фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките „монтаж на климатична техника“ и доставка на медни тръби и кабели. При извършена насрещна проверка, от страна на доставчика са представени копия на издадените фактури, два договора от 01.08.2015 г., сключени с ревизираното лице, и договор за наем на склад, сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], приемо-предавателни протоколи и 5 списъка с адресите, за които се отнасят фактурираните услуги. Относно транспорта във връзка с доставките на материалите, от страна на [фирма] е заявено, че е уговорен за сметка на клиента. Представени са хронологични регистри на счетоводни сметки: 411 Клиенти, 501 Каса, 4532 ДДС на продажбите, 703 Приходи от услуги, 401 Доставчици и оборотна ведомост за периода от 01.08.2015 г. до 31.12.2015 г. За периодите, през които са фактурирани доставки на ревизираното лице, доставчикът е обявил сключени трудови договори за заемане на длъжността „монтажник хладилни и климатични инсталации“ с 2 лица.

Установено е, че в подадените отчетни регистри по ЗДДС за периодите от м. 08.2015 г. до м. 12.2015 г. дружеството е отразило покупки на стоки и услуги от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма] и [фирма].

В хода на извършена насрещна проверка при предходното ревизионно производство, доказателствата от което са присъединена към настоящата ревизия, от [фирма] са представени фактури от подизпълнители – [фирма] и [фирма] за извършен монтаж на климатични системи, ведно с приемо-предавателни протоколи.

След анализ на представените документи, е установено, че [фирма] е извършило със собствен ресурс 503 монтажа, [фирма] като подизпълнител е извършил 543 монтажа и [фирма] – 30 монтажа. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е обявило в периодите на фактуриране на доставките пет лица, наети по трудов договор, а [фирма] няма назначени лица.

От ревизираното дружество са представени фактури, придружени с приемо-предавателни протоколи и стокови разписки, договори от 01.08.2015 г., извлечения от счетоводни сметки, банкови извлечения относно извършеното разплащане, справка за извършените монтажни дейности от назначените по трудови правоотношения лица в [фирма] по екипи и по обекти.

Органите по приходите обобщават, че общият брой на извършените монтаж от [фирма], съгласно издадените фактури са 1 759 бр., в т.ч.

със собствен ресурс 503 монтажа, [фирма] като подизпълнител е извършил 543 монтажа и [фирма] монтажа, т.е. монтажите в съставените първични документи са със 713 по-малко от тези, посочени във фактурите.

След анализ и преценка на събраните доказателства, ревизиращият екип е направил извод, че независимо от факта, че доставките по спорните фактури са получени от ревизираното лице, то фактически изпълнители на същите не са цитираните дружества. Приели са, че доставчиците не разполагат с ресурси за извършване на такива доставки. По отношение на фактурите с предмет на доставка „услуги“ е прието, че самото ревизирано лице разполага с нужния квалифициран персонал - монтажници, както и необходимата материална и техническа обезпеченост, поради което същото, реално не се е нуждало от декларираните доставки. Съобразно изложеното е прието, че ревизираното лице, не може да не знае, че участва в привидни сделки. Предвид горното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от седемте доставчика.

Съобразно приложените към административната преписка доказателства, директорът на дирекция “ОДОП” С. е приел за правилни и законосъобразни изводите на органа по приходите. Относно доставките на *услуги по монтаж и профилактика на климатични системи* е обосновал извод, че от събраните по административната преписка доказателства, не може да се установи получаването на услугата, така че резултатът от нея да бъде използван в икономическата дейност на ревизираното лице, и по-специално връзката на фактурираните доставки с евентуално извършените от жалбоподателя продажби. Приел е, че в конкретния случай от наличните по преписката документи не се установява изпълнението на спорните доставки посредством дейността на лицата, които са ги фактурирали.

По отношение на доставките на *посреднически услуги* директорът на дирекция “ОДОП” С. е приел, че липсват данни за конкретно осъществена връзка между доставчика и лица, с които дружеството-жалбоподател в последствие е сключило договор, освен това в представените приложения към сключените договори, липсва информация на каква стойност са сделките. В договора между жалбоподателя и доставчика от своя страна няма клаузи, уреждащи начина на формиране на комисионното възнаграждение.

Относно доставките на *стоки*, фактурирани от [фирма] е приел, че не е установено, че доставчикът е разполагал с фактурираните стоки, а [фирма] не е разполагало с обект, където да съхранява фактурираните стоки.

В заключение е обобщил, че съвкупният анализ на установените

обстоятелства води до правилния извод на органите по приходите, че е налице относителна симулация, тъй като монтажите, не са извършени от посочените във фактурите дружества, а представените документи, не са достатъчни да обосноват извод за фактическото извършване на доставките.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са представени писмени доказателства свързани с процесните доставки: заверени копия на договори между [фирма] и доставчиците, фактури, и приемо-предавателни протоколи, справки за извършени montaje по адреси, съгласно фактури, извлечения от главна книга на [фирма], разходни касови ордери, банкови извлечения, Е-мейл кореспонденция; фискални бонове, протоколи за вложени материали, справка за материали, доставени от [фирма], декларация от [фирма] за наличие на трудова обезпеченост към периода на извършване на услугите; приложени са справки за отчетност с приложени фактури за услугите на дружеството жалбоподател към [фирма] и [фирма]; от ТД на НАП – С. и ТД на НАП – В. Т. са изискани от съда по чл.74, ал.2, т.2 ДОПК документи във връзка с дружествата доставчици по процесните фактури, по реда на чл.192 ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК от трети неучастващи лица – съответните доставчици са изискани доказателства свързани със счетоводната им отчетност. Изпратените съобщения са върнати в цялост.

По искане на жалбоподателя до разпит са допуснати трима свидетели, служители на дружеството през процесния период. От техните показания се установява начинът на работа в дружеството и отношенията и комуникацията на [фирма] с доставчиците, техни подизпълнители от една страна и с клиентите на дружеството, от друга. Като цяло се установява, че от [фирма] са подавали заявки към доставчиците, които след като ги изпълнят изготвят обобщена справка, без да се отчита обект по обект. След няколко дни от дружеството са се обаждали на крайния клиент, като по този начин се контролира изпълнението. Дружеството е работило и с клиенти на [фирма], [фирма], извършвало е и абонаментно обслужване на [фирма].

В съдебното производство бе назначена и приета съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение на нещата е прието без възражения от страните. В него е проследено счетоводното отразяване на процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя; установено е, че според счетоводната отчетност и счетоводни записвания плащани по банков път са 355207,18 лв. и по касов път 113112 лв., до разме-ра на фактурните стойности по фактури, издадени от доставчици на [фирма]. По фактурите издадени от [фирма] с предмет материали - медни тръби и кабели ШВПС - основна кореспондираща с/ка се явява с/ка 302 „Материали“ (3023 „Материали и

части 2" - материали за дейността), по дебита на която се отразяват (заприхождат) доставки (покупки) на материали по фактури на доставчици, с тяхната фактурна стойност без ДДС (данъчна основа). Проследено е колко монтажи, профилактики, ремонти и изграждания на климатична, вентилационна и отоплителна техника, както и абона-ментни поддръжки по договори за поддръжка, [фирма] е извършило /чрез собствени служители или чрез външни подизпълнители/ през всеки месец в рамките на ревизираните периоди, като са взети- предвид както собствените услуги (касаещи техника, продадена от са-мото дружество), така и услугите, възложени от трети лица (поддръжка на клонова мрежа на Банка Д., БНП П. лични финанси, Т., Зора, обществени поръчки по ЗОП и др.); Персоналът на [фирма], е с численост от 31 до 49 служители, монтажниците са били 17 до 29 служители-ли, в периода м. 11.2014г. до м.12.2015г., като е посочен броят им за всеки месец през този период. Установено е, че счетоводството на [фирма] за разглеждания период по делото, е организирано и водено съобразно изискванията на ЗСч и СС. Относно проверката в счетоводството на всеки един от доставчиците, като цяло вещото лице е приело, че за тези от доставчиците, за които са представени счетоводни данни и документи по преписката, се отнасят за кратък период и само за взаимоотношения с партньор [фирма]. поради недостатъчност на данни по делото остава неясно дали е водено счетоводство и дали е налице приключване с изготвяне на ГФО.

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

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

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, които са издали процесните фактури, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което подробно е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на [фирма].

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието

на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

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

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

По делото са представени заверени копия на документи, изходящи от част от доставчиците и имащи отношение към процесите доставки. В тях не се съдържат счетоводни регистри, от които би могло да се установи, какъв е начинът на счетоводно отразяване на процесите доставки.

Като частни документи договорите, приложенията към тях, приемо-предавателните протоколи и списъците към тях не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое

вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

От събраните доказателства – писмени доказателства, показанията на разпитаните свидетели и ССЕ, се установява, че [фирма] извършва монтаж на климатични системи за домашно и професионално ползване; проектиране и изпълнение на инженерингови проекти за отопление, вентилация и климатизация - фамилни къщи, жилищни сгради, хотели, молове; абонамент-на поддръжка на климатични и отоплителни системи; гаранционна поддръжка. За разглеждания период дружеството разполага с 17 до 29 служители - технически лица, осигуряващи предлаганите услуги. Основни партньори (клиенти) на дружеството са [фирма] и [фирма] ([фирма]) и др., които му възлагат монтаж, поддръжка и сервизно обслужване на климатичната техника, закупена от тях. Според данните по справките на [фирма] от негова вътрешна отчетност, за периода м.11.2014г. до м.12.2015г. общият брой дейности е 13565 и включва монтаж 4010, поддръжки 4487, ремонти 383, посещения (огледи) 21, монтаж по продажби 4664. От тях 10799 броя дейности са изпълнени със собствени сили и 2766 броя са превъзложени на доставчици (подизпълнители), в т.ч. монтаж 2478 и профилактики 288. Когато продажбите на климатична техника превишават възможностите за извършване на инсталации и поддръжки, дружеството прибегва до ползването на услуги от подизпълнители за извършване на монтаж и за пускане в експлоатация на климатични системи, на клиентите. По информация от [фирма], поради огромния обем на продажби на климатична техника, „Т.“ и „П.“ заедно с дружеството са създали специализиран онлайн базиран софтуер, в който фирмите синхронизират графици за монтаж. Всеки офис на [фирма] има индивидуален достъп до онлайн системата на „Тех-нополис“ и генерира график с часове за извършване на монтажни дейности. Дружеството осигурява абонаментна поддръжка, сервиз и подмяна на климатична вентилационна и отоплителна техника. Най-големия клиент за абонамент-на поддръжка, сервиз и подмяна на климатична, вентилационна и отоплителна техника е [фирма] - около 2890 бр. климатични системи се обслужват от [фирма]. По информация от дружеството в разглеждания период е отговаряло за гаранционната поддръжка на 7728 бр. климатични системи, които са продадени и монтирани от дружеството и около 9000 бр. климатични системи монтирани на „Т.“, „Т.“, „П.“ и др. външни клиенти на дружеството, през по-голям период 2011 г. до 2014г.

От ССЕ се установява също, а и не се оспорва от ревизиращите, че във връзка с фактурираните услуги, в Главна книга на с/ка 401 „Д.-тавчици“ (4011 „Доставчици в страната“ - аналитична партида на доставчика“) на [фирма] се установяват счетоводни записвания по дебита на с/ка 602 „Разходи за външни услуги“ с фактурната стойност без ДДС (данъчна

основа) за отразяване на разходи за доставки (по-купки) на услуги и по дебита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (45311 „Начислен данък за покупките, пълен кредит“) с фактурирания данък за отразяване на разчети - вземания по ДДС (с право на данъчен кредит), срещу кредитиране на с/ка 401 „Доставчици“ (4011 „Доставчици в страната“ - аналитична партида на доставчика“) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) за отразяване на разчети - задължения към доставчика, по фактури за доставки (покупки) на услуги. Във връзка с фактурираните материали (стоки), в Главна книга на с/ка 401 „Доставчици“ (4011 „Доставчици в страната“-аналитична партида на доставчика“) на [фирма] се установяват счетоводни записвания по дебита на с/ка 302 „Материали“ (3023 „Материали и части 2“-материали за дейността) с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) за отразяване (заприхождаване) на доставки (покупки) на материали и по дебита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (45311 „Начислен данък за покупките, пълен кредит“) с фактурирания данък за отразяване на разчети - вземания по ДДС (с право на данъчен кредит) с/у кредитиране на с/ка 401 „Доставчици“ (4011 „Доставчици в страната“ - аналитична партида на доставчика“) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) за отразяване на разчети - задължения към доставчика, по фактури за доставки (покупки) на материали (стоки). Със следващи счетоводни записвания, е дебитирана с/ка „Доставчици“ (4011 „Доставчици в страната“ - аналитична партида на доставчика“) срещу кредитиране на с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева“ (5031 „Разплащателна сметка в лева, У.“, 5038 „Разплащателна сметка в лева, С. Женерал“) или с/ка 501 „Каса в левове“, за отразяване на плащания по банков или по касов път, по фактури за покупки на услуги и на материали.

Фактурите са заплатени в брой или по банков път. Счетоводната отчетност и счетоводни записвания по делото показват плащания по банков път 355207,18 лв. и по касов път 113112 лв., до размера на фактурните стойности по фактурите, издадени от доставчици на [фирма]. Плащането обаче не е пряко доказателство за извършена доставка.

Относно кадровата обезпеченост на доставчика в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено

лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В процесния случай обаче следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. От значение е за част от доставките, че те са извършвани в различни градове на страната.

По-важното в случая обаче е, че съдът не кредитира преките доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право. При това положение, макар да не се оспорва фактът, че услугите, за които са издадени фактурите са обективно извършени и съществуват, не може да се установи, че именно посоченият доставчик ги е извършили. Основания за този извод дават и показанията на разпитаните свидетели, преценени в светлината на заключението на приетата ССЕ.

Според показанията на свидетелят Д., двама монтажисти (двойка монтажисти) за един работен ден могат да изпълнят 5-6 обекта. От ССЕ, която се позовава на дадената от дружеството справка, през периода от М.11.2014г. до м.12.2015г. дружеството е разполагало между 17 и 29 служители монтажници. През този период, в който попадат и ревизираните периоди, има над 400 работни дни, от 10 двойки монтажисти за този период могат да извършат общо 50 монтажа на ден и общо 20 000 монтажа за периода, а в определени периоди са работели 14 двойки. От ССЕ се установява, че дружеството е изпълнило 13565 дейности (монтажи, поддръжка, ремонт, огледи и монтажи по продажби) със собствени средства и е възложило 2766 броя дейности. Относно твърденията на жалбоподателя, че в определени периоди работата е повече, съпоставка по месеци и периоди не може да бъде извършена, тъй като от представените доказателства не може да се установи отделните услуги – монтажи и профилактики,- на коя дата са извършени.

Относно доставките на **услуги**:

Относно доставките от **[фирма]**, с предмет на доставките монтаж и профилактика на климатични системи е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 319/27.11.2014г. с предмет „профилактика“ и фактура № 320/27.11.2014г с предмет монтаж. Към фактурите има представен двустранно подписан протокол за извършена работа от 27.11.2017г., в който са описани в т. 1- 5 клиентите и броя на извършените профилактики. В т.6 е посочено: „монтаж на крайни клиенти на фирмата“. Към него има представени списък приложение

към протокола с адрес, количество, марка и модел на монтираните климатици и имената на крайните клиенти, който също е двустранно подписан. Работата е извършена в изпълнение на договор между двете дружества от 01.02.2014г. с предмет монтаж и профилактика на климатични системи срещу договорено възнаграждение. В чл. 4 от договора е предвидено, че възнаграждението се заплаща след предоставяне надлежно оформена и издадена фактура и приемо-предавателен протокол за извършен монтаж, а плащането е предвидено да е в брой. Договорът е със срок от една година. Към всяка от фактурите има представена касова бележка. Представени са и РКО за заплатените в брой суми.

Пред съда са представени копия от кореспонденция на [фирма] с „Л. Г.“Е.. От тях обаче не може да се установи, че на 01.09.2014г. е изпратен списък с клиенти, идентичен с приложения към протокола за извършена работа, не може да е установят възложените услуги и дали те съвпадат с отчетените, дори и само като брой. Не са представени и договори с посочените в протокола обекти, на които е извършвана профилактика. От друга страна предметът описан във фактурите е твърде общ, поради което не може да се обвърже с договора от 01.02.2014г., а връзката с протокола е единствено същата дата.

При преглед на дневниците за продажби на дружеството е установено, че на посочените в протокола юридически лица са издавани фактури с посочен предмет на доставка „профилактика“. Установено е, че фактурите са издавани в различни периоди от м. 02.2014 г до м. 07.2014 г. В нито един от представените документи не е посочена дата на извършване на конкретните услуги – монтаж и профилактики. В този смисъл липсва посочване на датата, на която възниква конкретното данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, а съответната фактура, документираща няколко различни доставки, се явява сама по себе си издадена в нарушение на разпоредбите на закона, регламентиращи задълженията на доставчика за документиране на извършените от него доставки.

Относно доказателствата за извършеното плащане съдът счита, че същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката. Установява се, при извършена проверка в информационната система на НАП, че няма регистрирани данни за получени плащания в брой от регистрирани ЕКАФП на [фирма].

При съвкупната преценка на събраните по делото доказателства не може да се направи категоричен извод за реално извършване на процесните доставки на услуги – монтаж и профилактика от посочения доставчик [фирма]. В случая фактът, че адресите, на които са извършвани монтажите в списъка, са в [населено място] и района, предполага наличие на техническа обезпеченост, доказателства за

транспорт, и пр., които не се установяват по делото.

[фирма] е било дерегистрирано по ЗДДС към момента на издаване на процесните фактури и правото на данъчен кредит следва да бъде отказано и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. При извършената ревизия е установено, че [фирма] е дерегистрирано по ЗДДС на 19.11.2014 г. Фактурите, представени от [фирма], издадени от [фирма] са от 27.11.2014г.

Въз основа на посочените обстоятелства жалбата относно отказания данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] следва да бъде отхвърлена.

Сходни са и изводите относно доставките от [фирма], по фактури №[ЕИК]/27.11.2014г. и №[ЕИК]/27.11.2014г. с предмет „монтаж“. Към фактурите е представен протокол за извършена работа от 27.11.2014г., в който в три точки са изброени три периода за „монтажи по промоция Промоции Т.“, като по първа точка „05.09.2014-24.09.2014“ не е посочен броят на извършените монтажи. Протоколът е двустранно подписан и към него има списъци „за период към протокол“, с посочени имена, адрес и модел климатик. Отново липсва дата на извършване на конкретните монтажи. Не може да се обоснове и връзка с представения договор от 01.11.214г., тъй като нито фактурите, нито протоколите препращат към него. Предметът на договора в чл.1 също показва несъответствие доколкото липсват посочените в него строителни книжа и инвестиционни проекти. Не са представени и фактури и сертификати за вложени материали съгласно чл.2 от договора. Доколкото в чл.5 от договора цените на отделните монтажи не са фиксирани в абсолютна стойност, от представените фактури и протокол за извършена работа със списъка към него, не е изяснено как е формирана посочената във фактурата стойност на описаните монтажи. В протокола липсва посочена единична стойност и обща стойност на извършената работа, посочен е само брой и то не по всички точки. Не са представени и поръчки, с които конкретната работа да е възложена от [фирма] на [фирма].

По фактури № [ЕГН]/20.11.2014г. с предмет „**комисионна по договор**“ и № [ЕГН]/03.12.2014 с предмет „**плащане по договор за комисионна услуга**“, издадени от „**АНГРО Т.**“ (А. 97) О., са представени договори от 01.03. 2014 г и 27.11.2014 г. Предмет на тези договори е предоставяне на връзка с клиенти, желаещи да закупят стоки от асортимента, предлаган от [фирма]. В договорите не е предвиден начин на определяне на комисионната. В чл. 4 от договорите е предвидено това да става в Спецификация за всяка отделна сделка в определен срок след реализирането ѝ. Това обаче е извършено с обща спецификация, в която е посочен клиент и дата. Срещу всеки клиент е записан размер на комисионна в лева, без да е ясно как е формиран

този размер. В спецификацията от 27.11.2014г. е посочена последна точка „крайни клиенти след 20.11.2014г. – продажби, ремонти, профилактики, без да са идентифицирани клиентите, обектите и параметри на договорите. От анализа на договорите и спецификациите към тях, следва, че правилни са изводите на органите по приходите, че липсват данни за конкретно осъществена връзка между доставчика и лица, с които дружеството жалбоподател в последствие е сключило договор, липсва и информация на каква стойност са сделките. След извършен анализ на дневниците за продажби на ревизираното дружество с цел установяване на изброените в приложенията клиенти и издавани ли са им фактури за продажби на стоки или извършване на монтаж, органите по приходите, са установили, че част от изброените клиенти са клиенти на ревизираното лице още преди сключване на договорите. В хода на съдебното обжалване не са представени доказателства за реално извършване на договорените комисионни услуги. Свидетелските показания в тази връзка са твърде общи, без да са посочени конкретни клиенти доведени от [фирма] и без да е посочено конкретно лице, осъществяващо тази дейност. Поради изложеното, правилно е отказано право на данъчен кредит по издадените **АНГРО Т." (А. 97) О.** фактури. В тази част РА е законосъобразен и жалбата следва да бъде отхвърлена.

С обжалвания РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури № [ЕГН]/15.12.2014г., с предмет „освежаване на търговски обект № [ЕГН]/16.12.2014г. с предмет „монтаж“, № [ЕГН]/17.12.2014г. с предмет „освежаване на търговски обект“ , № [ЕГН]/18.12.2014г. и № [ЕГН]/19.12.2014г. с предмет „монтаж“, издадени от **[фирма]**. Представен е договор от 01.11.2014г. между [фирма] и [фирма], с предмет монтаж на климатични системи и освежаване на търговски обекти на фирмата.

Към фактурите с предмет „освежаване на търговски обект“ са представени протоколи за извършена работа за търговски обект на [фирма], на адрес [улица], предаден на 15.12.2014г. и съответно протокол за извършена работа „освежаване на търговски обект на М. Е.-АП О. на адрес [улица], предаден на 17.12.2014г. Тези протоколи не са достатъчни да обосноват реално извършване на посочените в тях дейности. В тях няма определена цена, нито общо, нито отделно за извършваните дейности, не може да се определи, количеството свършена работа, единична и обща цена, не се установява как е формирана определената във фактурата и заплатена стойност. От представените двустранно подписани протоколи не може да се направи и връзка с процесните фактури, доколкото в тях няма посочване нито на конкретен обект, с адрес, нито на сключения договор, нито на дейностите, които са включени в посоченото „освежаване“. В договора

са посочени двата обекта, на които изпълнителят следва да извърши освежаване. От начина, по който е формулиран размерът на възнаграждението в чл.4 на договора от 01.11.2014г. не може да се установи стойността на отделните услуги. Уговорено е, че цената на един монтаж е 85 лв. и освежаване на двата търговски обекта на обща стойност 4250 лв., липсва крайната цена за всеки от тях, като остава неизяснено как е формирана тази цена, дали в нея се включват материалите. От показанията на разпитаните свидетели се установява единствени, че има офиси на дружеството на тези адреси, но от кого е извършено освежаването им не се установява от събраните доказателства. Наличието на фактура, намерила отражение в счетоводството на дружеството, само по себе си не е достатъчно, за да обоснове реалност на извършената доставка, особено, когато предметът на фактурата е толкова общо определен. В представените документи е описано общо вида на извършените дейности, не са описани вложените материали, количество на извършената работа и единична цена. Данни за закупуването и доставянето до съответния обект на строителни материали, както от страна на жалбоподателя, така и от доставчика липсват. Поради изложеното, жалбата в частта относно фактури № [ЕГН]/15.12.2014г. и № [ЕГН]/17.12.2014г, издадени от [фирма] следва да бъде отхвърлена.

Към фактури с доставчик [фирма] с предмет „монтаж“ са представени двустранно подписани протоколи за извършена работа с предмет „монтажи по промоция Промоции Т. 07.11.2014 -27.11.2014“, Монтажи на крайни клиенти на фирмата за периода 01.11.2014 – 18.12.2014г.” . Протоколите са придружени със списъци и адреси към тях, аналогични на тези представени от останалите процесни доставчици. Отново предметът на фактурираната услуга “монтаж” е твърде общ и трудно може да бъде обвързан както с представения договор, така и с приемо-предавателните протоколи. Не са представени доказателства за начина на подаване на заявките от жалбоподателя към подизпълнителя. Не са посочени и датите на които са извършени конкретните услуги. Липсват доказателства за използване на фактурираните услуги в дейността на дружеството жалбоподател. Поради изложеното и в тази част жалбата е неоснователна.

През данъчни периоди м. 05.2015 г., м. 06.2015 г. и м. 07.2015 г. М. Е. АП”О. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 9 720,00 лв. по фактури № 22/28.05.2015г., № 24/29.05.2015г., № 12/25.05.2015г., № 15/26.05.2015г., № 19/27.05.2015г., № 26/04.06.2015г., № 29/05.06.2015г., № 31/08.06.2015г., № 34/09.06.2015г., № 36/10.06.2015г., № 41/15.06.2015г., № 44/16.06.2015г., № 75/06.07.2015г., № 80/07.07.2015г., № 86/08.07.2015г., № 95/09.07.2015г., № 105/10.07.2015г., № 116/15.07.2015г., №119/16.07.2015г., №

126/17.07.2015г., № 129/20.07.2015г., № 135/21.07.2015г., № 141/22.07.2015г., № 148/23.07.2015г. и № 150/24.07.2015г., издадени от „**КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77**“ Е.. Предмет на доставките е ”монтаж на климатична техника”. Представен е договор № 52 от 20.05.2015г. за периодичен монтаж на климатична техника. Уговорената цена е 150 лв. аз един монтаж, като в чл.6 е уговорено, че “предаването и приемането се осъществява с подписването на двустранен протокол, в който ще бъде описана извършената дейност”. Представените към всяка от фактурите приемо-предавателен протокол от същата дата възпроизвежда общото съдържание на предмета на фактурата “монтаж на климатична техника” брой , единична и обща цена. От така съставения протокол не може да се установи каква работа конкретно е извършена, за да може се свърже с конкретната фактура. Към някои от протоколите има представен списък монтаж, в който са изброени адреси. Тези списъци обаче от една страна не са подписани, от друга, не може да се установи каква техника е монтирана на посочения адрес и кога е извършено това, не може да се установи и кой списък към коя фактура и кой протокол е, тъй като има няколко фактури с по 10 и 12 монтажа. При липса на други доказателства, като списък с поръчки и договори с клиенти на възложителя, не може да се установи връзка на представените списъци с процесните фактури. И тук предметът описан във фактурата е твърде общ и трудно може да бъде свързан с договора, приемо-предавателния протокол и конкретен списък, а е невъзможно да бъде свързан с конкретно извършени монтаж. От представените копия от кореспонденция по електронна поща може да се установи съществуване на взаимоотношения между двете дружества, при липса на конкретни данни в обаче не може да се установи кога и каква конкретна работа е извършена, и дали обемът ѝ отговаря на отразеното в представените документи и процесните фактури, поради което и в тази част жалбата следва да бъде отхвърлена.

През данъчни периоди м. 05.2015 г. и м. 06.2015 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3 870,00 лв. по фактури № 5/28.05.2015г., №7/29.05.2015г., №1/25.05.2015г., №3/26.05.2015г., № 4/27.05.2015г., №8/04.06.2015г., № 10/05.06.2015г., № 12/08.06.2015г., № 18/15.06.2015г., № 21/16.06.2015г. и № 22/17.06.2015г., издадени от [фирма], с предмет на доставките “**монтаж на климатична техника**”. Представен е отново договор от 01.05.2015г. с предмет периодични монтаж на климатична техника, с договорена единична цена за монтаж 150 лв., като приемането и предаването се осъществява с подписването на двустранен приемо-предавателен протокол, в който ще бъде описана извършената дейност. В предмета на процесните фактури не препращат към договора или приемо-предавателен протокол. По датата фактурите

може да се обвържат с конкретен приемо-предавателен протокол, но посоченото в представените протоколи не се отличава от посоченото във фактурите “монтаж на климатична техника”, което само по себе си ги прави безпредметни. Има представени три списъка с адреси, които не може да се установи дали съм към конкретен приемо-предавателен протокол, а и не са подписани. Освен това на тези адреси не са пълни, на следващо място не е посочено каква работа е извършена на тези адреси, липсва и дата, на която е извършен монтажът на конкретния адрес. Два от списъците са с по десет адреса и един с дванадесет, но тъй като има повече от една фактура за този брой монтажи, не може даден списък да бъде обвързан с конкретен приемо-предавателен протокол и фактура. В един от представените списъци под един номер, на един адрес [улица], е записано монтаж 2 бр., поради което този списък би могъл да се отнесе и към някоя от фактурите с по 11 бр. монтажи. Представена е и кореспонденция по е-мейл между представители на двете дружества, от която може да се заключи, че между тях са съществували търговски отношения, не може обаче да се установи кога и каква конкретно работа е извършена, дали е в размерите, посочени в процесните фактури и дали е използвана в икономическата дейност на [фирма]. Липсват доказателства за дадени заявки, въпреки че от представената кореспонденция се установява, че адресите ще бъдат изпращани по електронна поща. Не са представени и доказателства, че възложителят е предал извършената от [фирма] работа на свои клиенти. В допълнение при извършена съпоставка на списъци с адреси, на които се сочи, че са извършени услугите, предоставени от [фирма], и на данните от справка, представена от ревизираното лице, се установява, че в посочените адреси от двете дружества няма съвпадения. Косвено доказателство в подкрепа изводите на приходната администрация е и факта, че доставчикът [фирма] е декларирал трудови договори, сключени на 06.06.2015 г., като първият фактуриран монтаж се сочи, че е изпълнен на 27.05.2015 г., а в един период с един протокол и в един списък са включени адреси в различни градове – С. и П.. Данните за декларирани от доставчика трудови договори са за периода след 11.06.2015 г., а всички спорни фактури са издадени преди тази дата. Дружеството не представя и документи за наети подизпълнители за тази цел.

При съвкупна преценка на представените преки и косвени доказателства, правилни са изводите на приходната администрация, а жалбата и в тази част е неоснователна.

[фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 52 352,86 лв. по деветнадесет фактури, издадени от [фирма]. с предмет на доставките „монтаж на климатична техника“ и доставка на медни тръби и кабели.

Фактури №16/18.08.2015г., №17/20.08.2015г., №18/25.08.2015г., №19/31.08.2015г., №20/13.10.2015г., №21/15.10.2015г., №[ЕГН]/26.10.2015г., №[ЕГН]/29.10.2015г., №[ЕГН]/02.11.2015г., №[ЕГН]/09.11.2015г., №[ЕГН]/01.12.2015г., №[ЕГН]/07.12.2015г., №[ЕГН]/28.12.2015г., издадени от [фирма] са с предмет **монтаж на климатична техника**, монтаж на климатични системи, монтаж на климатик. Представен е договор за строително-монтажни дейности от 01.08.2015г. между [фирма] и [фирма] за извършване срещу възнаграждение на строително-монтажни работи по част "ОВК" за обекти подадени от възложителя, като се съобразява с издадените строителни книжа. Договорени са три различни цени в зависимост от мощността на монтираната система. Договорено е, че за установяване обема на извършената работа се съставят двустранно подписани анекси и протоколи за извършена работа. Към всяка фактура има съставен двустранно подписан приемо-предавателен протокол, в който е посочен отчетният период, договорът от 01.2015г., въз основа на който е изготвен, и номерът на фактурата. В него обаче е посочен отчетен брой инсталирани уреди с единична и обща стойност, което на практика повтаря информацията във фактурата, описана твърде общо, от която не може да се установи извършената работа. Представени са списъци с адреси, на които е извършван монтаж. На първо място тези списъци са само адреси, без да се установява каква конкретно работа е свършена там, не е посочена дата, на която е извършен монтажът, данни за монтираната техника. Така представените списъци не могат да бъдат отнесени към конкретна фактура, на първо място поради липсата на посочена дата, на второ – броят на изброените във всеки списък монтаж не съвпада с броя на посочен в никоя от процесните фактури. В отделните списъци монтажите са 32 бр., 107 бр. 75 бр., 112 бр., 177 бр. Нито една от тези бройки не съвпада с посочен брой във фактурите, а общо като сума, не съвпада с броя на фактурираните от доставчика услуги. От представените обяснения от доставчика при насрещната проверка се установява, че поръчките са подавани по електронен път и по телефон. Подадени по електронен път поръчки обаче не са представени, за да могат да бъдат сравнени с описаното в списъците. От тези обяснения, както и от представеното уведомително писмо, с което [фирма] уведомява [фирма], че прекратява регулярната дейност, поради зачестили оплаквания и от показанията на разпитаните свидетели се установява, че двете дружества са имали търговски отношения, но не може да се установи какви точно услуги и в какъв обем е извършил доставчикът, както и в кой момент са били извършени, за да се определи данъчният период. Не може да се установи и използвани ли са доставените услуги в икономическата дейност на жалбоподателя.

От доставчика са представени фактури и приемо-предавателни с негови подизпълнители. Те обаче също са твърде общо формулирани и не установяват конкретно извършена работа в конкретен момент или период. Но дори и да бяха конкретни, липсата на определеност в преките доказателства – фактури и приемо-предавателни протоколи прави невъзможно проследяване извършването на конкретни услуги. Общият брой на извършените montaje от [фирма], съгласно издадените фактури, са 1 759 бр., в т.ч. със собствен ресурс 503 монтажа, [фирма] като подизпълнител е извършил 543 монтажа и [фирма] 30 монтажа, т.е. монтажите в съставените първични документи са със 713 по-малко от тези, посочени във фактурите.

Фактура No [ЕГН]/18.10.2015г. с посочен предмет на доставката „**аванс по договор**“ не може да бъде обвързана с нито едно от плащанията. По банкови извлечения при У. Б. АД за извършени плащания по фактурите, издадени от [фирма]. Фактурата не може да бъде обвързана и с конкретен договор, тъй като в нито един от представените договори не е предвидено авансово плащане, а в предмета на фактурата не е посочен конкретен договор.

Нито от представените преки доказателства, нито от косвените, може да се направи извод, че услугите, фактурирани от [фирма], „АДИ ТРАНС 99“, [фирма], [фирма] (с предишна фирма [фирма]), [фирма], [фирма] и [фирма], са извършени от посочения доставчик. Правилни са изводите на директора на дирекция “ОДОП” С., че не може да се приеме, че е осигурена т.нар. надеждна одитна следа. Невъзможно е съпоставянето на дадена заявка за извършване на услуга /предоставен на съответния доставчик адрес/, издадените от доставчиците протоколи и начина на отчитане на извършените от самия жалбоподател доставки. Не са представени приемо-предавателни протоколи, в които като получатели на услугите да фигурират клиентите на самото ревизирано лице.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчният кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не

може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

Жалбоподателят цитира практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11., но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

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

Ето защо, изводът на приходната администрация за липса на коментираните доставки на услуги се явява фактически и правно обоснован, поради което обжалването на [фирма] в тази част следва да бъде отхвърлено.

Относно доставките на **стоки** с фактура № [ЕГН]/11.10.2015г., с предмет "Медна тръба 1/2 и 3/4 (318 + 310)" 626 кг., фактура № 2000000

053/15.10.2015г. с предмет на доставката :Медна тръба 270 кг, Кабел ШВПС 6400 м" фактура , № [ЕГН]/21.10.2015г, с предмет: "Медна тръба 618 кг, Кабел ШВПС 4350 м."; фактура № [ЕГН]/27.11.2015г.с предмет: "Тръби 1031 кг. I; фактура № [ЕГН]/23.12.2015г. с предмет: "Медни тръби ф. 6, 10, 16" 600кг., издадени от [фирма], са представени договор за поръчка, приемо-предавателни протоколи, договор за наем на склад, фактури и приемо-предавателни протоколи от предходни доставчици.

От [фирма] са представени протоколи за материали вложени като разходи за дейността на дружеството.

От заключението по приетата ССЕ се установява, че във връзка с фактурираните материали (стоки), в Главна книга на с/ка 401 „Доставчици“ (4011 „Доставчици в страната“-аналитична партида на доставчика“) на [фирма] се установяват счетоводни записвания по дебита на с/ка 302 „Материали“ (3023 „Материали и части 2“-материали за дейността) с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) за отразяване (заприхождаване) на доставки (покупки) на материали и по дебита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (45311 „Начислен данък за покупките, пълен кредит“) с фактурирания данък за отразяване на разчети - вземания по ДДС (с право на данъчен кредит) с/у кредитиране на с/ка 401 „Доставчици“ (4011 „Доставчици в страната“ - аналитична партида на доставчика“) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) за отразяване на разчети - задължения към доставчика, по фактури за доставки (покупки) на материали (стоки).

В преписката по делото се съдържат заверени копия на протоколи за материали, вложени като разходи за дейността на [фирма], за период м.01. до м.12.2016г. (помесечно), в които са включени материали с наименование „медни тръби“ и „кабели ШВПС“, каквито са фактурирани с фактури №№ [ЕГН]/11.10.2015г., [ЕГН]/15.10.2015г., [ЕГН]/21.10.2015г., [ЕГН]/27.11.2015г., [ЕГН]/23.12.2015г., издадени от [фирма] на [фирма]. Необходимостта от влягане на такива материали се следва и от Инструкциите за монтаж на техниката по отделни операции. В представения Аналитичен дневник на с/ка 3023 „Материали и части 2“, аналитични партиди 01.021 „Медна тръба ф 6, 01.020 Медна тръба ф 10, 01.022 Медна тръба ф 12, 01.023 Медна тръба ф 16, 01.024 Медна тръба ф 19, 01.017 Кабел ШВПС 4 x 1.5 (2014г./2015г.), е видимо заприхождаване на доставки (покупки) на материали от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и други, със счетоводни записвания по дебита на с/ка 302 „Материали“ (3023 „Материали и части 2“ - материали за дейността) срещу кредитиране на с/ка 401 „Доставчици“ (4011 „Доставчици в страната“ - аналитична партида на доставчика“) и изписване на материали по дебита на с/ка 601 „Разходи за материали“ (601.05 „Материали за дейността“) срещу кредитиране на с/ка 302 „Материали“ (3023 „Материали и части 2“ - материали за дейността).

В случая не се оспорва фактът, че стоките, предмет на спорните доставки се използват в дейността на дружеството при монтаж на климатични системи. Този факт се установява и от представените доказателства. От приемо-предавателните протоколи се установява, че стоките са предадени, с което на осн. чл.24, ал.2 ЗЗД е прехвърлено правото на собственост, тъй като се касае за родово определени вещи.

Стоките са осчетоводени както при доставчика, така и в счетоводството на жалбоподателя. Представени са и доказателства за придобиване на стоките от доставчика, който разполага със склад, както и за използването им в дейността на дружеството.

В своята практика СЕС приема, че липсата на доказателства за установяване произхода на стоките, за наличието на кадрова обезпеченост на доставчика, както и доказателства за наличието на търговски обект, от който дружествата осъществяват дейността си, които обстоятелства предвид Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 г., при липса на доказателства или поне твърдения от органа по приходите, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, не следва да бъдат основание за отказ на правото на данъчен кредит за получателя по доставката, а констатациите на органа по приходите са свързани най-вече с придобиването на стоките от предходните доставчици – произхода на стоките

Поради изложеното, РА, в частта в която не е признато право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м. 10.2015г. в размер на 2512,00 лв. по фактура № [ЕГН]/11.10.2015г., в размер на 3064,00 лв. по фактура № [ЕГН]/15.10.15г.; в размер на 3820 лв. по фактура № [ЕГН]/21.10.2015г.; за данъчен период м. 11.2015. в размер на 2200,00 лв. по фактура № [ЕГН]/27.11.2015г. и за данъчен период м. 12.2015г. в размер на 2160,00 лв. по фактура № [ЕГН]/23.12.2015г., издадени от [фирма], следва да се отмени като незаконосъобразен.

От страните се претендират разноски, които предвид посочения изход на спора на основание чл.161, ал.1 от ДОПК и съгласно Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 2816,26 лв, съобразно материалния интерес и отхвърлената част от жалбата.

На жалбоподателя следва да се присъдят разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата в размер на 845,28 лв.

Съдът намира възражението за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение за неоснователно, тъй като то е с малко (около 15%) над минималното адвокатско възнаграждение по чл.8, ал.1, т.4 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, а делото е със значителна фактическа сложност.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд, LXV състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт РА №Р-22002217003697-091-001 от 13.12.201г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Роза Т. З. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 288 от 23.02.2018г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта в която са установени данъчни задължения по Закона за данъка върху добавената стойност - непризнат данъчен кредит - в общ размер 13756,50 лв. и съответните лихви в размер на 2850,43 лв. за данъчен период м. 10.2015г. по фактура № [ЕГН]/11.10.2015г.; фактура № [ЕГН]/15.10.2015г.; фактура № [ЕГН]/21.10.2015г.; за данъчен период м. 11.2015. по фактура № [ЕГН]/27.11.2015г. и за данъчен период м. 12.2015г. по фактура № [ЕГН]/23.12.2015г., издадени от [фирма].

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [улица], срещу ревизионен акт №Р-22002217003697-091-001 от 13.12.2017 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Роза Т. З. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 288 от 23.02.2018г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите в останалата част, с която не е признато право на приспадане на данъчен кредит - в общ размер на 64296,76 лв. и лихви в размер на 14971,87 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 2816,26 (две хиляди осемстотин и шестнадесет лв. и двадесет и шест ст.) лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] разноски в размер на 845,28 (осемстотин четиридесет и пет лв. и двадесет и шест ст.) лв.

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

СЪДИЯ: