

# РЕШЕНИЕ

№ 1866

гр. София, 23.03.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,**  
в публично заседание на 23.02.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Адриан Янев**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **4628** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно – осигурителен процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Ревизионен акт № Р-22221019001783-091-001 от 04.10.2019 г., издаден от началник сектор и главен инспектор при ТД на НАП – [населено място], потвърден с решение №517 от 02.04.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна политика“ (ОДОП) при Централно управление на Национална агенция за приходите (НАП), в частта, с която на дружеството жалбоподател е отказано приспадане на данъчен кредит в размер на 104 979,07 лева по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и са начислени лихви в размер на 20626,39 лева.

В жалбата се твърди, че дружеството жалбоподател е ползвало подизпълнители за извършването на СМР на обекти в страната, за което били сключени бланкови договори с общ посочване на цената, а впоследствие конкретно извършените работи по вид и количество се уговаряли, за което била издавана фактура. Изложени са доводи, че са представени всички необходими документи, установяващи реалното извършване на процесните доставки, което не било съобразено от данъчния орган. Счита, че строителните работи били действително извършени, за което не се спорило по делото. Излага доводи, че непредставянето на документи от доставчиците не води до извод, че същите не са извършили съответните доставки. Моли да се отмени ревизионният акт в обжалваната част.

Ответникът счита жалбата неоснователна. Излага твърдения, че липсват доказателства за реалното извършване на услугите от лицата, които са издали процесните фактури. Счита, че дружеството жалбоподател притежава необходимия ресурс за извършване на възложените СМР. В тази връзка се излагат доводи за недоказаност на доставката, което обуславяло отказа за признаване правото на данъчен кредит.

Административен съд София - град, след като обсъди релевираните с жалбата основания, прецени становищата на страните и събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221019001783-020-001 от 25.03.2019 г., издадена от началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – С. и връчена по електронен път на 08.04.2019 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) за периода от 01.09.2016 г. до 31.07.2018 г.

Същата е издадена от В. В. в качеството си на началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – С., която на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК е оправомощена да възлага извършването на ревизии, за което е издадена заповед № РД – 01 – 803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП – С..

Със заповед от 04.07.2019 г. за изменение на заповед за възлагане на ревизия е продължена на основание чл. 114, ал. 2 ДОПК извършването на ревизията до 08.08.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен по реда на чл. 117 ДОПК ревизионен доклад от 22.08.2019 г., с който е направено предложение да се откаже приспадането на данъчен кредит в размер на 104 539,60 лева по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], както и да се начислят лихви в размер на 20626,39 лева.

В доклада се посочва, че [фирма] сключило договори с [фирма], [фирма] и [фирма], по силата на които дружеството жалбоподател като подизпълнител за саниране на сгради следвало да извърши СМР на обекти, намиращи се в [населено място], [населено място], [населено място], [населено място] и [населено място] дол. Не се спори, че горепосочените обекти са завършени, т. е. сградите са санирани.

В доклада се посочва, че в дневника за покупки на [фирма] са отразени и представени 25 броя фактури, издадени от [фирма], които са с обща данъчна основа от 85 721,67 лева и ДДС – 17 144,33 лева. Предмет на доставките е следното: наем на строителен инвентар (флекс, електрожен, лебедки, бетонобъркачки и къртачи), качване на бетонпомпа, превоз на работници, транспорт на материали и скеле, шпакловка, монтаж на лисни, улуци, водоскоци, комини и бордове.

Пред приходния орган са представени фискални бонове и оферта за монтаж и шпакловка с цени за 1 кв. м. Приложен е още договор от 25.08.2016 г., с който [фирма] възлага на [фирма] извършването на СМР на обекти с ориентировъчна стойност по офертата, която включвала само труд, без материали. В договор е посочено, че е необходимо изготвянето на протоколи за извършената работа.

Приложена е справка на [фирма], според която договорените СМР следвало да се извършат на обекти с адреси както следва: [населено място], [улица], [населено място], [улица], блок Острица 5 и [населено място], [улица].

Данъчният орган не е успял да извърши насрещна проверка на [фирма], тъй като не е открит негов представител. Установено е, че към дата на фактурите дружеството няма наети лица по трудови или извънтрудови правоотношения, а за 2016 г. 2017 г. не е отчетена извършена дейност и не са регистрирани приходи.

В доклада се посочва, че в дневника за покупки на [фирма] са отразени и представени 11 броя фактури, издадени от [фирма], които са с обща данъчна основа от 39606,68 лева и ДДС – 7921,32 лева. Предмет на доставките е следното: лепене и дюбелиране на изолация, шпакловка, полагане на минерална вата, монтаж на лайсни и водокап.

Представени са фискални бонове и оферта за лепене, дюбелиране и монтаж с цени за 1 кв. м. Приложен е още договор от 19.12.2016 г., с който [фирма] възлага на [фирма] извършването на СМР на обекти с ориентировъчна стойност по офертата, която включвала само труд, без материали. В договор е посочено, че е необходимо изготвянето на протоколи за извършената работа.

Приложена е справка на [фирма], според която договорените СМР следвало да се извършат на обект с адрес [населено място], [улица].

Не е открит представител на [фирма], като е установено, че към дата на фактурите дружеството няма наети лица и за 2017 г. не е отчетена извършена дейност и не са регистрирани приходи.

Данъчните органи са установили, че в дневника за покупки на [фирма] са отразени и представени 12 броя фактури, издадени от [фирма], които са с обща данъчна основа от 59566,67 лева и ДДС – 11913,33 лева. Предмет на доставките е следното: направа на минерална вата, монтаж и демонтаж на скеле, шпакловка, грундиране и полагане на мазилка, лепене и дюбелиране на изолация и направа на конструкция на гипсокартон.

Представени са фискални бонове и оферта за направа на минерална мазилка, монтаж и демонтаж на скеле, лепене и други с цени за 1 кв. м. Приложен е още договор от 01.03.2017 г., с който [фирма] възлага на [фирма] извършването на СМР на обекти с ориентировъчна стойност по офертата, която включвала само труд, без материали. В договор е посочено, че е необходимо изготвянето на протоколи за извършената работа.

Приложена е справка на [фирма], според която договорените СМР следвало да се извършат на обекти с адреси: [населено място], [улица]; [населено място], [улица] [населено място], [улица].

Не е открит представител на [фирма] и е установено, че към дата на фактурите дружеството няма наети лица и за 2017 г. не е отчетена извършена дейност и не са регистрирани приходи. До месец януари 2017 г. имало регистрирани трудови договори с работници във ферма за птици, общи работници и сервитьори.

В доклада се посочва, че в дневника за покупки на [фирма] са отразени и представени 31 броя фактури, издадени от [фирма], които са с обща данъчна основа от 157941,64 лева и ДДС – 31588,36 лева. Предмет на доставките е следното: монтаж, демонтаж, разнасяне и транспорт на скеле; почистване на покрив; обшивка по бордове и обръщане на прозорци; направа на топлоизолация; монтаж и демонтаж козирки; къртене на стара мазилка; възстановяване на комини; изолация, лепене и други.

Представени са фискални бонове и оферта за монтаж и демонтаж на скеле и козирки, както и за други операции. Приложен е още договор от 01.07.2017 г., с който [фирма] възлага на [фирма] извършването на СМР на обекти с ориентировъчна стойност по офертата, която включвала само труд, без материали. В договор е посочено, че е необходимо изготвянето на протоколи за извършената работа.

Приложена е справка на жалбоподателя, според която договорените СМР следвало да се извършат на обекти с адреси: [населено място], [улица], блок Острица 5; [населено място], [улица] [населено място], [улица].

Не е открит представител на [фирма] и е установено, че за 2017 г. не е отчетена извършена дейност и не са регистрирани приходи. Регистрирани били трудови договори до месец март 2017 г. (шофьор на тежкотоварни автомобили; пазач и организатор спедиция), а от месец април 2018 г. били наети лица на длъжности: сервитьори, бармани и готвач с място на работа в Б..

В ревизионния доклад се посочва, че в дневника за покупки на [фирма] са отразени и представени 16 броя фактури, издадени от [фирма], които са с обща данъчна основа от 93584,44 лева и ДДС – 18716,88 лева. Предмет на доставките е следното: хидроизолация; битумен грунд и мрежа; тухли; шпакловка; изолация; боя; извършване на услуги на обект в С. и други.

Представени са фискални бонове и договор от 01.05.2018 г., с който [фирма] възлага на [фирма] извършването на СМР на обекти с ориентировъчна стойност по офертата, която включвала само труд, без материали. В договор е посочено, че е необходимо изготвянето на протоколи за извършената работа.

Приложена е справка на жалбоподателя, според която договорените СМР следвало да се извършат на обекти с адреси: [населено място] дол, централен затвор и [населено място], [улица], блок Б..

Не е открит представител на [фирма] и е установено, че за 2018 г. не е отчетена извършена дейност и не са регистрирани приходи. Към момента на издаване на фактурите били наети лица на длъжности: строител алпинист и общ работник с място на работа в [населено място].

В ревизионния доклад се посочва, че в дневника за покупки на [фирма] са отразени и представени 17 броя фактури, издадени от [фирма], които са с обща данъчна основа от 86276,84 лева и ДДС – 17255,38 лева. Предмет на доставките е следното: топлоизолация; демонтаж на покрив; измазване на комини; монтаж на скеле, отливане на бетон; направа на покрив; обръщане на прозорци, полагане на мембрана и други.

Представени са фискални бонове и оферта за направа на минерална мазилка, монтаж и демонтаж на скеле, коване и други с цени за 1 кв. м. Приложен е и договор от 17.02.2017 г., с който [фирма] възлага на [фирма] извършването на СМР на обекти с ориентировъчна стойност по офертата, която включвала само труд, без материали. В договор е посочено, че е необходимо изготвянето на протоколи за извършената работа.

Приложена е справка на жалбоподателя, според която договорените СМР следвало да се извършат на обекти с адреси: [населено място], [улица], 21 и 23, [улица], блок Б. и [улица] 4; [населено място], [улица].

Не е открит представител на [фирма] и е установено, че за 2018 г. не е отчетена извършена дейност и не са регистрирани приходи, а след месец ноември 2015 г. липсвала регистрацията за наети лица.

Горезиложената информация от ревизионния доклад се подкрепя от приложените

писмени доказателства по делото (договори, фактури, справки и други).

В ревизионния доклад е прието, че [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] нямат необходимия трудов ресурс и материални активи за изпълнение на възложените СМР от [фирма]. В тази връзка е прието, че не са осъществени доставките, за които са издадени фактури от обсъжданите дружества.

Ревизионният доклад е връчен на ревизираното лице, което е подало възражения вх. № 53-00-126/24.09.2019 г.

С ревизионен акт № Р-22221019001783-091-001 от 04.10.2019 г., издаден от началник сектор - възложил ревизията и главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, в съответствие с правомощията им по чл. 119, ал. 2 ДОПК, е отказано приспадането на данъчен кредит в размер на 104 539,60 лева по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], както и е начислена лихва в размер на 20626,39 лева.

Същият е връчен на ревизираното лице, което с жалба вх. № 53-06-10600 от 30.10.2019г. е оспорило ревизионният акт по административен ред.

С решение № 517 от 02.04.2020 г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП е потвърден ревизионният акт в оспорената част. Даден е отговор на оплакванията на жалбоподателя, като допълнително е посочено, че [фирма] притежава необходимия ресурс да извърши да извърши възложените му работи, а за последните липсвало доказателства да извършени от лицата, които са издали процесните фактурите.

Решението е връчено по електронен път на 22.04.2020 г. и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК (съобразявайки спирането на сроковете), ревизионният акт е обжалван по съдебен ред.

В хода на съдебното производство са приобщени протоколи между Е. Б.“ Е. и [фирма], установяващи извършването на СМР, а именно: протокол № 5/02.07.2018 г. за обект в [населено място], [улица], блок Б.; протокол № 5/25.03.2018 г. за обект в [населено място], [улица] 4 и протокол № 4/25.03.2018 г. за обект в [населено място], [улица], 21 и 23.

В хода на съдебното производство са разпитани свидетелите К. И. и С. М., които дават информация, че на всеки обект е имало по няколко бригади, всяка състояща се около 5 човека, като вторият свидетел конкретизира, че около 30 – 40 човека са необходими за голям обект. Дават информация, че са работили за [фирма] като строителни работници на обекти в С. и Т.. Дватама поясняват, че управителят на дружеството е осъществявал контрол на строителните обекти.

Съдът дава вяра на показанията на двамата свидетели, въпреки че същите са лаконични. Показанията им са непротиворечиви и свидетелите са участвали непосредствено в строителната дейност на част от обектите.

В хода на съдебното производство е назначена и изслушана съдебно – техническа експертиза, която съдът напълно кредитира като компетентно и обективно изготвена и намираща опора в доказателствата по делото.

Вещото лице дава информация, че [фирма] е разполагало с необходимата кадрова обезпеченост за изпълнение на обектите, които са възложени от [фирма], [фирма] и [фирма]. В тази връзка пояснява, че необходимата кадрова обезпеченост за изпълнение на обектите са необходими около 30 строителни работници, а средносписъчният състав на осигуряваните лица от жалбоподателя е 35 човека (от приложената таблицата става ясно, че за някои месеци е имало недостиг, а за други са били повече от необходимото, поради което е даден средномесечен вариант).

Експертът посочва още, че на дружеството е липсвало необходимата материална и техническа обезпеченост за изпълнение на обектите и по – конкретно липсвало инвентарно тръбно скеле, ръчни механизирани инструменти, транспортни средства и мачтови товароподемници.

Вещото лице дава информация, че според данъчно амортизационния план дружеството притежава активи за извършената дейност: в сметка 205 „транспортни средства“ са заведени два товарни автомобили и едно ремарке, а в сметка 207 „машини и съоръжения“ са въведени перфоратор Б., генератор и режеща машина.

Експертът констатира, че в част от фактурите съществува разминаване на единичните цени с тези от офертите. Отбелязва, че част от фактурите, издадени от [фирма] предхождат по време датата на договорите, с които на жалбоподателя са възложени извършването на СМР. В тази връзка жалбоподателят посочва, че [фирма] е издало фактури (издадени през 2016 г. и 2017 г.) за доставки за обекти в [населено място], [улица]; [населено място], [улица], блок Острица 5 и [населено място], [улица]. В същото време жалбоподателят е сключил договор на 01.02.2018 г. с [фирма] за обекта в [населено място].

**При така установените факти, Административен съд София - град достига до следните правни изводи:**

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срок и от лице, имащо правен интерес от оспорване. Разгледана по същество е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от орган по приходите с материална компетентност по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП в кръга на определените му правомощия съгласно заповедта за определяне на компетентен орган.

Актът отговаря на изискванията на писмена форма и съдържание съгласно чл. 120 ДОПК.

Не се установяват съществени нарушения на процедурата по ДОПК при провеждане на ревизията, които обуславят извод за ограничаване правото на защита на ревизираното лице или да препятстват съдебния контрол за спазване на материалния закон при определяне на задълженията, включени в нейния обхват.

Оспореният акт не противоречи с приложимия материален закон.

Съгласно националния данъчен закон и постоянната практика на СЕС по тълкуване на чл.167, чл.168 и чл.178 от Директива2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С - 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за

доказване, установени в националното право.

Съгласно чл. 68, ал. 2 ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6 ЗДДС, към момента на възникване на данъчното събитие и като последица от тази изискуемост, данъкът следва да се начисли. При доставка на стоки данъчното събитие настъпва към момента на прехвърляне на правото на собственост, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик по дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО (фактическото предаване на стоката), а при доставката на услуги - към момента на извършването им (чл. 25, ал. 2 ЗДДС).

В тежест на данъчно задълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на услуги/стоки. При оспорване на фактурата, касаещо отразената в нея стопанска операция, задължение на ползващия се от правата по този документ е да докаже, че отразената във фактурата стопанска операция действително е осъществена.

В случая ревизиращият орган е мотивирал изводите си за липса на осъществени облагаеми доставки с факта, че доставчиците нямат необходимата техническа, материална и трудова/кадрова обезпеченост за извършване на доставките.

За липса или съществуване на реална доставка следва да бъдат преценени фактите и обстоятелствата по време на ревизията, като се приложат логическите правила към обективно съществуващите факти.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставките могат условно да бъдат разделени на две групи: 1). установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която се включват фактът на притежание на стоките/ресурсите за извършване на услугата от доставчика, материално-техническата и кадрова му обезпеченост, възможността му да ги достави/изпълни, респ. фактът на деклариране и внасяне на ДДС; 2). такива, сочещи на прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят приемо-предавателни протоколи, доказателства за индивидуализиране на предмет, вид, количества на услугите, място и време на изпълнение, пряко ангажираните с този процес лица, мостри, макети, проекти и други образци, обективиращи физическата изява на услугата.

В конкретния случай жалбоподателят сочи единствено съответните фактури с фискални бонове, договори за възлагане на СМР и изготвени оферти, с които се домогва да докаже реалното извършване на доставки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Тези писмени доказателства не сочат прякото реализиране на стопанските операции, отразени във фактурите. Следва да се отбележи, че договорите за СМР съдържат общи белези и не дават никаква конкретна информация по вид, количество, време и място на доставка. Действително, че е възможно в по – късен момент да се уговорят конкретните стоки/услуги, за което да се съставят съответните фактури, но това само по себе си не установява доставката. Липсва връзката между договорите със съответните фактури и това проличава още повече, че не е съставен протоколът за приемане на извършените СМР, каквато клауза има във всеки договор. Наред с това част от единичните цени по офертите не кореспондират с единичните цени по част от фактурите. Голяма част от фактурите не съдържат необходимата информация, за да се прецени за кой обект се отнасят и по какъв договор. Също така не се установи дали издадените фактури са включени в дневниците за продажби на доставчиците. Не може

да бъде отминато и това, че издадените от [фирма] фактури предшестват основания договор за СМР (между жалбоподателя и [фирма]) за един от обектите.

По делото се установи, че [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са регистрирали приходи от извършена дейност за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. Същите нямат кадровата обезпеченост да извършват стопанска дейност, доколкото не са наели работници/ служители на трудово или извънтрудово правоотношение (с изключение на [фирма], който има двама работници, което е крайно недостатъчно за изпълнение на възложените СМР). Всичко това основание да се приеме, че дружествата нямат необходимата материално - техническата и кадрова обезпеченост за изпълнение на доставките.

Вярно е, че процесните обекти са завършени, доколкото не е спорно това обстоятелство, но това само по себе си не означава, че [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са извършили съответните СМР, тъй като се установи липсата на материално - техническата и кадрова обезпеченост.

Принципни са правилни доводи на жалбоподателя, че непредставянето на документи от доставчиците не води до извод за неизвършване на съответните доставки. В случая обаче изводът за липсата на реална доставка се прави заради липсата на документи, установяващи реализираното на стопанската операция и липсата на материално - техническата и кадрова обезпеченост.

Установи се, че ревизираното дружество притежава необходимата кадрова обезпеченост за изпълнение на възложените му СМР и му липсва част от материално – техническите ресурси, но набавянето такива ресурси може да е свързано с други стопански операции за които не възниква правото на данъчен кредит.

Гореизложеното води до извод, че не се установи реалното извършване на доставките по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], поради което на жалбоподателя правилно е отказано приспадане на данъчен кредит в размер на 104 979,07 лева.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК в полза на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП следва да се присъди сумата от 3786 лева – разноски за юрисконсултско възнаграждение.

По изложените съображения и на основание и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд София – град, 34 - ти състав,

### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] против Ревизионен акт № Р-22221019001783-091-001 от 04.10.2019 г., издаден от началник сектор и главен инспектор при ТД на НАП – [населено място], потвърден с решение №517 от 02.04.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна политика“ (ОДОП) при Централно управление на Национала агенция за приходите (НАП), в частта, с която на [фирма] е отказано приспадане на данъчен кредит в размер на 104 979,07 лева по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и са начислени лихви в размер на 20626,39 лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна политика“ при Централно управление на Национала агенция за



приходите сумата в размер на 3786 лева, представляваща направени по делото разноси.

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

Съдия: