

РЕШЕНИЕ

№ 104

гр. София, 04.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав,
в публично заседание на 13.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Йорданова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **7144** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от „ММ Лимитед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от В. Ю., със съдебен адрес: [населено място], [улица],ет.2, срещу РА № Р-22221920001236-091-001/28.01.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], потвърден с Решение № 825/31.05.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС за д.п.м. 02.2015 г., м. 06.2015 г.,м.07.2015г., м. 10.2015 г. и м. 12.2015 г., общо в размер на 15 352,67 лв. главница и лихви за забава в общо в размер на 8 137,74 лв.

Жалбоподателят в жалбата си и в съдебно заседание, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Соочи, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства, обосноваващи реалното извършване на доставките, фактурирани с процесните фактури, издадени от доставчиците на дружеството. Позовава се на практиката на СЕС. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Представя писмени бележки.Претендира разноски по делото.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез процесуалния си представител,в съдебно заседание оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен.

Претендира разноси по делото.

СГП – редовно уведомена не изпраща представител и не излага становище по същество на жалбата.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р- 22221920001236-020-001/02.03.2020г. / л.35 от делото/, издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-818/10.05.2019г. / л.27 от делото/ на директора на ТД на НАП – [населено място], за установяване на задължения за ДДС по ЗДДС за д.п.м.01.01.2015г. – 31.12.2015г., като срока за завършване на ревизията е 2 месеца от датата на връчване на заповедта. Същата е връчена по реда на чл. 29, ал.4 от ДОПК на 25.03.2020г. Тази ЗВР е изменена със ЗВР № Р-22221920001236-020-002/12.05.2020г., ЗВР № Р-22221920001236-020-003 /17.06.2020г. и ЗВР № Р-22221920001236-020-004/20.07.2020г. / л.29-34 от делото/, с които срока за завършване на ревизията е определен до 24.08.2020г. Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по-късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок не е спазен. РД е издаден с № Р-22221920001236-092-001/24.09.2020г./л.37-49 от адм. п-ка/. РД е връчен по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на 02.12.2020г. Във връзка с подадена молба от дружеството срока за възражения срещу РД е удължен до 16.01.2021г. В този срок не е постъпило възражение срещу РД. В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден РА № Р-22221920001236-091-001/28.01.2021г. / л. 50-54 от делото/. Същият акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията.

С РА са установени задължения за данък върху добавената стойност в общ размер на 15 352,67 лв., ведно със съответните лихви в размер на 8 137,74 лв., в резултат на отказано за данъчни периоди м. 02.2015 г., м. 06.2015 г., м. 07.2015 г., м. 10.2015 г. и м. 12.2015 г. право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Карина Смирнова 91“ ЕООД, „Анде Трейд“ ЕООД, „НИК - 68“ ЕООД, „Стинекс Енд Ко“ ЕООД и ЕТ „Марина и Катерина – К.Дъбни“.

Съгласно констатациите в РД основният предмет на дейност на „ММ Лимитед“ ЕООД е сервиз на медицинска апаратура и ловен туризъм, в качеството на комисионер.

За установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221920001236-040-001/26.03.2020 г., №Р-22221920001236-040-002/ 31.07.2020 г., с които от дружеството са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, банкови документи, договори с контрагенти, доказателства за извършени и получени доставки. В отговор на връченото искане от дружеството са представени документи, справки и писмени обяснения, които след анализ от страна на ревизиращите органи са намерили отражение при формиране на фактическите и правни констатации и основанията за облагане в РД и РА.

На основание чл. 12, ал. 1, т. 6 от ДОПК органите по приходите са извършили преглед на счетоводната и търговска документация на лицето в оригинал. За резултата от проверката е съставен Протокол №1614534/30.07.2020г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „Карина Смирнова 91“ ЕООД, „Анде Трейд“ ЕООД, „НИК - 68“ ЕООД, „Стинекс Енд Ко“ ЕООД, резултатите от които са обективирани в протоколи, подробно описани в РД.

Въз основа на събраните в хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е ползвало право на данъчен кредит, както следва:

- в размер на 3 252,80 лв. за данъчни периоди м. 06.2015 г. и м. 07.2015 г., по фактури №0...80/11.06.2015 г. и №0...93/27.07.2015 г., издадени от „Карина Смирнова 91“ ЕООД с предмет на доставките – консултантска услуга и канцеларски материали, в т.ч. работни тефтери – дата/страница, формат А5, лепен с мека вложка, 352 стр. и информационни брошури с размери 270/165 мм, двустранно разпечатани;

- в размер на 2 300,00 лв. за данъчен период м. 07.2015 г., по фактура №0...173/30.07.2015 г., издадена от „Анде Трейд“ ЕООД с предмет на доставка – консултация по договор;

- в размер на 5 505,00 лв. за данъчен период м. 12.2015 г., по фактури №130...6/22.12.2015 г., №130...7/28.12.2015 г., №220...6/29.12.2015 г. и №220...7/30.12.2015 г., издадени от „Стинекс Енд Ко“ ЕООД с предмет на доставките – юридически, счетоводни и финансови консултации;

- в размер на 3 000,00 лв. за данъчен период м. 12.2015 г., по фактури №150...9/21.12.2015 г. и №110...38/28.12.2015 г., издадени от „НИК - 68“ ЕООД с предмет – доставка на сувенири, поправен впоследствие с химикал на специализиран сервиз;

- в размер на 1 294,87 лв. за данъчни периоди м. 02.2015 г. и м. 08.2015 г., по фактури №0...750/27.02.2015 г. и №0...951/31.08.2015 г., издадени от ЕТ „Марина и Катерина – К.Дъбни“ с предмет на доставките – доставка и монтаж на климатична система DAIKIN и извършване на ремонтни дейности.

За установяване правомерността на ползваното право на данъчен кредит в хода на насрещните проверки, органите по приходите са изискали от горесцитираните доставчици да представят доказателства, релевантни към данъчното облагане на ревизираното лице. Направените при проверките фактически констатации се свеждат до това, че доставчиците „Карина Смирнова 91“ ЕООД, „Анде Трейд“ ЕООД, „НИК - 68“ ЕООД, „Стинекс Енд Ко“ ЕООД не са открити на декларираните от тях адреси и изготвените ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок дружествата не са представили изисканите доказателства, установяващи реалност на доставките, документиращи издадените на жалбоподателя фактури.

За целите на ревизионно производство са извършени и служебни проверки в информационната система на НАП, резултатите от които са намери отражение при формиране на крайните изводи на органите по приходите относно реалността на спорните доставки.

Съгласно изложеното в констативната част на РД, с изключение на ЕТ „Марина и Катерина – К.Дъбни“ всички останали доставчици цитирани по-горе са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС във връзка с извършени данъчни нарушения. Дружествата системно не изпълняват задълженията си относно спазване на данъчното и осигурително законодателство. При анализ на дневниците им за покупки е установено, че същите декларират покупки от подизпълнители с рисков профил, които също не могат да докажат изпълнението на декларираните тях доставки.

В информационната система на НАП липсват данни за подавани справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения. Установено е също, че от „Карина Смирнова 91“ ЕООД, „НИК - 68“ ЕООД, „Стинекс Енд Ко“ ЕООД и ЕТ „Марина и Катерина – К.Дъбни“ няма подадени Уведомления по чл. 62, ал. 3 от Кодекса на труда /КТ/ за наети работници на трудови договори, а назначените в „Анде Трейд“ ЕООД 10 лица на трудови договор, заемат длъжности /„общ работник“ – „търговски сътрудник“/, неотнормирани към вида на фактурираните доставки.

В РД е отбелязано, че доставчиците не доказват наличието материално-техническа обезпеченост за изпълнение на спорните доставки. От същите не са представени доказателства за наличието на активи /собствени или наети/, необходими за изпълнението на фактурираните доставки на стоки и услуги. Данни за наличие на притежавани от доставчиците имоти /складове и др./ не са установени и при извършената справки в Имотен регистър на Агенцията по вписванията, както и данни за регистрирани транспортни средства. За ревизираните периоди в дневниците за покупки на доставчиците не са вписани фактури за направени разходи за ел. енергия, вода, интернет, телефони и др., присъщи за дружества, извършващи стопанска дейност.

В изпълнение на задълженията си по чл. 3 и чл. 5 от ДОПК ревизиращите са обсъдили представените от ревизирания субект доказателства.

По отношение на доставките от „Карина Смирнова 91“ ЕООД от ревизираното лице е представило копия на спорните фактури, с приложени към тях фискални касови бележки за извършени плащания в брой. След извършена справка в информационната система на НАП е установено, че приложените касови бележки са издадени от ЕКАФП, регистриран за обект, извършващ търговия с тютюневи изделия и алкохол /неотнормирани към характера на спорните фактурирани доставки/, който към датата на процесните доставки е с изтекъл договор за сервизно обслужване и не може да се използва за отчитане на извършени разплащания в брой.

Съгласно писмени обяснения на жалбоподателя, фактура №0...80/11.06.2015 г. е издадена в резултат на осъществени от страна на доставчика преговори по подготовката и подписването на договор за сътрудничество с ТП Държавно ловно стопанство „Воден И. Х.“, за което е приложен и съответния Договор от 29.09.2015 г., сключен с ловното стопанство.

Независимо от горното, органите по приходите са оспорили реалността на процесната доставка, посочвайки от една страна липсата на съпроводителни документи /договори, анекси, предавателни протоколи, търговска кореспонденция и др./, а от друга значителния времеви период между датата на която „Карина Смирнова 91“ ЕООД е фактурирала посредническата услуга спрямо тази, на която е сключен договора с ТП Държавно ловно стопанство „Воден И. Х.“.

Относно фактура №0...93/27.07.2015 г., ревизираното лице е заявило, че същата документираща изработка на рекламни материали, в т. ч. тефтери, брошури и др. С РА правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура е отказано с мотива, че липсват съпровождащи доставката документи, като договори, анекси, заявки, оферти, приемо-предавателни протоколи, водена между страните търговска кореспонденция и др., от които да става ясно как е осъществен контакта между страните, какви са заложените критерии при изработката на поръчаните рекламни материали, в т. ч. брой, съдържание, графични оформление и др., както и кога, къде и

как е извършено тяхното предаване между страните.

По отношение на фактурираната от „Анде Трейд“ ЕООД доставка с предмет „консултация по договор“, ревизираното лице е представило копие на спорната фактура №0...173/30.07.2015 г., с приложен към нея фискален бон.

Съгласно писмените бяснения, фактурата е издадена във връзка с подготвяне и съгласуване на Договор с канадската фирма GIAUMOND G. I., за анализ и изготвяне на инвестиционен проект, свързан с подобряване на здравеопазването в България. Такъв договор не е представен до приключване на ревизионното прозводство, а по данни от отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т.2 от ЗДДС /дневник продажби/, дружеството не е издавало фактури на канадския търговец, т. е. констатирана е липса на доказателства за реално получаване на консултантски услуги и тяхното последващо обвързване в икономическата дейност на жалбоподателя.

Относно „Стинекс Енд Ко“ ЕООД , в хода на ревизията са ангажирани копия на спорните фактури с предмет на доставка „юридически консултации“, „счетоводни консултации“ и „финансови консултации“. Като доказателство за разплащане между страните са приложени 3 бр. фискални бележки от 05.01.2016 г. от фискално устройство с №ФУЗК102829, №ФП 50115087, за което е установено, че считано от 27.03.2014 г. няма връзка с НАП и не подава отчети, респ. към датата на издаване на фактурите и във връзка това е прието, че проверяваното лице не отчита продажби през него.

В представената обяснителната записка жалбоподателя посочва, че процесните фактури са свързани с изготвяне на международни договори за представителство и сътрудничество и всички дейности по изготвяне на проекти за частна спешна медицинска помощ в България, както и подготвяне на инвестиционни меморандуми. Във връзка с обясненията прилага договори, анализи, финансови разчети, както и договор между „Имеас“ ЕООД и „Бабул“ ЕООД /старо търговско наименование на „ММ Лимитед“ ЕООД/ за придобиване на права над проекта и съответно задълженията по финансиране на дейностите по него. Посочва още, че в този обхват е и изготвяне на бизнес план за изграждане на център за работа с С. KNIFE. Представените анализи и разработки са на електронен носител, без да са представени доказателства за получаване им на хартиен такъв, липсва информация за съставителите - имена, подписи и печат, а част от тях са съставени на чужд език, без лицензиран превод. При извършена проверка в интернет е установено, че същите са публикувани и са общодостъпни в страницата на Министерството на здравеопазването, но в тях не фигурират данни нито за изпълнител „Стинекс Енд Ко“ ЕООД, нито за поръчител „ММ Лимитед“ ЕООД. Предвид това е направено заключение, че същите са изработени от служители на министерството, като единствено е добавено наименованието на прекия доставчик, в качеството му на изпълнител изпълнител.

В допълнение на изложеното е отбелязана и липсата на ангажирани документи и доказателства за осъществени сделки с С. KNIFE след изготвянето на бизнесплана и свързани с описаната технология, както и информацията относно приложението на цитираните документи в икономическата дейност на „ММ Лимитед“ ЕООД. Отделно не са представени доказателства за получени счетоводни, юридически и финансови консултации от „Стинекс Енд Ко“ ЕООД.

Досежно доставките от „НИК - 68“ ЕООД са представени копия на фактури №150...9/21.12.2015 г. и №110...38/28.12.2015 г., в които е направена поправка на

вписания в тях предмет на доставка/доставка на сувенири/, като с химикал е задраскан и коригиран на „сервиз специализиран“. Липсват договори, приемо-предавателни протоколи и доказателства за извършени плащания по доставките.

В обяснителната записка към документите е посочено, че с фактурата от 28.12.2015 г. е извършена корекция на първоначално издадената такава от 21.12.2015 г. Доставката е свързана с извършена сервизна дейност по ремонт на ел. система и инсталиране на системи за сигурност и проследяване с G. на фирмен автомобил Волво с рег. [рег.номер на МПС] . Посочено е, че поради недовършената дейност фактурата не е платена, тъй като е трябвало да бъде коригирана с намаляване на сумата отново, което не може да бъде извършено, тъй като изпълнителят на доставката не се открива на съответния адрес.

По отношение на доставките от ЕТ „Марина и Катерина – К.Дъбни“ е констатирано, че същите документират доставка и монтаж на климатик „Д.“ и извършени ремонтни работи. Приложен е протокол образец 19 за установяване и заплащане на изпълнени СМР на обект – офис на адрес [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, в който липсват положени подписи на лицата приели и предали описаните ремонтни работи.

Съгласно приложената обяснителна записка от управителя на ревизираното дружество, фактурите не са платени тъй като с доставчика са в процес на изготвяне на протокол за приспадане, поради наличие на неплатени задължения по фактури двете страни.

От „ММ Лимитед“ ЕООД е представена декларация, че дружеството използва споделен офис на адрес: [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5. Няма приложен договор за наем или друг документи, които да потвърждават, че имотът действително се стопанисва от ревизираното лице. Данни за това липсват и в подадените за периода дневници за покупки, където няма отразени получени доставки с предмет „наем“.

При така изложената фактическа обстановка и след съвкупната преценка и анализ на представените доказателства от ревизираното лице и събраните такива в резултат на извършените насрещните проверки и извършените справки в информационните системи на НАП, органите по приходите са заключили, че няма доказателства за реално извършване на доставки по фактурите, издадени от описаните по-горе дружества. В резултат на това и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл.69,ал.1,т.1,във връзка с чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, издателите на ревизионния акт са отказали претендираното право на приспадане на данъчен кредит по спорните доставки.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № Р-22221920001236-091-001/28.01.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място],пред директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], който с Решение № 825/31.05.2021г. е потвърдил същия изцяло.

В хода на съдебното производство е изслушана и приета ССЧЕ, неоспорена от страните с приложени към нея от вещото лице писмени документи/ л.147-160 от делото/. Вещото лице след извършена проверка на документите представени по делото,и предоставени от жалбоподателя писмени доказателства е дало заключение по поставените му въпроси.

По делото са приети писмени доказателства от трети страни неучастващи в процеса/ л.162-217 от делото/

Други доказателства не са ангажирани от страна на жалбоподателя в хода на съдебното производство.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА потвърден с Решение № 825/31.05.2021г. на директора на Дирекция на „ОДОП” – [населено място], поради което същата се явява **ДОПУСТИМА** за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е **НЕОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

По валидността на акта:

Настоящият състав намира за неоснователни и оплакванията на жалбоподателя, че при извършването на ревизията, изготвянето на ревизионния доклад и ревизионния акт, както и при издаването на потвърдителното решение на Директора на Дирекция "ОДОП", са допуснати нарушения на принципите на служебното начало, на добросъвестност и право на защита, установени съответно в чл. 5 и чл. 6 от ДОПК както и че ревизията не е приключила в законоустановения срок. От посочените основни начала на данъчно-осигурителния процес органите по приходите следва да се ръководят в действията си на всеки етап от регламентираната с ДОПК процедура по установяване публичните вземания и нарушението им действително би довело до незаконосъобразност на извършените действия и издадените актове. В настоящия случай обаче от събраните по делото доказателства не се установява да са допуснати такива нарушения. Обратно - при извършване на ревизията са спазвани всички законови изисквания, като констатациите на проверяващите органи са извършени изцяло на база служебно събраните от тях по съответния ред в хода на ревизията доказателства. Жалбоподателят и бил запознан с всички действия и актове на приходната администрация и му е предоставена достатъчна възможност да реализира защитата си, от която той явно не е намерил за необходимо да се възползва до издаването на ревизионния акт. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата, и формирането на фактическите и правните им изводи, да е нарушаван принципа на служебно начало и добросъвестното упражняване от страна на ревизиращите органи по приходите на техните процесуални права, или същите да са извършили действия, надвишаващи законовите им правомощия. В хода на ревизията са събрани всички относими доказателства и от трети лица, приобщени по съответния ред от ревизиращия екип, съгласно изискванията на ДОПК.

Предвид особеностите на връчването на документи и съобщения в рамките на ревизията, за съществено нарушение на административно- процесуални разпоредби би могло да се счита това нарушение, което е засегнало сериозно правото на защита на ревизираното лице и което, ако не би било допуснато, би довело до различен по съществото си акт. В случая правото на защита на ревизираното лице не е било нарушено. Сроковете за връчване на документи и актове от органите по приходите, визирани в ДОПК са инструктивни и неспазването на същите няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Всички процесуални действия са извършени от органите по приходите в сроковете по чл.114 от ДОПК. Издаването на РД и РА

след срока по чл.117, ал.1 и чл.119 от ДОПК не е съществено процесуални нарушение и то не води до незаконосъобразност на издадения ревизионен акт, или до неговата нищожност, тъй като сроковете по чл. 117, ал. 1 и ал. 4 и чл.119 от ДОПК са само инструктивни.

С оглед на горното,при извършване на служебна проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му.РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му предоставен на електронен носител и приложен по делото (л.55-66 от делото). Видно от представените в писмото доказателства, електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕП.При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби визирани в ДОПК, поради което обжалваният РА № Р-22221920001236-091-001/28.01.2021г., не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

По процесуалната и материалната законосъобразност на акта:

За да откаже правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2,вр. с чл.69, ал.1 и 2 от ЗДДС, вр. с чл.70, ал.5 от ЗДДС, по процесните фактури, органът по приходите е приел, че по същите не е налице реално извършени доставки на стоки и услуги, не е възникнало данъчно събитие, и данъкът по тези доставки е начислен неправомерно. До този извод органът по приходите е достигнал след анализ на представените документи от жалбоподателя и поради факта, че при извършената насрещна проверка на доставчиците, същите не са представили исканите документи, обосноваващи реалността на доставките по фактурите. Приел е, че представените документи от жалбоподателя са частни такива, без доказателствена сила и не удостоверяват действително доставяне на стоките и услугите към дружеството жалбоподател, че липсват доказателства за произхода на стоките и транспортирането им до получателя, както и реалното ѝ предаване на жалбоподателя от страна на доставчиците и влагането и в обектите на жалбоподателя, както и доказателства за извършването на посочените услуги. За това е посочено, че в случая е налице формално документиране на сделки и оформяне на счетоводни документи, без да е налице фактическо изпълнение на доставки.

Жалбоподателят оспорва тези изводи на органа по приходите като твърди, че доставките на стоките и услугите посочени във фактурите са реално извършени от доставчиците и дружеството е представило всички необходими документи доказващи този факт. Сочи още, че доставчиците са имали материалната, кадровата и техническата обезпеченост за извършване на фактурираните доставки на стоки и услуги. Позовава се на практиката на СЕС.

Възраженията на жалбоподателя са неоснователни.

Спорът между страните е формиран по въпроса извършени ли са реални доставки **на стоки** – канцеларски материали, в т.ч. работни тефтери – дата/страница, формат А5, лепен с мека вложка, 352 стр. и информационни брошури с размери 270/165 мм, двустранно разпечатани, и доставки **на услуги** – консултантски услуги- юридически, счетоводни и финансови консултации, специализиран сервиз, доставка и монтаж на климатична система DAIKIN и извършване на ремонтни дейности, от **„Карина Смирнова 91“ ЕООД, „Анде Трейд“ ЕООД, „НИК - 68“ ЕООД, „Стинекс Енд Ко“ ЕООД и ЕТ „Марина и Катерина – К.Дъбни“**, респективно възникнало ли е за жалбоподателя **„ММ Лимитед“ ЕООД** правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от тези доставчици.

Съгласно разпоредбата на чл.68, ал.1 от ЗДДС, данъчният кредит се определя като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1/ получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2/ извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3/ осъществен от него внос; 4/ изискуемия от него данък като платец по глава осма. Съгласно ал.2 на същата разпоредба, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, т.е. на датата на възникване на данъчното събитие по чл.25, ал.2 и 3 ЗДДС. Разпоредбата на чл.25, ал.2 и 3 от ЗДДС сочи, че данъчното събитие по смисъла на ЗДДС възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, както и в специфичните случаи описани в чл.25, ал.3 ЗДДС. Тоест, извършването на доставка по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС е абсолютна предпоставка за възникването и упражняването на правото на данъчен кредит, поради което само при наличието на доставка данъкът се явява начислен от доставчика правомерно.

Съгласно чл.6 от ЗДДС, доставката на стока се дефинира, като прехвърляне на правото на собственост върху стоката, т.е. за да се установи извършването на доставка, следва да се докаже, че доставчикът - ДЗЛ, което е издало фактурата и е начислило ДДС, е прехвърлил собствеността върху стоката предмет на продажбата на нейният получател. При родово определените вещи, като в процесния случай с фактурите, издадени от **„Карина Смирнова 91“ ЕООД и ЕТ „Марина и Катерина – К.Дъбни“** прехвърлянето на собствеността се осъществява с факта на предаване на стоката на получателя, което пък означава, че следва да е безспорно установено, че доставчикът е разполагал със стоката към датата на извършване на доставката. В тежест на жалбоподателя е да установи това обстоятелство, тъй като той трябва да установи всички предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит.

След преценка на доказателствата по делото съдът намира, че констатациите на органите по приходите, относно посочените по –горе доставчици, за липса на реални доставки по смисъла на чл.6 от ЗДДС не са опровергани. За да бъде признато право на данъчен кредит не е достатъчно само да е издадена фактура, данъкът по нея да е начислен към бюджета и да е включена в СД по ЗДДС и в дневника за покупки за периода, необходимо е доставката да е реално извършена.

Видно от събраните доказателства в ревизионното производство на доставчиците са извършени насрещни проверки, като органите по приходите са изисквали от същите да предоставят документи и писмени обяснения, релевантни за доказване на реалното изпълняване на фактурираните доставки към „ММ Лимитед“ ЕООД. След указания от ревизиращите органи срок, от същите не са представени никакви документи и обяснения във връзка с процесните доставки.

Не са представени доказателства за произход на стоките, доказателства, че стоките са били налични при доставчиците, мястото им на съхранение, материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците, както и доказателства за реално предаване на стоките между доставчиците и жалбоподателя – складови разписки, експедиционни бележки, товарителници и приемно – предавателни протоколи. Липсват и доказателства как са били осчетоводени, заведени и изписани съответно в счетоводството на доставчиците тези стоки, доказателства за транспорта на същите, за чия сметка е същия, как е осъществен и от кого, къде са предадени и приети процесните стоки, как и от кого са осъществени товаро-разтоварните работи, с оглед на вида и количеството на доставяните стоки. Не са представени и доказателства за извършени разходи и приходи по придобиването и последващата реализация на стоките по процесните стоки от страна на доставчиците и жалбоподателя, доказателства за заплащането на стоките, както и доказателства за последваща реализация на стоките или за влагането им в собствената дейност на „ММ Лимитед“ ЕООД. Такива документи не са представени и в хода на съдебното производство.

От жалбоподателя са представени единствено фактури с приложени към тях фискални бонове, като в хода на ревизията същият не е осигурил достъп на органите по приходите до счетоводната, банковата и търговска документация която е била налична в счетоводството му.

Представените документи от жалбоподателя не обосновават по категоричен начин извода, че фактурираните доставки от посочените по-горе доставчици са реално извършени. Ревизираното лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, е следвало да докаже по пътя на пълно и главно доказване право на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди, респективно, че не са налице пречки за упражняването на това право, предвидени в действащите за ревизирания данъчен период материалноправни норми. Представените писмени доказателства са частни такива без достоверна дата и доказателствената им тежест следва да се преценява с оглед на всички събрани по делото доказателства.

Съобразно определението в чл. 9 от ЗДДС, за да се приеме, че ДДС е начислен правомерно от доставчика, следва да се установи безспорно, че услугата е извършена.

Съгласно разпоредбата на чл.12 от ППЗДДС / в актуалната му редакция/, с изключение на случаите по чл.25, ал.3 и 4 от 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. Съгласно т.7.1. от СС – 18 „Приходи“, приходът свързан със сделка за извършване на услуги се признава в зависимост от етапа на завършеност към датата на баланса, при условие, че резултатът от сделката може да се оцени надеждно, като съгласно т.7.2, вр.т.7.3 етапа на завършеност се преценява спрямо обема на извършената работа. Тоест, във всички случаи при преценка за това дали услугата, по която е ползван данъчен кредит е реално извършена, задължително трябва да се изследва въпроса дали възложената работа – като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, т.е резултатът е възникнал, а при преценка на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, задължително трябва да се изследва въпроса от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето издало фактурата документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит. За да е осъществена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС обаче, е необходимо освен сключването на сделката, резултатът от услугата реално да е възникнал.

След преценка на доказателствата по делото съдът намира, че констатациите на органите по приходите, относно доставчиците – „**Карина Смирнова 91**“ **ЕООД**, „**Анде Трейд**“ **ЕООД**, „**НИК - 68**“ **ЕООД**, „**Стинекс Енд Ко**“ **ЕООД** и **ЕТ „Марина и Катерина – К.Дъбни**“, за липса на реални доставки по смисъла на чл.9 от ЗДДС не са опровергани.

В хода на ревизионното производство на доставчиците са извършени насрещни проверки като проверяваните дружества не са представили доказателства за реалност на фактурираните доставки. Не са представени договори, фактури, документи за заплащане на сумите по фактурите, доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост на дружествата доставчици.

Действително по отношение на доставчиците в хода на съдебното производство са представени доказателства от жалбоподателя –фактури и касови бонове, но не са представени договори за СМР,приемно-предавателни протоколи количествено стойностни сметки, доказателства за кадрова обезпеченост на дружествата доставчици и на жалбоподателя.Не може да се определи къде точно, от кого и как са извършвани фактурираните услуги – консултантски услуги.Следва да се отбележи, че за извършването на такъв вид услуги, следва доставчиците да разполагат с кадрова обезпеченост със съответната квалификация с оглед вида на услугите – юридически, счетоводни и др.Видно от доказателствата по делото издадените касови бележки от доставчика „**Карина Смирнова 91**“ **ЕООД** са издадени от от ЕКАФП, регистриран за обект, извършващ търговия с тютюневи изделия и алкохол /неотнормирани към характера на спорните фактурирани доставки/, който към датата на процесните доставки е с изтекъл договор за сервизно обслужване и не може да се използва за отчитане на извършени разплащания в брой.Отделно от това липсват каквито и да е доказателства / договори, анекси, предавателни протоколи, търговска кореспонденция и др./ относно параметрите на извършваната услуга- период, цена , обхват на услугата, как и от кого трябва да бъдат извършени преговори и подготовката за подписването на договора с ловното стопанство.

Видно от доказателствата по делото по отношение на доставчика „Анде трейд“ ЕООД са представени от жалбоподателя единствено копие на спорната фактура и фискален бон. Видно от приложените в адм.преписка писмените бяснения, фактурата е издадена във връзка с подготвяне и съгласуване на Договор с канадската фирма GIAUMOND G. I., за анализ и изготвяне на инвестиционен проект, свързан с подобряване на здравеопазването в България. Такъв договор не е представен до приключване на ревизионното производство, а по данни от отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т.2 от ЗДДС /дневник продажби/, дружеството не е издавало фактури на канадския търговец, т. е. констатирана е липса на доказателства за реално получаване на консултантски услуги и тяхното последващо обвързване в икономическата дейност на жалбоподателя. Действително от това дружество е констатирано, че са подадени Уведомления по чл. 62, ал. 3 от Кодекса на труда /КТ/ за наети работници на трудови догово- 10 лица, но същите заемат длъжности /„общ работник“ – „търговски сътрудник“/, неотнормирани към вида на фактурираните доставки.

По отношение на доставките от „**Стинекс Енд Ко**“ ЕООД също не са представени никакви доказателства относно възможността същите да са изпълнени от този доставчик. Органите по приходите са констатирани, че представените 3 бр. фискални бележки за разплащане по фактурите са издадени от фискално устройство с №ФУЗК102829, №ФП 50115087, за което е установено, че считано от 27.03.2014 г. няма връзка с НАП и не подава отчети, респ. към датата на издаване на фактурите и във връзка това е прието, че проверяваното лице не отчита продажби през него. Органите по приходите правилно са приели, че относно изготвянето на бизнес план за център за работа С. KNIFE също не са представени съответните доказателства за реалностна доставката. Представените анализи и разработки са на електронен носител, без да са представени доказателства за получаване им на хартиен такъв, липсва информация за съставителите - имена, подписи и печат, а част от тях са съставени на чужд език, без лицензиран превод. При извършена проверка в интернет е установено, че същите са публикувани и са общодостъпни в страницата на Министерството на здравеопазването, но в тях не фигурират данни нито за изпълнител „**Стинекс Енд Ко**“ ЕООД, нито за поръчител „ММ Лимитед“ ЕООД. Тези изводи на органите по приходите не бяха опровергани и в хода на съдебното производство. Във връзка с изводите и констатациите на органите по приходите по отношение и на другите два доставчика - „**НИК - 68**“ ЕООД и ЕТ „**Марина и Катерина – К.Дъбни**“ също не бяха представени доказателства които да ги оборят.

Представените документи в хода както на ревизионното, така и на съдебното производство са частни такива, без достоверна дата, поради което доказателствената им сила, следва да се преценява в съвкупност с останалите доказателства по делото. От представените доказателства, събрани в хода на ревизионното производство, както и в хода на съдебното производство обаче, не се доказва реалност на доставките по процесните фактури.

Видно от представените по делото доказателства посочените по -горе

доставчици не разполагат с материална, кадрова и техническа обезпеченост за изпълнение на процесните услуги. Направени са служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че цитираните дружества са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, поради натрупани големи задължения към бюджета по данъчноосигурителните сметки. При сочените доставчици не са констатирани данни за реално извършвана стопанска дейност, за наличие на активи, обекти, офиси и извършени разходи за консумативи. Установено е, че за сочените доставчици няма данни за персонал, който да извърши фактурираните услуги, нито данни доставчиците, да са наемали лица по гражданско правоотношение.

Изводите на органа по приходите, че не са налице реално извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури не се опровергават и от приетата по делото ССчЕ. Факта, че процесни фактури са осчетоводени при жалбоподателя съгласно изискванията на ЗСч и СС, както и че са включени в дневниците за покупки и продажби и СД по ЗДДС на жалбоподателя, съответно е извършено плащане по същите, е ирелевантен към факта на извършване на доставките, тъй като не е безспорно установено, че е налице реално извършена доставка именно от процесните доставчици, издатели на фактурите. Следва да се отбележи, че вещото лице е извършило проверка единствено на представените по делото документи и в счетоводството на жалбоподателя. Същото не е могло да извърши проверка в счетоводствата на доставчиците, което изрично е отбелязано в заключението, за да даде отговор дали тези доставчици са водили редовно счетоводство, съгласно изискванията на ЗСч и СС, както и дали представените документи от жалбоподателя за изготвяне на заключението, които обаче не са представени в хода на съдебното производство, въпреки дадената му възможност от съда, се намират в счетоводствата на доставчиците, съответно налице ли е идентичност между същите.

Данъчната фактура представлява частен документ, удостоверяващ само съгласно чл.180 от ГПК, че изявленията, които се съдържат в нея, са направени от лицата, които са я подписали. Данъчната фактура не представлява доказателство за фактическо осъществяване на доставката. Т. доказателство не е и осчетоводяването на фактурата и включването и в СД и в дневниците за покупки и продажби. За да бъде призната доставката за реална не е достатъчно да бъдат издадени счетоводни документи, а и да има доказателства, че доставчикът е извършил доставката. Такива доказателства не са представени нито в ревизионното производство и административното оспорване на РА, нито в настоящото съдебно производство.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставките на стоки именно от издателите на фактурите, по които се

претендира данъчния кредит. В този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02.

С оглед на гореизложеното, съдът намира, че органът по приходите правилно и законосъобразно е заключил, че не е установено наличие на доставка по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС, данъчно събитие и изискуемост на данъка по смисъла на чл.25 от ЗДДС за доставки от „Карина Смирнова 91“ ЕООД, „Анде Трейд“ ЕООД, „НИК - 68“ ЕООД, „Стинекс Енд Ко“ ЕООД и ЕТ „Марина и Катерина – К.Дъбни“, и е отказал право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2,вр. с чл.69, ал.1 и 2 от ЗДДС, вр. с чл.70, ал.5 от ЗДДС за процесните данъчни периоди м. 02.2015 г., м. 06.2015 г., м. 07.2015 г., м. 10.2015 г. и м. 12.2015 г.

По изложените съображения съдът намира, че обжалваният РА е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора и разпоредбата на чл.161, ал.1 от ДОПК, искането на ответната страна за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. Възнаграждението следва да бъде определено по реда на чл.8, ал.1,т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения / в актуалната и редакция/, съобразно обжалвания материален интерес – главница и лихви общо в размер на 23490.41 лв. Поради това, и предвид обстоятелството, че ответната страна е представлявана в процеса от юрисконсулт, възнаграждението е дължимо и следва да бъде присъдено в размер на 1234.71 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 49 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ММ Лимитед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от В. Ю., срещу РА № Р-22221920001236-091-001/28.01.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], потвърден с Решение № 825/31.05.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС за д.п.м. 02.2015 г., м. 06.2015 г.,м.07.2015г., м. 10.2015 г. и м. 12.2015 г., общо в размер на 15 352,67 лв. главница и лихви за забава в общо в размер на 8 137,74 лв.

ОСЪЖДА „ММ Лимитед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от В. Ю.,да заплати по сметката на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] сумата в размер на 1234.71 лв./ хиляда двеста тридесет и четири лева и седемдесет и една стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд по реда на АПК в 14 – дневен срок от деня на съобщението, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: