

РЕШЕНИЕ

№ 2813

гр. София, 27.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 12.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **11713** 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 Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] 1202, район „С.“, [улица]-108, представлявано от Н. Д. К., в качеството му на управител, чрез АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „Г., И. И А.“, представлявано от адв. Л. И. Л.-Г. в качеството ѝ на управляващ съдружник със съдебен адрес [населено място] 1000, [улица], ет. 3, срещу Ревизионен акт № Р-22220520006428-091-001/30.06.21 г., издаден от С. Т. К. на длъжност Началник сектор-орган възложил ревизията и Д. С. С. на длъжност главен инспектор по приходите-ръководител ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1465/20.09.21 г. на Заместник директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени задължения за ДДС, за данъчни периоди от м. 10.2015 г. до м. 12.2015 г., в общ размер на 21 812,64 лв., от които 13 924 лв. главница и 7 888,64 лв. лихви.

С жалбата се твърди, че така направените констатации и правни изводи са необосновани, в противоречие със събраните доказателства и разпоредбите на материалния закон, с оглед на което РА в тази част се явява незаконосъобразен.

В съдебно заседание, жалбоподателят [фирма], чрез АДВ. Е. А., редовно уведомен, се представлява от адв. Г.. Адв.Г. моли съдът да уважи подадената жалба по съображения, изложени в нея. Счита, че безспорно е доказано правото на данъчен кредит на дружеството. Намира, че РА е незаконосъобразен, моли да бъде отменен в

обжалваната част. Претендира разноски, за което представя списък.

Ответникът Заместник директора на Дирекция "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО - ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" –С. при ЦУ на НАП, редовно уведомен, се представлява от юрк.А. Юрк.А. моли съдът да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказаната. Твърди, че не са събрани нови доказателства, които да променят фактическата обстановка, поради което изложените съображения и мотиви на решение са относими и към настоящия момент. Моли съдът да обърне внимание, че оспорените документи са неистински, предвид изложеното становище в предходното съдебно заседание. Претендира юрисконсултско възнаграждение, при материален интерес на спора общо 21 812,64 лева, от които 13 924 лв. са главница, 7 888,64 лв. са лихви. Не правя възражение по отношение на претендираното адвокатско възнаграждение от процесуалния представител на жалбоподателя.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220520006428-020-001/26.10.2020 г., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за ДДС за периодите от м. 10.2015 г. до м. 05.2017 г. Заповедта е връчена електронно на дружеството на 16.11.2020 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 16.02.2021 г. С Решение №Р-22220520006428-098-001 от 04.01.2021 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка на органа, възложил ревизията, административната преписката е иззета от ревизиращия екип, определен в заповедта за възлагане, поради обективна и трайна невъзможност на членовете му да изпълняват служебните си задължения, и на основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК извършването на ревизията е възложено на нов ревизиращ екип със ЗВР №Р-22220520006428-020-002/04.01.2021 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е продължен до 16.04.2021 г. със ЗВР № Р-22220520006428-020-003/16.02.2021 г. и ЗВР № Р-22220520006428-020-004/15.03.2021 г. Първоначалната и последващи ЗВР са издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.,

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№Р-22220520006428-092-001/14.05.2021 г., връчен електронно на дружеството, ведно с доказателствата на датата на издаването му. Не е подадено възражение срещу РД.

Ревизията приключила с РА № Р-22220520006428-091-001/30.06.2021 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходи при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на дружеството на 30.06.2021 г.

Настоящата ревизия е първа за определяне на задълженията за ДДС на жалбоподателя за ревизираните периоди.

Установено е, че [фирма] е вписано в Регистъра на търговските дружества в Софийски градски съд по фирмено дело №10271/2003 г. на 10.09.2003 г., с основен

капитал в размер на 5 000,00 лв. Единоличен собственик на капитала и управител на дружеството е Н. Д. К.. През ревизираните периоди е осъществявало автосервизна дейност от собствен обект, находящ се [населено място], район С., [улица]-108, и отдаване под наем на недвижими имоти. Дружеството е собственик на цех, находящ се [населено място], бул. „И.

шосе“ №12. През процесните периоди е декларирало данни за 11 наети лица на трудови договори. Не е въвело в експлоатация ЕКАФП. [фирма] е регистрирано по ЗДДС считано от 09.02.2005 г.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя са връчени два бр. Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /И./.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] – преки доставчици на жалбоподателя. Резултатите от проверките са обективирани в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/ и описани в РД. Извършени са справки в публичните регистри информационната система на НАП за жалбоподателя и контрагентите му /клиенти и доставчици/.

След анализ на събраните доказателства е преценено, че за жалбоподателя не се следва данъчен кредит в общ размер на 13 924,00 лв. по фактури, както следва:

- по 5 фактури, издадени от [фирма], в общ размер на 3 952,00 лв. за данъчен период м. 10.2015 г., с предмет на доставки - шайба за вакуум филтър /отливка и модел/, стойка за лодков двигател, ремъчна шайба и моторно тяло;

- по 2 фактури, издадени от [фирма], в общ размер на 960,00 лв. за данъчен период м. 12.2015 г., с предмет на доставки - монтаж на платформи, телфери и окабеляване на рибно стопанство;

- по 12 фактури, издадени от [фирма], в общ размер на 9 012,00 лв. за данъчни периоди от м. 10.2015 г. до м. 12.2015 г., с предмет на доставки - заготовка за фланец на прахоусилвател, гайка за вал на трошачка, втулка на траверса; моделна екипировка и отливане на водещи шайби; моделна екипировка на корпус на помпа; отливка на корпус на помпа; изработка на ремъчна шайба – голяма; улей за бесетелна релса и доставка на черупка - долна за биелен лагер.

За удостоверяване на правото на данъчен кредит по изброените фактури жалбоподателят е представил:

- фактури, издадени от [фирма], ведно с фискални бонове и стокови разписки;

- фактури, издадени от [фирма], ведно с фискални бонове; Договор №501/10.12.2015 г., с който възлага на [фирма] изпълнението на монтаж на платформи, телфери и окабеляване на рибно стопанство, ведно с Анекс /с предмет - допълнително окабеляване/;

- фактури, издадени от [фирма], ведно с фискални бонове и Приемно-предавателни протоколи /ППП/, в които е посочено място на предаване – гр. С., [улица], базата на[жк].

Извършени са насрещни проверки на доставчиците. Връчени са И. по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи и обяснения не са представени.

Констатирано е, че дружествата – вписани като доставчици в спорните фактури са регистрирани лица по ЗДДС към датата на издаването им, а впоследствие deregистрирани при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

Издадените от доставчиците фактури не са включени в дневниците за продажби и СД

по ЗДДС.

Изследвана е кадровата, материална и техническа обезпеченост на спорните доставчици. Констатирано е, че за процесните периоди те не са декларирали данни за наети лица на трудови договори. За [фирма] е установено, че не е подало справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за платени възнаграждения на физически лица по извънтрудови правоотношения, но е подало декларации обр. 1 и обр. 6 за С. П. П., с данни за вид осигурен „самоосигуряващо се лице“ – съдружник в дружеството. Установено е, че [фирма] не е декларирало получени покупки по реда на ЗДДС за м. 10.2015 г. - периода на издаване на спорните фактури, като същевременно е декларирало продажби в особено големи размери към трети задължени лица. За периодите на издаване на фактурите към жалбоподателя [фирма] или не е декларирало данни за получени покупки –

м. 10.2015 г. и м. 11.2015 г., или е декларирало получени покупки от дружества, които са вписани в базата данни на НАП като дружества с рисков профил, с предмет на доставки - строително-монтажни работи и продажби на същите на трети задължени лица в особено големи размери – м. 12.2015 г. Отбелязано е, че последната подадена годишна данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ от [фирма] е за 2014 г. Посочено е, че соченият за доставчик [фирма] е декларирал пред НАП основен предмет на дейност – „дейност на лекари по дентална медицина“.

Изследвано е съдържанието на фискалните бележки, удостоверяващи плащане по спорните фактури. В РД са описани данни за дата на издаването им, номер на фискално устройство и номер на фискална памет на ЕКАФП. След проверка в базата данни на НАП, програмен продукт „Фискални устройства с дистанционна връзка“ е констатирано, че за [фирма] и [фирма] не са регистрирани фискални устройства с номер на фискално устройство и фискална памет, вписани в представените фискални бонове от жалбоподателя. Установено е, че соченият за доставчик [фирма] е въвел в експлоатация ЕКАФП с номер на фискално устройство и фискална памет, посочени в представените фискални бележки от ревизираното дружество, но на датата на издаването им не е подал данни за/от Z-отчети чрез дистанционна връзка с НАП. Такива не са подадени и на датите на издаване на фактурите към [фирма].

При така установената фактическа обстановка е направено заключение, че не са налице доказателства, че спорните фактури са издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], тъй като същите не са декларирани в дневниците за продажби от изброените дружества. Преценено е, че дори да се приеме, че процесните фактури са издадени от изброените дружества, то същите не документират реално осъществени доставки на услуги и стоки към жалбоподателя. Доставчиците не са представили доказателства за издаване на спорните фактури и наличие на кадрова, материална и техническа обезпеченост за извършване на документираните с тях доставки /в т.ч. счетоводни справки/. Същите не притежават кадрова обезпеченост за осъществяването им. [фирма] и [фирма] не са декларирали данни за подизпълнители на същите в дневник покупки по ЗДДС. Отбелязано е, че не са налице доказателства, че представените фискални бонове от жалбоподателя, удостоверяващи плащане по фактури с доставчици [фирма] и [фирма] са издадени от последните. Формиран е извод, че те са „неистински“ и не следва да се кредитират като годни доказателства, удостоверяващи плащане по процесните фактури.

[фирма], в качеството на получател по документираните доставки от [фирма] и

[фирма], не е представило доказателства за заприходяване на стоките и изработените материали и последващото им влягане при продажба на стоки или продукция. Жалбоподателят не е представил ППП, удостоверяващи вида и местонахождението на обекта, на които са извършени документираните услуги по окабеляване от [фирма] и доказателства за чия сметка са били вложените кабели и лицата – преки извършители на услугите. Посочено е, че представените от ревизираното дружество договори, анекси, фактури, ППП и др. са частни писмени документи и като такива се ползват единствено с формална доказателствена сила. Прието е, че същите удостоверяват само наличието на сделки от правна страна, но не и от фактическа такава. Отбелязано е, че фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е документ с невярно съдържание. Прието е, че чрез приспадане на данъчен кредит по т.нар. „нередовни фактури“ жалбоподателят се е стремил към неправомерно облагодетелстване, което може да се счита за част от данъчна измама. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказан данъчен кредит по издадените фактури от [фирма], [фирма] и [фирма] в общ размер на 13 564,00 лв.

При ревизията е установено, че [фирма], в качеството на получател на услуги от доставчици – чуждестранни дружества, данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната, е начислило ДДС за получени облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, и е приспаднало данъчен кредит за изискуемия от него данък като платец по Глава VIII от ЗДДС „Начисляване и внасяне на данъка“, а именно по реда на чл. 82, ал. 2, т. 3 от закона, през м. 04.2016 г. в размер на 36 307,04 лв. по Протокол по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС №3/25.04.2016 г. за получена услуга от УК М. Т. Р. I.,

V. G. и през м. 05.2016 г. – в размер на 23 762,94 лв. по Протокол по

чл. 117, ал. 1 от ЗДДС №4/16.05.2016 г. за получена услуга от Т. Р. & I., V. E..

След справка в базата данни на НАП е констатирано, че чуждестранните дружества са с валидни V. номера към датите на издаване на фактурите към жалбоподателя, а впоследствие УК М. Т. Р. I., Англия е deregистрирано за целите на данъка – на 30.06.2016 г. Посочено е, че в информационна система V. не са налице данни за декларираните извършени услуги от английското дружество към [фирма].

В РД е описано, че в обяснителна записка от 05.05.2021 г. Т. Л., в качеството на пълномощник на жалбоподателя, е декларирала, че [фирма] е получател на услуги от чуждестранните дружества във връзка с участието си в проект НРС В. /G. A. ID:605543/ и същите са отразени като извършени разходи от [фирма] в периодичните отчети на разходите по проекта. Декларирала е, че процесните услуги са част от разходите на консорциума НРС-В. - неперсонифицирано дружество, формирано във връзка с изпълнението му, като плащането по тях е следвало да се извърши от последното. Пояснила е, че проект НРС В. е за изработване на моделни екипировки, с 6 участници от 5 държави, с продължителност от 01.04.2014 г. до 31.03.2016 г. и е съфинансиран от Европейския съюз /ЕС/ чрез програмата „С. – R. for the benefit of SME“, като координатор на проекта е Е. Л. УК. Представени са Протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС №3/25.04.2016 г. /доставчик – „Ю К. М. Т. Р. И.“, Англия;/ invoice №76510-0010 от 25.04.2016 г., издадена от УК М. Т. Р. I., Англия; Протокол №4/16.05.2016 г. /доставчик – „Т. Р. ЕНД И.“, Испания;/ invoice №P41-16-0134 от 16.05.2016 г., издадена от Т. Р. & I., Испания и отчет на проект НРС В., реф.номер: 605543, на английски език.

В РД е описано, че въз основа на информация от интернет е установено, че

проектът НРС-В. разглежда проблеми, свързани с усъвършенстване дизайна на вятърни турбини, като преследва ново решение за проектиране и производство на остриеви конструкции. Участници в проекта са B. D. I. SL, Испания, E. A. S., Франция, W. SRL, Италия, [фирма], България, T. UK M. T. R. I. L., Великобритания и F. T. R. & I., Испания. Общият бюджет на проекта е 1 461 380,44 Е.. Отбелязано е, че проектът предоставя на консорциума възможности за разширяване на пейзажа на информационните системи, след което ще се стреми да осигури лицензионни споразумения с глобалните производители на вятърни турбини. Отбелязано е, че съгласно проекта E. A. S., Франция, W. SRL, Италия и [фирма], България ще доставят компоненти на B. D. I. SL, Испания, но по-голямата част от приходите им ще бъдат генерирани от доставката на компоненти на по-широкия пазар чрез съвместно дружество, което ще бъде създадено.

При ревизията е установено, че [фирма] не е отразило в счетоводството си разходи и плащане по invoice №76510-0010 от 25.04.2016 г., издадена от UK M. T. R. I., Англия и invoice №P41-16-0134 от 16.05.2016 г., издадена от T. R. & I., Испания. Посочено е, че в счетоводството му са налице записи във връзка с процесните услуги единствено по счетоводни сметки 4531 ДДС по покупките и 4532 ДДС по продажбите, направени на основание Протоколи по чл. 117 от ЗДДС №3/25.04.2016 г. и №4/16.05.2016 г.

В РД е описано, че ревизираното дружество не е представило доказателства за изпълнени конкретни задачи по проект НРС В., реф.номер: 605543, образувано съвместно дружество с участниците в проекта и че процесните услуги, документирани от чуждестранните дружества, са свързани с икономическата му дейност /в т.ч. че са включени при определяне на цената на конкретно извършени от него доставки или на цената на услугите, които доставя в рамките на икономическата си дейност/.

Въз основа на установените факти и обстоятелства е преценено, че жалбоподателят е получил услугите от чуждестранните лица, но не е използвал същите за осъществяване на икономическата си дейност, а във връзка с изпълнението на проект НРС В. /G. A. ID:605543/. Посочено е, че чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС гласи, че правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74 от ЗДДС, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. На основание чл. 70, ал. 1, т. 2, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС с РА е отказан данъчен кредит по Протоколи по чл. 117 от ЗДДС №3/25.04.2016 г. и №4/16.05.2016 г. в общ размер на 60 069,98 лв.

На основание чл. 152, ал. 1 от ДОПК жалбоподателят оспорва акта, по административен ред, като незаконосъобразен. Твърди, че има право на данъчен кредит по фактурите, обект на спор в настоящото производство, тъй като е изпълнил регламентираните в закона условия за упражняването му – притежава данъчни документи, съдържащи изискуемите реквизити по ЗДДС и документиращи реално изпълнени доставки, и в качеството си на получател по тях не е взел участие в данъчна измама, не е знаел и не е имало как да знае, че взима такава. Декларира, че документирани доставки на стоки и услуги от спорните доставчици са реално изпълнени от последните, което е

удостоверил с копия на фактури, договори, фискални бонове, ППП, стокови разписки. Посочва, че предмет на доставки по процесните фактури са различни материали и услуги, които е използвал за извършени от него автосервизни услуги. Отбелязва, че при ревизията е установено и не е спорно, че за осъществяване на автосервизната дейност е наел лица на трудови договори. Подчертава, че по фактурите е извършено плащане, което би било лишено от икономическа и житейска логика без наличие на доставка. Излага аргументи, че с РА е прието, че е получил предмета на спорните доставки – ремъчни шайби, моторни тела, шайби за вакуум филтри и др., тъй като не е оспорено последващо влагане на същите, а е формиран извод, че те не са доставени от посочените в спорните фактури доставчици. Счита, че основният мотив за отказ на данъчен кредит по процесните фактури са установените обстоятелства при ревизията, че доставчиците не са представили документи за спорните доставки и обезпечеността за осъществяването им при насрещни проверки и в информационната система на НАП не са налице данни, удостоверяващи кадровата и техническа обезпеченост за изпълнението им. Акцентира, че извод за реалността на процесните доставки не следва да се формира единствено въз основа на установени нередовности за доставчиците, което счита за направено със спорния РА. Намира, че в РД са описани противоречиви констатации за извършени нарушения от последните, а именно: в общата констативна част на РД е посочено, че те са включили процесните фактури в дневник продажби и СД по ЗДДС, а в частта на направените фактически установявания при насрещните проверки – фактурите не са декларирани по реда на ЗДДС. Намира, че при ревизията въз основа на обективни данни не е доказано, че в качеството си на получател по спорните фактури е взел участие в данъчна измама, знаел е или не е имало как да не знае, че взел такова. В подкрепа на твърденията си цитира решения на Съда на ЕС /СЕС/.

Заявява, че правилно с РА е прието, че няма право на данъчен кредит за начисления от него данък с Протоколите по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС, но не на посоченото в същия основание. Сочи, че фактурите, във връзка с които си е самоначислил ДДС и приспаднал същия като данъчен кредит, са неправилно издадени от чуждестранните лица с получател [фирма]. Отбелязва, че получател на документираните с тях услуги е консорциума и именно той е следвало да бъде вписан в тях като такъв. Декларира, че в резултат на неправилното им съставяне е изготвил погрешни Протоколи по чл. 117 от ЗДДС. Твърди, че в случая не е получил документираните услуги от чуждестранните дружества, а не както е прието с РА – след получаването им не ги е използвал за икономическата си дейност. Подчертава, че спорните Протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС са издадени без основание и действително по същите не се следва да се признае данъчен кредит, като обаче едновременно с това те не следва да породят и данъчно задължение. Позовава се на Решение на Върховния административен съд /ВАС/ № 9213/01.07.2010 г. по адм. дело №15348/2009 г., съгласно което липсата на доставка, за която данъчно задължено лице по ЗДДС си е самоначислило данък, води до непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит по същата, но от своя страна води и до корекция в същия размер на начисления

от него данък. Отбелязва, че нормата на чл. 85 от ЗДДС не е приложима по отношение на право на данъчен кредит, извършено с отразяване в дневник покупки на Протокол по чл. 117 от ЗДДС. В заключение иска отмяна на акта, изцяло.

Ответникът след преценка на събраните в хода на ревизията доказателства и направените въз основа на тях фактически констатации, потвърдил Ревизионен акт № Р-22220520006428-091-001/30.06.2021 г., в оспорената част на установените задължения за ДДС за данъчни периоди от м. 10.2015 г. до м. 12.2015 г., ведно с установените лихви за забава.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният Ревизионен акт № Р-22220520006428-091-001/30.06.21 г. е издаден от компетентни органи в кръга на определените им правомощия и в предвидената от закона форма, съгласно чл. 119, ал. 2 и чл. 120 ДОПК. РА, РД, ЗВР и всички ИЗВР са подписани с квалифицирани електронни подписи на издателите им съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени от жалбоподателя. Атакуваният РА е издаден в предвидената форма и съдържание по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Относно наведения довод за липса на мотиви в оспорения акт следва да се посочи, че съдържанието на ревизионния акт е регламентирано по императивен начин в чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съгласно т. 5 от тази разпоредба един от задължителните реквизити, които следва да съдържа е мотиви за неговото издаване. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК, ревизионният доклад се прилага към акта и е неразделна част от него. С оглед спецификата на ревизионното производство по ДОПК, е несъмнено, че РД е неразделна част, както от самото производство, така и с оглед съдържанието на крайния акт на производството. В случая РД съдържа достатъчно подробни фактически и правни основания, въз основа на които са определени спорните

задължения в тежест на жалбоподателя, което на свой ред дава яснота защо са установени те и в процесния ревизионния акт. Още повече с оглед на процесуална икономия и осъществяване на принципа за бързина и оперативност в административното производство не е необходимо в РА изцяло и механично да се преповтарят констатациите, изложени преди това в РД, особено когато срещу РД не е подадено възражение. С ревизионния акт следва да се обоснове по достатъчно ясен начин фактическата и правна обстановка, както и направените констатации и изводи на база събраните в хода на ревизията доказателства, което в случая е сторено. Видно от съдържанието на процесния ревизионен акт, не може да се твърди, че същият е лишен от мотиви, тъй като съдържа в обобщен вид фактически и правни основания, въз основа на които е начислена лихва по неправомерно ползвания данъчен кредит, както и мотиви за начисления ДДС на основание чл. 67, ал. 3 от ЗДДС. Предвид изложеното наведените доводи за нищожност на РА са изцяло неоснователни.

По приложението на материалния закон:

Във връзка със спорните доставчици съдът счита, че обосновано органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на фактурираните доставки, в т.ч. че процесните фактури са издадени от посочените в тях дружества – доставчици.

Действително правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално изпълнена доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 68,

ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата следва, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка следва да се посочи, че в множество свои решения по тълкуване на относимите разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. /например т. 32 на Решение 06.12.2012 г. по дело C-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02 и др./ СЕС изрично посочва, че за да се признае право на данъчен кредит, е необходимо първо да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

Видно от приложените към преписката доказателства, ревизиращият орган е спазил всички нормативни изисквания, свързани със събирането на доказателства за установяване на факти и обстоятелства, релевантни към определяне задълженията на ревизираното дружество. От жалбоподателя и от доставчиците е изискана конкретна информация, необходима за доказване реалността на доставките. Органите по приходите са извършили и справки в информационната система на НАП. Предвид това, съдът счита, че е проведено пълно документално изследване на фактическата обстановка, а събраните в хода на ревизията доказателства са надлежно събрани. Събраните доказателства са обсъдени в оспорваните РА/РД. В този смисъл изводите на органа по приходите са изградени въз основа на обективно

установени обстоятелства по време на ревизията.

За да се приеме, че е налице доставка на стока е необходимо да се докаже възможността на доставчика да предаде процесната стока, за което е необходимо да са налице доказателства, че последният е притежавал стока от същия вид.

За да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по фактурата или договора, и предаване на резултата от същата на получателя по доставката. Затова по аргумент на чл. 9, ал. 1 ЗДДС, трябва да се докаже, че услугите действително са извършени от сочения във фактурата доставчик.

В случая спорни са фактури с предмет на доставки – монтаж на платформи, телфери и окабеляване на рибно стопанство /от [фирма]/; изработка на шайба за вакум филтър /отливка и модел/, стойка за лодков двигател, ремъчна шайба и моторно тяло /от [фирма]/ и заготовка за фланец на прахоусилвател, гайка за вал на трошачка, втулка на траверса; отливане на водещи шайби; отливка на корпус на помпа; изработка на ремъчна шайба – голяма /от [фирма]/. Предметът на доказване изисква удостоверяване на факти и обстоятелства, свързани с установяване на фактическите извършители на работите и дейностите, наличие на съответния технически и кадрови ресурс на доставчика да осъществи услугите и получаване на резултата от тях от жалбоподателя.

Наличието на материален и кадрови ресурс, както и технически капацитет не представляват част от фактическия състав на правото на приспадане на данъчен кредит, но способността на доставчиците да осъществят фактурираните доставки е от значение при решаването на фактическия въпрос относно спорната им реалност. В случая, органите по приходите правилно са преценили, че посоченият капацитет не е доказан. Не е доказано, че доставчиците са разполагали с необходимите материали, за да извършат фактурираните услуги. Не са налице доказателства, че са разполагали с необходимия кадрови ресурс, тъй като не са декларирали данни за наети лица на трудови договори. След справка в базата данни на НАП става ясно, че за периодите на издаване на процесните фактури те не са декларирали данни за платени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения. След анализ на декларирания данни в дневник покупки на процесните доставчици не са установени данни за превъзлагането им на трети лица.

В случая, не без значение е и обстоятелството, че спорните фактури не са декларирани в дневник продажби и СД по ЗДДС от [фирма], [фирма] и [фирма]. След справка в базата данни на НАП се установява, че [фирма] е декларирало в дневник продажби и СД по ЗДДС за м. 09.2015 г. фактури с № 515 и № 524, по които жалбоподателят е приспаднал данъчен кредит, но с дати на издаване 10.09.2015 г. и 25.09.2015 г. и получатели по тях – трети задължени лица.

Не са представени и доказателства за получаване на услугите от ревизираното дружество и последващото им използване от жалбоподателя. Обстоятелството, че предметът на по-голямата част спорните доставки е относим към осъществяваната от дружеството дейност – автосервизни услуги

не е достатъчно доказателство както за получаването им, така и за последващото им ползване. С представените ППП от [фирма] и стокови разписки от [фирма] е документирано предаване на стоки в [населено място], [улица], без същите да са конкретизирани, да е посочено отговарят ли на изискванията и как са транспортирани.

Относно документираната доставка по монтаж на платформи, телфери и окабеляване на рибно стопанство от [фирма] в хода на ревизията не са представени доказателства за обекта, на който са осъществени услугите – местонахождение, собственост. В представения от ревизираното дружество Договор № 501 от 24.11.2015 г. не се съдържат данни за местонахождение на обекта, права и задължения на страните, а единствено такива за вид услуга, срок за изпълнение, цена и начин на плащане. Анексът към договор № 501 от 10.12.2015 г. е с предмет – „допълнително окабеляване на платформи в рибно стопанство“. За удостоверяване и приемане на резултата по договора при ревизията [фирма] е представило копие на ръчно написан Приемо-предавателен протокол от 29.12.2015 г., без данни за лицата, които са го подписали за изпълнител и възложител и без място на съставяне. В протокола е посочено: „Приех в рибното стопанство монтажа на платформи, телфери и цялостното окабеляване от изпълнителя на договор 501.“. Последният не удостоверява предаването и приемането на конкретни по вид и обем услуги и мястото на изпълнението им. Не става ясно кое е лицето, извършило фактурираната услуга, предвид липсата на назначени лица по трудови и граждански договори. Следва да се посочи, че представените фискални бонове, удостоверяващи плащане по процесните фактури, не документират реално извършено такова.

Доставка на стоки – родово-определени вещи, каквито са фактурираните доставки на моделна екипировка на корпус на помпа; улей за бесетелна релса и черупка - долна за биелен лагер от [фирма], следва да се установят обстоятелства за прехвърляне на право на собственост върху стоките от доставчика и свързаните с тях такива, касаещи придобиване право на собственост върху същите по вид и количества стоки от ревизираното дружество, съхранение, транспорт, предаване и др. В случая не са представени доказателства за съхранението, предаването, транспорта на описаните стоки, плащане по фактурите и последващото влагане на процесните стоки от жалбоподателя.

В хода на ревизионното производство от органите по приходите са инициирани насрещни проверки на посочените дружества – преки доставчици на задълженото лице. Връчени са И., подробно описани в РД, за което не са представени никакви доказателства от страна на [фирма], [фирма] и [фирма]. Видно от събраните по делото доказателствата, не е осигурен достъп до счетоводните регистри и първични документи в оригинал на доставчиците. В случая, ревизиращият орган не е установил нито счетоводни записвания за приходи от извършените доставки, нито пък е установил данни за осчетоводени разходи във връзка с фактическото извършване на процесните доставки. Следователно недоказани остават изложените в жалбата твърдения за наличието на реално извършени доставки. Не са ангажирани доказателства, които да се противопоставят на тезата на

ревизиращите органи за липса на доставка.

От направената справка в базата данни на НАП се установява, че обстоятелството, че процесните фактури не документират реално осъществени доставки на стоки и услуги е констатирано и при проверка на [фирма] за спазването на данъчното законодателство, за резултатите от която е съставен Протокол №П-22220520046566-073-001/21.09.2020 г. В хода на проверката жалбоподателят е бил поканен да коригира неправомерно приспадения данъчен кредит по същите, но не е подал коригиращи СД по ЗДДС.

Следва да се посочи, че като съставител на издадените фактури от [фирма] и изпълнител в ППП до 23.10.2015 г. е вписана И. Б. С., а към посочените дати едноличен собственик на капитала и управител на дружеството е В. С. Ш..

Съдът намира, че в случая РА не противоречи на практиката на СЕС. При различна фактическа обстановка, по същество, навсякъде СЕС намира, че правото на данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка. Нито Директива 2006/112/ЕО, нито практиката на СЕС обаче ограничават по някакъв начин възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално. Те не лимитират какви обективни факти от действителността, могат да бъдат анализирани за тези цели – и това е нормално, тъй като те варират значително според спецификите на конкретния случай.

В т. 32 от Решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело

С-285/2011 г. съдът е напомнил, че всяка прилагаща юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по спора, за да определи дали получателят на спорните доставки може да упражни право на приспадане на основание тези доставки.

Съдът намира, че ревизиращите органи са се съобразили с горното и са направили преценка на множество обстоятелства относно спорните доставки. Освен, че са анализирали преките фактори от значение за изпълнение на доставките, същите са направили анализ на поведението на доставчиците и самото ревизирано лице.

Предвид това може да се заключи, че изборът на сочените доставчици не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии. Страните не са целяли предоставяне, съответно получаване на стоки/услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди. Тези факти и обстоятелства навеждат на извода, че на ревизираното лице му е било известно участието във формални сделки, без да има фактически осъществени престации.

Ползването на право на приспадане на данъчен кредит по документи, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, се квалифицира от СЕС като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба – Решение от 06 декември 2012 г. по дело С-285/11, [фирма], т. 36. Ползването на данъчен кредит с измамна цел не се толерира от закона. Извод за наличие на такава следва да

се направи въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства и установените обективни данни, както са сторили органите по приходите в настоящото производство. За пълнота на изложението следва да се отбележи, че правилно със спорния РА е прието, че по процесните доставки е налице абсолютна симулация, а не както се твърди от жалбоподателят – относителна такава и съдът намира, че РА следва да бъде потвърден в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит за спорните периоди, по всички фактури, издадени от посочените по-горе доставчици.

С оглед гореизложеното съдът счита, че законосъобразно с РА, за данъчни периоди от м. 10.2015 г. до м. 12.2015 г., на дружеството са установени задължения за ДДС в общ размер на 21 812,64 лв., от които 13 924 лв. главница и 7 888,64 лв. лихви. Нито в хода на ревизионното производство, нито в хода на съдебното производство бяха представени доказателства, които оборват констатациите на РЕ и РО.

Предвид това настоящият съдебен състав намира, че оспореният РА е законосъобразен в обжалваната част, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът дължи произнасяне по претенциите на страните за присъждане на разноски.

Предвид изхода на спора и на основание чл. 161 ал. 1 изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, в размер на 1 184 лева, определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, Трето отделение, 71 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес па управление: [населено място] 1202, район „С.“, [улица]-108, представлявано от Н. Д. К., в качеството му на управител, чрез АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „Г., И. И А.“, представлявано от адв. Л. И. Л.-Г. в качеството ѝ на управляващ съдружник със съдебен адрес [населено място] 1000, [улица], ет. 3, срещу Ревизионен акт № Р-22220520006428-091-001/30.06.21 г., издаден от С. Т. К. на длъжност Началник сектор-орган възложил ревизията и Д. С. С. на длъжност главен инспектор по приходите-ръководител ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1465/20.09.21 г. на Заместник директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени задължения за ДДС, за данъчни периоди от м. 10.2015 г. до м. 12.2015 г., в общ размер на 21 812,64 лв., от които 13 924 лв. главница и 7 888,64 лв. лихви.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес па управление: [населено място] 1202, район „С.“, [улица]-108, представлявано от Н. Д. К., в

качеството му на управител, да заплати на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, сумата в размер на 1 184 /хиляда сто осемдесет и четири/ лева, представляваща направени по делото разноси за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: