

РЕШЕНИЕ

№ 7714

гр. София, 09.12.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 21.01.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **6530** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Делото е образувано по жалба на [фирма] ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от пълномощника адв. Слави М., САК против Ревизионен акт № 1005889/11.12.2010 г. издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение №825/18.05.2011 г. на директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” /Д./ при Централно управление на Националната агенция за приходите. РА се обжалва в частта му на отказаното право на данъчен кредит в размер на 67 918.86лв. по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], [фирма], „50 Р. Б.” Е., по които е упражнено правото на приспадане през данъчни периоди от 05. до 12 на 2008г. , м. 04, 05 и 07 – 12 на 2009г. и м. 02- 05.2010г.

В жалбата се изтъкват доводи за необоснованост и неправилност на акта, неправилни изводи по преценката на доказателствата относно предмета на сключените договори, липсата на реално осъществени услуги поради липса на „отчети, приемо-предавателни протоколи или други писмени доказателства, извода за осъществяването на идентични услуги от [фирма] и „50 Р. Б.” Е., не било налице противоречие в декларираното от управителя на [фирма] и дейностите посочени в Протокола от 31.05.2010 г., тъй като протокола допълвал декларираните от управителя на [фирма] обстоятелства. Доставка на услуги от последния доставчик

съгласно Договора от 04.12.2009 г. се извършвали непрекъснато дружеството действало като външен консултант. Също поддържа, че са извършени консултантски услуги от „50 Р. Б.” Е. с цел популяризиране на дейността на дружеството-жалбоподател. Съобразно с „европейското ДДС законодателство” и практиката на С. не съществувало основание да бъде постановен отказ на правото на приспадане. Претендира присъждане на направените разноски.

Ответникът – Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. (с променено наименование "Обжалване и данъчно-осигурителна практика), при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и иска отхвърлянето ѝ като неоснователна, съобразно мотивите, изложени в решението от административното обжалване. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокуратурата, уведомена за оспорването по делото чрез Софийска градска прокуратура, не е изразила заключение по жалбата.

Административен съд, С. град като взе предвид доводите на страните и прецени събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна, срещу ревизионен акт, който е обжалван по административен ред и не е отменен. Жалбата е подадена на 03.06.2011 г. в 14 – дневния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, считано от връчване на решението на 25.05.2011 г. РА е обжалван по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК с жалба, подадена на 04.01.2011 г. Броен от този начален момент, тогава уреденият 45 дневен срок за произнасяне на решаващия орган изтича на 18.02.2011 г. В този срок видно от разменената кореспонденция, между страните в процеса е сключено споразумение по чл. 156, ал. 7 от ДОПК за неговото удължаване до 18.05.2011 г. Решение № 825/18.05.2011 г. е валидно издадено при спазване на 3 месечния срок. Следователно жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по съществуването на спора и след проверка на РА съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, жалбата е неоснователна, по следните съображения:

По спазването на изискванията за компетентност, форма и процесуални правила, съдът намира следното:

Ревизионното производство по отношение на [фирма] е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1005889/12.07.2010 г., издадена от С. Т. К., началник сектор „Ревизии” в Дирекция Д. на ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.05.2008 г. до 31.05.2010 г.

Резултатите от извършената ревизия за определяне на задълженията по ЗДДС за ревизираните периоди са обективирани в съставения ревизионен доклад(РД) № 1005889/04.11.2010 г. Докладът е връчен на дружеството на 12.11.2010 г. и срещу констатациите му е подадено писмено възражение вх. № 15196/26.11.2010 г., като е прието от органите по приходите за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № 1005889/11.12.2010 г., издаден от Б. Л. З., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1005889/09.11.2010 г., издадена от

органа, възложил ревизията.

За компетентността на органа да издаде ЗВР и Заповедта за определяне на компетентен орган е представена Заповед № РД – 01-6/04.01.2010г., с което съдът намира това обстоятелство за доказано.

Съгласно чл.118, ал.1 ДОПК, установяването на задълженията за данъци се извършва с РА от органите по приходите по чл. 7, ал.1, т.4 от Закона за Националната агенция за приходите, а съгласно чл.110, ал.2 от същия кодекс, посочените задължения се установяват при ревизия. Ревизионното производство се образува със издаването на ЗВР, а правомощията на орган по възлагане на ревизия по чл.112, ал.2 ДОПК, възникват въз основа на изрично оправомощаване от директора на компетентната териториална дирекция – първоначално ТД на НАП – С.. По тези съображения, съдът намира, че ревизионното производство е законосъобразно образувано, предвид издаването на ЗВР от компетентен орган по смисъла на чл. 112, ал.2 ДОПК., също заповедта за определяне на компетентен орган по издаването на РА. ЗВР имат предвиденото по чл.113, ал.1 ДОПК съдържание.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.2 ДОПК за съдържанието му. РД съдържа дата, според която е спазен срокът по чл.117, ал.1 ДОПК за издаването му - в 14-дневен срок от изтичането на срока за приключването на ревизията. РА от своя страна също съдържа подробни фактически основния и самостоятелни правни изводи за установеното с него, обсъдени са и допълнителните доводи по възражението. Изцяло са изпълнени изискванията на чл.120, ал.1 ДОПК за съдържанието му, издаден е в срока по чл.119, ал.3 от същия кодекс. РД е издаден от компетентни органи - тези, на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД. Издателят на РА също е компетентен - по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган, и поради издаването на акта от орган по приходите, който заема посочената по чл. 118, ал.2 ДОПК вр. чл. 7, ал.1, т.4 от ЗНАП длъжност – главен инспектор по приходите.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - по член 37 ДОПК чрез ИПДПОЗЛ, мотивите са изцяло основани на преценката по реда на чл. 37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти, взето е предвид обстоятелството, че не само процесните доставчици но и жалбоподателят не е представил доказателства за съдържанието и приемането на процесните доставки на услуги.

Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съдът намира, че наличните по делото протоколи за извършени насрещни проверки по чл. 50 от ДОПК са годно доказателствено средство по смисъла на ал. 1 от същата разпоредба. Съгласно чл. 50, ал. 2, т. 3 от ДОПК, протоколът по чл. 50 от ДОПК съдържа имената, адресите и качеството на лицата, които не са органи по приходите и са участвали или присъствали при извършване на действията. Протоколите са съставени съгласно изискванията по чл. 50 ДОПК, не са оспорени по реда на чл. 193 ГПК пред съда. Същите представляват официални документи по смисъла на чл. 179 ГПК – като съставени от длъжностни лица, в кръга на службата и поради това

доказателство за съдържащите се в същите факти и като такива се ползват с материална доказателствена сила.

Не са допуснати нарушения на процесуалните правила, такива не се твърдят и в жалбата до съда, органите по приходите са събрали доказателства чрез по предвидения в ДОПК ред.

Предвид изложеното за компетентността, процедурата и съдържанието на актовете, съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, като не са допуснати нарушения на процесуалните правила в производството по издаването му и не са налице основания за обявяването му за нищожен.

По фактите, относими към материалната законосъобразност на РА, съдът констатира следното:

В РА въз основа на подробен анализ на фактите и възражението срещу РД, е направен извод, че липсват доказателства за извършени услуги и на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 36 961,32 лв. по доставките от на [фирма], [фирма] – 3 992,40 лв., от [фирма] - 26965,14 лв. и от „50 Р. Б.” Е., съответно със същите суми са коригирани декларираните резултати за данъчните периоди, в които жалбоподателят е упражнил правото на приспадане. През ревизираните периоди основна дейност на [фирма] за ревизирания период е извършване на консултантски услуги.

Предмет на спорните фактури е формулиран само „услуги по договор”, като за доказване на извършването им на жалбоподателя и доставчиците са връчени Искания за представяне на доказателства и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), извършени са насрещни проверки, за констатациите са съставени Протоколи за насрещна проверка(ПНП), които предвид съдържанието им, отговарят на изискванията за съдържание и съставянето им от органи по приходите, и поради това съдът следва да вземе предвид материалната им доказателствена сила – чл. 50,ал.1 ДОПК.

От протоколите за извършени насрещни проверки и представените доказателства в хода на ревизионното производство и пред съда, както и от заключението на вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза, съдът приема за установено по фактите следното:

1) За фактурите от [фирма] и [фирма] са представени договори за посредничество от 01.05.2007_г. с възложител жалбоподателя и [фирма] – като посредник и от 03.06.2009_г. също с възложител жалбоподателя и [фирма] – изпълнител, които са с идентичен предмет и съдържание: възложителят възлага, а посредникът приема да извършва посредничество при сключване на сделки за проучване на пазар за покупка и продажба на терени, свободни площи, сгради и съоръжения, строителство на хотели, административни сгради, къщи и други; обзавеждане и оборудване, проектиране и изготвяне на строителна документация за строителство на обекти.

Съгласно чл.4 от тези договори посредникът е длъжен: да проучва пазара; да намира контрагенти на възложителя и да ги свързва с последния; да провежда предварителни преговори с контрагентите, като ги запознава с обичайните условия по предлаганата сделка; да организира преговори за сключването на конкретни сделки.

Органите по приходите считат договорите с предмет посредническа услуга и следвало да бъдат представени доказателства за изпълнението на насрещните престации по договорите.

Жалбоподателят твърди, че посочените договори имат за предмет консултантски услуги, и счита за неотнормимо към преценката за изпълнението им обстоятелството, дали задълженото лице е извършвало покупка и продажба на терени, сгради и съоръжения, дали е извършвало строителство на сгради, дали има изготвена строителна документация във връзка със строителство на обекти, резултатът от извършените услуги ще се изразявал в сключени сделки между жалбоподателя и трета страна или в изготвяне на документи, доклади, анализи, протоколи и други.

По връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ във връзка с тези доставчици е постъпило писмено обяснение от представляващия, че предмета на доставките на услугите от ЕТ „Л. П. — К. Г.“, респективно [фирма] са свързани със закупуването на терен в курортен комплекс „Слънчев бряг“ и със строителството на апартаментен комплекс „Дъ хил клуб“ в посочения имот, както и със закупуването на терен в [община], с цел развитие на зимен планински почивен комплекс, който ще бъде част от бъдещето развитие на комплекс „Б.“. В хода на ревизията е установено и не е спорно, че тези имоти са собственост на [фирма] с ЕИК[ЕИК] съгласно Нотариален акт за покупко - продажба от 22.05.2007г. за имота в землището на [населено място] с площ от 45260 кв.м. и Нотариален акт за покупко - продажба от 11.12.2007г., за недвижим имот в С., представляващ 7 поземлени имоти с обща площ от 30158 кв.м.

Жалбоподателят е упражнил правото си на приспадане по фактури с предмет консултантски услуги, издадени от ЕТ „Л. П. — К. Г.“ през периода 01.05.2007г. - 31.12.2007г., в който са настъпили данъчните събития по придобиването на посочените имоти, по фактури № 1/30.07.2007_г., № 2/30.08.2007г., № 3/28.09.2007г., № 4/30.10.2007_г. и № 6/27.12.2010г. Посочените фактури са издадени по договора от 01.05.2007г. на базата на договорен изричен размер на месечно възнаграждение.

През данъчните периоди на придобиване на недвижимите имоти жалбоподателят няма отразени облагаеми доставки в дневника за продажби, от което следва, че между дружеството жалбоподател „Г. Г56 Б.“ и [фирма] не са възникнали взаимоотношения по повод на покупко продажбата на имотите в Н. и С.. Факти за икономически взаимоотношения между жалбоподателя и [фирма] се установяват за други периоди 01.05.2008г. - 31.05.2010г. по издадени от жалбоподателя фактури с предмет на доставката наем на помещение за офис и режийни разходи за поддръжка на офиса, услуги по договор с [фирма]. По отношение на последната доставка е налице префактуриране на получени услуги от жалбоподателя. В хода на ревизията е представен договор от 01.04.2008г., сключен между жалбоподателя като възложител и [фирма], като изпълнител, с предмет на договора - изпълнителят да извърши организация, управление и контрол върху първа фаза груб строеж по реализация на обект в поземленият имот в [населено място], собственост на [фирма] по посочения нотариален акт. По този договор жалбоподателят е упражнил правото си на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизионното производство по връчено ИПДПОЗЛ, е представен договор между жалбоподателя като възложител и [фирма] – изпълнител, от 07.01.2009г. с предмет извършване на консултантски услуги в процеса на инвестиционното проектиране на комплекса в землището на Н., собственост от [фирма], управителят на дружеството-изпълнител е вписан в К. на архитектите в Б. и притежава удостоверение за пълна проектантска правоспособност.

По ИПДПОЗЛ до [фирма] са изискано писмени обяснения за начина на извършване на услугите по спорните фактури към жалбоподателя, както и да бъдат приложени съответните документи във връзка с тези услуги. В обясненията си К. И. Г. управител на доставчика е посочил, консултантските услуги на жалбоподателя са извършени лично от него и няма назначени кадри, не е посочил в какво точно се изразяват тези услуги. Също по искането този доставчик не е приложил никакви документи, които да доказват извършеното от него.

Съгласно изслушаното заключение на вещото лице по съдебно -счетоводната експертиза, вещото лице не е установило и не са му представени писмени данни за съставяне на отчети, доклади и други документи, както и отчети за разходи по повод извършените доставки от [фирма] и [фирма]. В подкрепа на направените възражения към жалбата не са ангажирани също доказателства и конкретни данни, опровергаващи горните изводи по фактите. Съдът също приема за недоказано по фактите посоченото в обяснението на управителя на дружеството-жалбоподател, че услугите по фактурите от тези доставчици са свързани с имотите, собственост на [фирма], предвид липсата на каквито и да ас взаимоотношения между жалбоподателя и посоченото дружество през периода на издаване на спорните фактури от [фирма] и [фирма].

При тези обстоятелства съдът приема за доказано, че по доставките от [фирма] и [фирма] са издадени само фактурите въз основа на договор между страните, по които е представено единствено доказателство за извършено плащане и се твърди, че услугите са извършени от едно лице – собственик и управител на доставчиците, без да се установи в какво точно се състои неговата престация, точно кога е завършено предоставянето на услугите и как е определена датата на данъчното събитие за всяка една от фактурите.

2) За фактурите от [фирма], при насрещната проверка е представен договор за предоставяне на консултантски услуги от 04.12.2009г., сключен между жалбоподателя като възложител и този доставчик като изпълнител, съгласно който [фирма] ще съдейства и консултира жалбоподателя при изготвянето на бизнес стратегии, маркетинг планове и търсене на нови пазари и бизнес алтернативи. В договора е посочено, че главният изпълнителен директор на [фирма] - М. Р. ще бъде включен като консултант в управителния съвет на [фирма] с право на съвещателен глас, без право на вот.

За този доставчик са представени писмени обяснения от управителя на дружеството-жалбоподател по връчено ИПДПОЗЛ, според които услугите от [фирма], са свързани с популяризиране на марката „Г 56” и пренасянето на опита на фирмата от Испания в Б. в областта на вътрешната административна организация на дружеството, консултации по дейностите, координация на персонала и в тази връзка изготвяне на вътрешнофирмени документи.

По връченото ИПДПОЗЛ на доставчика [фирма] да бъдат представени писмени обяснения за това с какво са свързани извършените услуги към жалбоподателя, както и да бъдат приложени съответните документи за тези услуги, е представена декларация от управителя М. Р. К., че той е

извършил консултантските услуги по фактурите към жалбоподателя, а услугите са свързани с популяризиране на дейността на [фирма], установяване на контакти и трайни отношения по цялата територия на Б., концентрирайки се в работа както с общини и областни администрации, така и с частния сектор. Управителят на този доставчик е управител и на доставчика „50 Р. Б.” Е. и като такъв е декларирал писмено, че е извършил идентични услуги и от името на „50 Р. Б.” Е. по отправеното му идентично искане за представяне на писмени обяснения, също по спорните фактури. От обясненията на М. Р. К. - управител на „50 Р. Б.” Е. и на [фирма] следва, че спорните фактури от тези доставчици към жалбоподателя документират дейности като съдържание на услугите и са извършени от едно и също лице - управителя на доставчиците.

В Протокол от 31.05.2010г., съставен на основание договора от 04.12.2009 г. е посочено, че от [фирма] са извършени следните дейности: консултации за вътрешната административна организация, организация и координация на човешките ресурси в дружеството-жалбоподател от страна на служител на [фирма], който е и пълномощник на управителя на [фирма], подбор на персонал, изготвяне на въпросници, провеждане на интервюта с кандидати, консултантски действия като пълномощник на жалбоподателя при приемане и представяне на административни документи пред държавни и общински институции и органи, подписване и представяне на заплати, ведомости и справки за служителите на дружеството-жалбоподател и за дейността на дружеството, подписване на договори с доставчици в качеството на пълномощник. В протокола са отчетени и действия като пълномощник за „Г 56 Д.” О. - приемане и представяне на административни документи пред държавни и общински институции и органи, подписване и представяне на заплати, ведомости и справки за служителите на [фирма] и за дейността на дружеството, подписване на договори с доставчици в качеството на пълномощник, както и административно следене на дейността по обекти на [фирма] в Слънчев бряг и цялостно административно консултиране в тази връзка.

Според ревизиращите органи, посоченото в протокола за извършване на услугите по процесните фактури не съответствало на писмените обяснения на управителя на [фирма] - за извършването на консултантските услуги от него и с предмета им по декларацията - свързан с популяризиране на дейността на [фирма]. В протокола от 31.05.2010г. са посочени дейности по отношение на административната организация и дейността на дружеството, а не с популяризирането му пред органи и институции в Б..

По ИПДПОЗЛ не са представени за [фирма] и документи, свързани с изпълнението на фактурите по услугите - отчети, приемо - предавателни протоколи или други писмени свидетелства, в какво точно се състои престацията на доставчика, точно кога е завършено предоставянето на услугите и как е определена датата на данъчното събитие за всяка една от фактурите.

В пълномощно 12.01.2010 г. Х. Г. К., в качеството си на управител и представляващ дружеството-жалбоподател е упълномощил А. М. Ц., в качеството ѝ на физическо лице за посоченото в протокола

представителство и действия от името на дружеството, без да се посочва връзка с качеството ѝ на служител на доставчика [фирма]. Според органите по приходите, действията по протокола от посоченото лице са осъществени в качеството ѝ на физическо лице, а според жалбоподателя, този протокол обективизирал изпълнение на договора между жалбоподателя и допълвал обясненията на управителя [фирма] относно предмета на доставки по фактурите.

Съгласно изслушаното заключение на вещото лице по съдебно -счетоводната експертиза, вещото лице не е установило и не са му представени писмени данни за съставяне на отчети, доклади и други документи, както и отчети за разходи по повод извършените доставки от [фирма].

3) За фактурите от „50 Р. Б.” Е. е представен договор от 15.10.2009г. между жалбоподателя като възложител и този доставчик като изпълнител, с предмет: изпълнителят да съдейства и консултира жалбоподателя при изготвянето на бизнес стратегии, маркетинг планове, търсене на пазари и бизнес алтернативи. От жалбоподателя с ИПДПОЗЛ са изискани писмени обяснения за съдържанието услугите по фактурите от този доставчик и се представят документи. В представените писмени обяснения се посочва, че услугите са свързани с популяризиране на марката „Г 56”, организиране на конференции в областта на строителството, осигуряване на интервюта и статии в медиите, създаване на контакти с потенциални клиенти от публичния и частния сектор, осъществяване на срещи с представители на публичната администрация, работодателски организации и частния бизнес, консултантски услуги за пренасяне на цялата гама дейности от Испания в Б.. Жалбоподателят е представил копия на интервюта на управителя на доставчика и публикации в пресата, в които същото лице - М. Р. К. е посочен в качеството му на генерален директор на испанската фирма „Г 56”, която строи луксозни хотели, офиси на банки и има опит и интерес да управлява пътища, пречиствателни станции, в Испания фирмата изгражда общински пазари, болници, домове за възрастни хора, търговски сгради, банкови офиси, сгради на големи магазини за облекла, хипермаркети, луксозни ресторанти. В публикациите не се споменава дружеството-жалбоподател, представя се испанската фирма „Г 56”.

По връчено ИПДПОЗЛ до този доставчик, с идентични искания за обяснения и доказателства, в писмени обяснения управителят му М. Р. К. е посочил, че той лично е извършил консултантските услуги на жалбоподателя.

Във връзка с твърденията, че е популяризирането на испанската марка „Г56” в Б. – чрез конференции, публични лекции и други публични изяви, ревизиращите органи считат, че дейности, които този доставчик чрез управителя си не е предоставил персонално на жалбоподателя [фирма] и за целите на икономическата му дейност и които да използва за целите на облагаемите си доставки. Този извод е аргументиран с установеното, че освен дружеството-жалбоподател, в страната са регистрирани и други дружества със същата марка [фирма] и [фирма] с идентичен предмет, свързан с покупката на недвижими имоти и строителство. Популяризирането на марката „Г-56” не означавало популяризиране на дейността конкретно на дружеството-жалбоподател според органите по приходите.

За фактурите от този доставчик по двете ИПДПОЗЛ не са представени документи за изпълнението на услугите – за конкретно извършената работа, кога точно са извършени услугите, как са определени датите на данъчното събитие и конкретния размер на данъчната основа на всяка от фактурите, предвид обстоятелството, че същите не са за авансово плащане.

Съгласно изслушаното заключение на вещото лице по съдебно -счетоводната експертиза, не е установило и не са му представени писмени данни за съставяне на отчети, доклади и други документи, както и отчети за разходи по повод извършените доставки от „50 Р. Б.” Е..

През ревизираните данъчни периоди, дружеството-жалбоподател не е извършвало покупки и продажби на терени, на сгради и съображения, строителство и не е изготвяна строителна документация във връзка със строителството на обекти. По всички фактури са представени банкови извлечения, доказващи плащането по същите.

В хода на съдебното производство от ТД на НАП С. - град, офис В., офис К. село и офис Център са представени и приети актове на органите по приходите, издадени за доставчиците, но от същите не се установяват конкретни факти, свързани със съдържанието, момента на извършването и други за услугите по процесните доставки.

От заключението на вещото лице също се установява, че процесните фактури са включени в дневниците на доставчиците, съответно са отразени в справките им декларации и включени в резултата за съответния данъчен период.

Правни изводи на съда по материалната законсъобразност на РА:

Правото на приспадане на данъка по процесните фактури е отказано на основание чл. 69, ал.1, т.1 вр. чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква само за получени стоки и услуги по облагаеми доставки и следователно, за да се признае възникнало право на приспадане, следва да бъде доказано „получаването” на съответната доставка. В процесните фактури е посоченото като предмет само „консултантски услуги”, същите не обективират авансови плащания. Съгласно чл. 9, ал. 1 от същия закон, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. За да възникне данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.2 ЗДДС по предоставянето на услуга, изискуемост на данъка и задължението за начисляването му в издадена от доставчика фактура, следва да са изпълнени предпоставките по чл.12 от Правилника за прилагане на ЗДДС - услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, **на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.**

Правният спор е концентриран върху това фактурите доказват ли възникнало данъчно събитие. Тъй като жалбоподателят претендира, че е получил услуги от издалите фактурите доставчици, спорът е дали посочените във фактурите доставчици са извършили действително доставки на услуги от вида, посочен по фактурите.

Според тезата на ответника, застъпена и в РА и РД, фактурите не обективират възникнало данъчно събитие. Съгласно чл.12 ап.1 от

ППЗДДС - услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея. Приходът по смисъла на ЗСч и приложимите счетоводни стандарти СС18 се признава, когато разходите направени по сделката, както и разходите за завършване на услугата могат надеждно да бъдат измерени. Възникването на данъчно събитие не е свързано и поставено в зависимост от счетоводното отразяване на приходите или разходите, а от възникване на условията за това, счетоводната отчетност само последващо отразява тези обстоятелства.

Разпределението на тежестта на доказване по чл.154 ГПК – всяка страна следва да докаже фактите на които основава своите твърдения и връзките между тях, указана на жалбоподателя, за целите на прилагането на ДДС в практиката на Съда на ЕС е изведена така - например в Решението от 29 март 2012г. по дело V. SA, C-414/10, точка 32: „Лицето, което иска приспадането на ДДС трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация – ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама има право да поиска с обратно действие плащането на приспадателите суми. Н. съд впрочем следва да откаже прилагане на правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че правото е упражнено по измамен начин.” Настоящият съд е задължен да провери дали е правото на приспадане на данъка, претендирано от жалбоподателя, като изключи всяко съмнение за измама или недобросъвестност.

Съдът цени процесните фактури като частни документи по смисъла на чл.180,ал.1 от ГПК, без достоверна дата и необвързващи съда относно съдържанието им – т.е. без материална доказателствена сила. Преценени с останалите обстоятелства по делото доказателства - само за извършено плащане, липса на доказателства за възникнало основание за признаване при доставчиците на приходи, фактурите не доказват, че действително услугите са извършени и съответно възникнало данъчно събитие. Правото на приспадане на данъка по фактурите не произтича като автоматична правна последица от начисляването на данъка по чл.86, ал.1 ЗДДС в издадена фактура. От последното обстоятелство възниква изискуемост на начисления по фактурата данък - съгласно чл.85 ЗДДС, т.е. задължението за плащането му от получателя. Правото на приспадане за начисления по фактурата данък възниква само доколкото същият е дължим, т.е. само в зависимост от това дали действително е налице облагаема възмездна доставка по смисъла на чл.2,т.1 ЗДДС. Съгласно член 203 от Директива 2006/112, ДДС се дължи от всяко лице, което начисли данъка във фактура, независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка - Решение от 18 юни 2009 г. по дело S., C-566/07, точка 26. Тази разпоредба цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, но в случая лицето, което е начислило данъка по фактурите не се установява да е действителен доставчик на услугите по същите.

Освен фактурите, не са съставени каквито и да са документи във връзка с услугите. Приемането на услугите по спорните фактури, или друго действие, свързано със същите, не е обективизирано в каквито и да са факти от обективната действителност. Извършването на процесните услуги е

относимо към уредбата на договора за изработка по чл.258 ЗЗД – поради липсата на специална уредба в Търговския закон. Този договор е двустранен, консенсуален и възмезден. На задължението на изпълнителя-доставчик да предаде изработеното, съответства задължението на възложителя-получател по доставката, да приеме изработеното. Приемането съгласно чл.264 ЗЗД включва задължението на възложителя на услугата „да прегледа работата” и правото му да направи всички възражения за неправилно изпълнение, а в случай, че такива не са направени, работата се счита за приета и одобрена. Приемането освен фактическо е и правно действие, свързано с възникване на задължението за плащане на възнаграждението. Съгласно чл.266 ЗЗД, възнаграждението по договор за изработка се дължи само за приета работа, а не за положен труд по принцип. Изрично не са въведени формални изисквания за съставяне на писмени документи като форма за доказване на съществуването или изпълнението на такъв договор. Липсата на такива обаче е пречка да се установят относими факти, в случая изпълнението съответства ли на договореното.

Дори действително жалбоподателят да е получил доставки от вида като посочените в процесните фактури, то не следва автоматично извод, че платената от него цена представлява насрещната престация за действително извършена от посочените във фактурите доставчици. Извод за това може да се направи единствено въз основа на обективни данни за действителното извършване на услугите.

Твърдението на органа по приходите - за липсата на доказателства за посреднически или консултантски услуги, извършени от издалите фактурите доставчици, **представлява по същество твърдение за издаването на фактура с невярно съдържание, което „може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС (...) правото на Съюза не е пречка, държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване” – Решение на Съда на ЕС от 07 декември 2010г. , дело R., C-285/09, параграфи 48 и 49. Следователно, съдът съобразно посоченото твърдение на органите по приходите, следва да провери дали е измама или злоупотреба при издаването им.**

Съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, „националните административни и съдебни орган следва да откажат да признаят правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба.” Това е така, когато самото данъчно-задължено лице извършва данъчна измама, в който случай „не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчно-задълженото лице в това качество, и за икономическа дейност”. Също така, данъчно-задължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на

извършените от него впоследствие облагаеми сделки - Решение от 21 юни 2012г., M. et D., съединени дела C-80/11 и C-142/11, параграфи 53 и 54. Също на данъчно задължено лице може да се откаже право на приспадане само при условие, че въз основа на обективни данни се установи, че данъчно-задълженото лице, което е получател по доставките, представляващи основание за правото на приспадане, „е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки и услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги”. В обратния случай, когато лице не е знаело и не е могло да знае, че доставката е опорочена от данъчна измама, не следва да бъде санкционирано чрез непризнаване на право на приспадане на данъка.

Също според тази съдебна практика трябва надлежно да бъдат установени **„обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчно задълженото лице 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 или надолу по веригата от доставки.”** Същевременно относно тези обективни елементи, които следва да бъдат установени, Съдът на ЕС е пояснил, че не може да се изисква по принцип от лице, което иска да упражни правото си на приспадане, да провери че издателят на фактурата има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е с обективна възможност да извърши услугата и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на данъка за да се увери, че по веригата от доставки не е извършена измама, „или да притежава документи в това отношение”. От тази съдебна практика следва, че липсата на ресурси или персонал при доставчиците, както и липсата на счетоводни записвания за направени разходи по доставките на услуги, както изисква чл.12 от ППЗДДС – като отрицателни факти, не представляват обективни данни, от които да се направи извод, че жалбоподателят като получател по доставките е знаел или е трябвало да знае за извършена измама, или че е извършил такава измама.

Всъщност в казуса по делото, тъй като се касае за консултантски услуги, респективно посреднически, които са декларирани като извършени от лицата, които за законни представители на доставчиците, не се повдига въпрос за липсата на възможност да бъдат извършени от доставчиците.

Също не се твърди и не се установява, длъжностно лице на дружеството жалбоподател да е знаело или да е трябвало да знае за измама, но в този случай следва да се установи, че е направило всичко, за да избегне участието си в измамата. За да упражни правото си на приспадане, жалбоподателят следва да е добросъвестен, да е положил дължимата грижа по всяка от процесните доставки - грижата на добрия търговец, т.е. да е взел всички разумни мерки, за да се избегне участието в данъчна измама, което е изискване за положителни действия. С диспозитива на Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело M.-G. K., C-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, **че той не е**

изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.

Посочените три критерия по делото М.-G. за преценката на добросъвестността са относими и към казуса по делото, тъй като се касае за получател по доставка, който подобно на освобождаването от данъка при вътреобщностна доставка, не следва да понесе тежестта на данъка - чрез приспадането му от платения от него данък. Съдът по тези критерии намира следното:

1) Първото условие – за доказване на доставката и правото си на приспадане на данъка, съдът намира, че не е изпълнено. Жалбоподателят разполага само с фактури и не представи каквито и да са доказателства за добросъвестността си в посочения смисъл. Не доказва действителното осъществяване на услугите, като на първо място не установи в какви точно действия се изразява предоставянето им. Видът на услугите по фактурите е формулиран общо – само „консултантски услуги“ и не позволява да се установят конкретни обективни факти - количествени показатели и вида на дейностите, които са извършени и които да бъдат проверени въз основа на обективни факти. Съгласно чл. 24 от Директива 2006/112 относно общата система на данъка върху добавената стойност, „доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки”, а съгласно чл.226, озаглавен „Съдържание на фактурите”, параграф 1, т.6, задължително за целите на ДДС на фактурите следва да съдържат „количеството и естеството на доставените стоки или услуги, **или степента и естеството на предоставените услуги**”.

По фактурите от [фирма] и [фирма], не се доказва изпълнението на каквито и да са действия, свързани с икономическата дейност на жалбоподателя, които да могат да се определят като услуги по принцип, в това число и във връзка с договорите за посредничество от 01.05.2007г. и от 03.06.2009 г. на първо място, през периода на издаването им не се доказва тези доставчици да са извършвали каквито и да са действия за проучване на пазара на недвижими имоти в страната с оглед дейността на жалбоподателя, нито са сключени сделки, да са провеждани преговори или връзка с потенциални продавачи на недвижими имоти. Доказателства за такива действия не са представени и на вещото лице по делото. Съдът намира за недоказани твърденията на управителя на дружеството –жалбоподател, че услугите от [фирма] и [фирма] имат каквато и да е връзка със закупуването на недвижимите имоти в Н. и С., които са собственост на [фирма] и със строителството във същите, тъй като не се доказва преки взаимоотношения в периода на закупуването им между жалбоподателя и посоченото дружество- собственик на имотите, а във връзка със строителството в същите – в това число проучването и проектирането, видно от доказателствата, но жалбоподателят е наемал други лица за изпълнители.

Независимо от уговорката в двата договора възнаграждението да бъде

заплащано месечно, за да се ползва правото на данъчен кредит по всяка от фактурите следва да се докаже, че издаването им съответства на извършена насрещна престация, която има връзка с икономическата дейност на възложителя, т.е. следва да бъдат представени доказателства за изпълнението на насрещните престации по договорите, както правилно се твърди от органите по приходите. Каквато и да е насрещна престация не се доказва да е извършена през целия период на ревизията от тези доставчици.

Съдът приема идентичен извод за доставките от [фирма] и „50 Р. Б.” Е., по договор за предоставяне на консултантски услуги от 04.12.2009г. Предвид доказателствата не се установи управителят на двете дружества М. Р. да е извършил услуги, свързани с икономическата дейност на жалбоподателя, не са такива представените доказателства за медийни тъй като са свързани с популяризиране на испанската марка „Г 56”, но не и с конкретна дейност от предмета на жалбоподателя.

Само приемо-предавателните протоколи за изпълнението на договорите, в които също общо е посочени дейности, включени в предмета на договора, не доказва извършването им, посочени като извършени от служител на дружеството-доставчик.

Съдът приема, че за доставчика „М. Г. Б. не са извършени от А. Ц., която през периода на действие на договора е имала и качеството на търговски пълномощник на жалбоподателя, съгласно изричното пълномощно за това с нотариална заверка на подписа, както изисква член 26 от Търговския закон. Съгласно пълномощното е имала право ежедневно да извършва действия, свързани с вътрешната организация на дружеството и персонала му, както и по отношение на негови контрагенти свързани с търговската му дейност, така и по отношение на органите на държавна власт. Дори само на формално основание - поради съвпадение на предмета на пълномощното с предмета на договора, не може да се приеме, че е налице изпълнение и търговският пълномощник е действал и като „служител” на доставчика. Съгласно член 26, ал.4 от Търговския закон, А. цолова е следвало да прибавя задължително към подписа си „търговски пълномощник”, когато действа в това качество.

По делото не се представиха доказателства, в това число и на вещото лице за факти, съответни на съдържанието на приемо-предавателните протоколи и на договорите въобще с тези доставчици. Съдът изрично е указал доказателствената тежест на жалбоподателя, в случай че действително съществуват посочените в двата протокола доказателства за предоставянето на услугите, същите следваше да бъдат представени.

Поради това съдът приема, че приемо-предавателните протоколи по двата договора не доказва изпълнение, тъй като не се установи връзката на посоченото в същите с конкретни факти и действия на лица, от името на доставчиците, свързани с предмета на договорите.

Липсата на доставка е отрицателен факт, който не може да бъде непосредствено установен, а изводите за него се формират след анализ и преценка на относимите обстоятелства. На доказване подлежи положителния факт – осъществената услуга, което в случая е невъзможно да бъде осъществено тъй като не може да се установи какви точно факти са включени в обхвата на услугите и които да бъдат проверени. За да се приеме,

че е възникнало данъчно събитие, следва услугата да е извършена по начина, по който е уговорена между страните, т.е. извършената услуга следва да съответства по вид, количество и качество на уговореното. Конкретизирането на доставката на услугите следва да бъде в достатъчна степен и по начин, който да позволява последваща проверка и установяване действителното извършване, респективно моментът, в който е завършено предоставянето на услугата. Тъй като липсват доказателства между дружеството-жалбоподател и доставчиците му за изпълнението на услугите, то не е възможно да се действителното изпълнение на доставките и съответства ли на дължимото изпълнение.

Както следва от Тълкувателно решение № 5 / 2004г. на ВАС, винаги когато във фактурата няма информация относно облагаемото данъчно събитие, същата няма доказателствена сила. По всяка от процесните фактури не може да се установи съответствието на предмета с действително осъществена стопанска операция, както изисква принципът за предимство на съдържанието пред формата съгласно чл. 4, ал.1, т.5 от Закона за счетоводството.

2)Както се посочи при анализа на съдебната практика по съединени дела M. et D., не следва от доказателствата второто условие - че жалбоподателят е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция го въвлеча в данъчна измама, поради липсата на положителни факти, от които да се направи такъв извод.

3)Не е изпълнено третото условие - само фактурите и плащането към същите не са достатъчни за да се направи извод, че жалбоподателят е положил дължимата грижа и взел всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама. Всъщност предвид съображенията за естеството на договора за изработка и правното значение на приемането на възложеното, то следва, че жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация съгласно договореното.

Неоснователно е твърдението на жалбоподателя, че е изпълнил всичко изискващо се от него във връзка с задълженията му по ДДС, тъй като всъщност притежава само фактури, които от външна страна отговарят на формалните изисквания по чл.114 ЗДДС за издаването им, със забележката, че видът на услугата е посочен общо и е невъзможно да бъде проверено изпълнението.

Притежаването на фактура, която формално отговаря на изискванията, не е достатъчно - съдът на ЕС е постановил, че упражняването на правото на приспадане по Директивата **не обхваща данък, който се дължи само защото е начислен във фактура** - Решение от 13 декември 1989 г. по дело G., C-342/87, точки 13 и 19; Решение от 19 септември 2000 г. по дело S. & C. и S., C-454/98, точка 53; Решение от 15 март 2007 г. по дело R. C., C-35/05, точка 23.

Липсва реално извършена доставка по смисъла на чл. 9 ЗДДС фактурите от процесните доставчици. Съгласно чл.2, т.1 ЗДДС, облагаеми са възмездните доставки, т.е. плащанията като насрещна престация, а тъй като в случая

плащанията не могат да се свържат с действително осъществена насрещна престация, то не е налице облагаема доставка и не възниква право на приспадане на данъка по такава фактура. Поради това не е достатъчно получателят да притежава данъчна фактура, съответна на чл.114 ЗДДС от външна страна с начислен ДДС за да упражни правото си на приспадане. Неоснователни са доводите в жалбата за извършено плащане, респективно отчитането на приходи не е достатъчно да обоснове извод за доставка на услуги, при липса на направени разходи от доставчика конкретно по извършването им.

Също както следва от постоянната практика на Върховния административен съд, упражняването на правото на приспадане по чл. 68, ал.1 вр. 69,ал.1, ЗДДС е свързано с действително осъществена облагаема доставка на стока или услуга, свързана с икономическата дейност на получателя по доставката. Също съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги, поради това посоченото право по принцип е свързано с действителното извършване на разглежданата доставка на стоки или услуги - Решение от 26 май 2005 г. по дело А. J., С-536/03, точки 24 и 25.

Съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги - Решение от 8 юни 2000 г. по дело В., С-400/98, точка 36, Решение от 29 април 2004 г. по дело Т. В.-Н., С-152/02, точка 31 и Решение от 26 май 2005 г. по дело А. J., С-536/03, точка 24.

По делото не се доказва, че предмета на фактурите – консултантски услуги по договор, съответстват на факти от обективната действителност, т.е. че плащането съставлява действително насрещна престация на „приета” услуга от възложителя, която има връзка с действителността.

На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги от вида, посочен във фактурите и от издалите ги доставчици, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка, предвид съдебната практика по цитираното дело М.-Г.. Правилни са изводите на органите по приходите, че не е налице реалност на доставките - не са изпълнени изискванията на чл. 68, ал. 1, т.1, и чл. 69,ал.1 вр. чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС, в резултат на което не следва да се признае правото му на приспадане на данъка по спорните фактури. Жалбата е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

Поради своевременно направено искане за разноски, съдът на основание чл.161,ал.1, изречение второ от ДОПК, следва да присъди такива на ответника, в размер на минималното възнаграждение за един адвокат за осъщественото процесуално представителство по делото от юрисконсулт. Съобразно материалния интерес на жалбоподателя следва да бъдат възложени разноски в размер на 1808,37 лв., на основание чл.7,ал.2,т.4 вр. чл. 8 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

На основание изложеното и чл. 160,ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], против Ревизионен акт № 1005889/11.12.2010 г. издаден от орган по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение №825/18.05.2011 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта му на отказаното право на данъчен кредит в размер на 67 918.86лв. по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], [фирма], „50 Р. Б.” Е., по които е упражнено правото на приспадане през данъчни периоди от 05. до 12 на 2008г. , м. 04, 05 и 07 – 12 на 2009г. и м. 02- 05.2010г.

ОСЪЖДА [фирма] ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], да заплати по бюджета на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата от 1808,37 (хиляда осемстотин и осем лева и тридесет и седем стотинки) лева за разноски по делото.
РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: