

# РЕШЕНИЕ

№ 2719

гр. София, 22.04.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,**  
в публично заседание на 22.03.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Петя Стоилова**

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **11410** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Ревизионен акт №Р-22221318004453-091-001/10.04.2019г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1241/18.07.2019г. от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Според жалбата са допуснати съществени процесуални нарушения. Д. орган не е приложил Решения на Съда на Европейския съюз постановени по преюдициални запитвания, съгласно които, само поради непредставянето на доказателства за наличие на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика не следва да се отрича правото на получателя да приспадане платения или подлежащ на плащане ДДС във връзка с доставката. В този смисъл са решенията по дело С-324/11г. С., Решение №6928 от 2.06.2017г. на ВАС по адм. д. №9756/2016г., Решение №7264 от 9.06.2017г. на ВАС по адм. д. №9188/2016г.

Д. орган отказва да представи писмени доказателства, които са цитирани в ревизионния доклад и въз основа на констатациите, които са обективирани в тях прилага чл.32, ал.6 от ДОПК. Тези протоколи са изискани изрично, но не са представени. Ревизиращият екип е нарушил и служебното начало прогласено в чл.3 и чл.5 от ДОПК. Вместо органите на НАП да изискат служебно от трети лица и държавни органи определени документи, те са изискани от ревизиращия субект и впоследствие поради фактическата невъзможност той да ги представи е прието, че

извършените сделки не са реално осъществени и не му е признато правото за приспадане на данъчен кредит.

В жалбата се съдържат и подробни обяснения за осъществяване на доставките по отделните фактури. Заявява се, че след като обектите са въведени в експлоатация, то доставките са реално извършени и правото на данъчен кредит следва да бъде признато.

Относно продадени материали, които са вложени на обект ЧЕГ „И. А.“, [фирма] е проектант по част „Електро“. Проектът е изготвен от съдружника и управител на [фирма] към този момент Я. И. Арнаутска, притежаваща съответната проектантска правоспособност. Същото лице е осъществило и авторския надзор при изпълнението на проекта по тази част. По тази услуга е признато правото на дружеството приспадане на данъчен кредит по фактури №2/26.09.2013г., №13/07.04.2014г. и №33/28.10.2014г, видно от изготвения ревизионен доклад. В. на обекта е поискал съдействие от представители на [фирма] да закупят част от материалите. Стоките са закупени от дружеството през месец август 2015г, октомври 2015г. и март 2016г. и впоследствие през същите периоди са препродадени на „ЧЕЕ проф. И. А.“. С оглед обстоятелството, че материалите са закупени от [фирма], [фирма] и [фирма] и са продадени през един и същ отчетен период, те не са завеждани в счетоводството на дружеството като активи, респективно е невъзможно в ревизионното производство да се представят описи на закупените материали.

Няма нормативноустановена възможност [фирма] или което и да е друго лице в процеса за сключване и изпълнение на задълженията на страните по договора с [фирма] да извърши проверка дали контрагента има: регистрирани трудови договори, с колко на брой лица, на какви длъжности, дали изпълнява публичноправните си задължения да подава Декларация обр.1 и Декларация обр.6 по Наредба Н-8, да декларира задължения за осигурителни вноски и да ги плаща, да провери дали има в ПП „Фискални устройства“ регистрирани ЕКАФП.

Противоречащ на правилата на формалната логика е довода на Директора на Дирекция „ОДОП“, че по преписката липсват данни за вложени материали във връзка с фактурираните СМР, а видно от приложените договори, всички материали във връзка с фактурираните СМР са за сметка на горесцитираните доставчици. Неколкократно в процеса на ревизията изрично е уточнено, че [фирма] е сключила типови договори с всичките си доставчици - подизпълнители, което се установява и от тези по изпълнение на обектите в [населено място] и от тези и [населено място]. От съдържанието на договорите с възложителите се констатира, че от [фирма], [фирма] и [фирма] е възложено на [фирма] да изпълни СМР на обектите с материали на възложителите. Следвало е да се извършат служебни проверки в масивите на НАП и да се констатира, че [фирма], [фирма] и [фирма] не са имали кадрова обезпеченост да изпълнят договорите за обществени поръчки с [община], сключени през периода от м.09 - м.10.2016г. Д., че дружествата са декларирали пред Възложителя на обществената поръчка, че няма да ползват подизпълнители е неотносим към [фирма]. Дружеството не е страна по договорите за обществена поръчка и няма обективна възможност да провери в регистъра на обществените поръчки към Агенцията по „Обществени поръчки“ дали е декларирано такова обстоятелство от кандидатите и дали има такава клауза в подписаните договори.

В откритото съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Б., който поддържа жалбата. Претендира разноски в размер на 4763,80лв по представен списък.

Постъпили са писмени бележки.

Ответникът - Директорът на Дирекция "ОДОП" – [населено място] при ЦУ на НАП, в последното съдебно заседание не изпраща представител.

Софийска градска прокуратура не взема участие.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия от 31.07.2018г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.11.2014 г. до 30.06.2018г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22221318004453-092-001 от 05.02.2019г., връчен по електронен път на 07.02.2019г. Дружеството не е подало писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221318004453-091-001/10.04.2019г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С РА отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 60 492,12 лв. по фактури, издадени от следните доставчици: [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] и [фирма] и са начислени лихви за забава в общ размер на 8 853,30 лв.

Процесната ревизия е първа за посочените периоди и видове задължения.

През ревизираните периоди основната дейност на [фирма] е свързана с извършването на СМР, проектиране и комисионни за извършени маркетингови услуги.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/. В отговор на същите на 17.09.2018г. и на 21.12.2018г. от [фирма] са представени доказателства подробно описани в констативната част на РД.

От органите по приходите е извършено и посещение на адрес [населено място], [улица], [жилищен адрес] - сутерен, където са прегледани първични счетоводни документи и регистри на дружеството, удостоверено с Протокол №1235418/15.01.2019 г.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК с искане №Р-22221318004453-041-001/27.12.2018г. са изискани документи, сведения и писмени обяснения от [община].

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани и насрещни проверки на спорните доставчици на дружеството и са извършени справки за относими за тях обстоятелства по данни от информационния масив на НАП. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, подробно описани на страници от 7 до 29 на РД.

За целите на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ до всяко от изброените по-горе дружества, връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие,

с изключение на исканията до [фирма], [фирма] и [фирма], които са връчени по електронен път. Предприетите от органите по приходите действия и съставените документи /протоколи за посещения на адрес, съобщения по чл. 32 от ДОПК, пощенски пратки, изпратени писма на електронни адреси/ са описани и приложени към административната преписка. Документи и писмени обяснения са представени единствено от [фирма].

В хода на проведените насрещни проверки ревизиращите са извършили и проверки в информационния масив на НАП относно касаещи доставчиците обстоятелства. Установено е, че спорните фактури са отразени в отчетните регистри по ЗДДС на доставчиците, като издадени на [фирма]. Констатирано е също така, че спорните доставчици са дружества, deregистрирани по ЗДДС, при установени обстоятелства по реда на чл. 176 от същия закон, както и че същите /с изключение на [фирма]/ не са подавали декларации по реда на чл. 92 от ЗКПО за периода на фактуриране на доставките към [фирма]. Органите по приходите са посочили още, че [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са дружества, които не разполагат с кадрова обезпеченост през периода на фактуриране на спорните доставки.

С протокол №1235417/14.01.2019г. са присъединени и „констатации от ревизионните производства“ на [фирма] и [фирма].

След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства, органите по приходите са констатирани обстоятелства водещи до отказване на право на приспадане на данъчен кредит в размер на 60 492,12 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и 9 от ЗДДС по фактури издадени от следните доставчици:

1. За данъчен период месец март 2016 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 142,00 лв. по фактура №[ЕГН]/21.03.2016г., издадена от [фирма].

С цел установяване реалността по сделката документи и писмени обяснения са представени единствено от жалбоподателя, въпреки че относими доказателства са изискани по реда на ДОПК и от процесния доставчик. [фирма] е приложило копие от спорната фактура, придружена с фискален бон за извършено заплащане в брой. Предмет по доставката са електроматериали по опис. Видно от представените от задълженото лице счетоводни регистри, фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 601 /разходи за материали/ на оборотната ведомост. От жалбоподателя са приложени и доказателства във връзка с извършена последваща доставка на закупените от [фирма] електроматериали, както следва: копие от фактура №[ЕГН]/22.03.2016г., издадена на ЧЕГ „ПРОФ. И. А.“. От ревизираното дружество са представени и писмени обяснения, съгласно които [фирма], в качеството си на проектант на част електро на обект „Учебен Комплекс проф. И. А.“, находящ се в [населено място], местност „М.“ и специалист в областта на електрообзавеждането, е съдействало на клиента си ЧЕГ „Проф. И. А.“ да закупи част от нужните му електроматериали за построяването на сградата. Последните са закупени от [фирма] и са превозени от склада на доставчика до обекта на клиента - комплекс „Проф. И. А.“ с личния автомобил на управителя на [фирма]. След преглед на така ангажираните доказателства ревизиращите са посочили, че по преписката липсва приложен от жалбоподателя опис на закупените електроматериали.

Във връзка с гореизложеното в хода на ревизионното производство е изготвено второ ИПДПОЗЛ до [фирма], с което дружеството е информирано, че спорния доставчик

не може да бъде открит на декларираните адреси, като е поискано и допълнително представянето на опис на закупените материали, заявки, приемо-предавателни протоколи, складови разписки и други документи съставяни във връзка с фактурираната от [фирма] доставка. Изискано е да бъдат представени и писмени обяснения относно точен адрес на склада на доставчика, от където са закупени и получени стоките.

В отговор на допълнително връченото искане, на 21.12.2018г. от жалбоподателя са представени писмени обяснения, съгласно които, след приключване на сделката с [фирма], екипът на [фирма] не е поддържал взаимоотношения с доставчика, поради което няма актуална информация относно адреси и телефони за контакт със същия. От ревизираното дружество е посочено също, че описът на закупените материали към фактура №[ЕГН]/21.03.2016 г., издадена от [фирма], е предаден при последващата им продажба на ЧЕГ ПРОФ. И. А.. Декларирано е, че по спорната доставка няма изготвени приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи. Относно местонахождението на склада на доставчика е посочено, че представляващият дружеството не може да цитира точен адрес, тъй като фактическите действия за изпълнение на поетите задължения по договорите, включително предаване и получаване на стоките, са извършвани от наетия в [фирма] персонал. В подкрепа на изложеното е представена справка от информационната база данни на НОИ за регистрираните трудови договори от ревизираното лице за периода.

При така установената фактическа обстановка и предвид обстоятелството, че в хода на извършената на доставчика насрещна проверка, последният не е представил изисканата му по реда на ДОПК счетоводна и търговска документация, която да докаже осъществяването на реална от него стопанска дейност, както и доказателства, установяващи произхода и вида на фактурираните стоки, от органите по приходите е прието, че за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/21.03.2016 г., издадена от [фирма], тъй като не са изпълнени условията на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. В подкрепа на изложеното е посочено и обстоятелството, че за периода на фактуриране на доставката е извършена ревизия на доставчика, приключила с издаването на РА №Р-22221816004417-091-001 от 29.12.2016 г., видно от констатациите на който фактурираните от [фирма] доставки на стоки и услуги през ревизирания период не са реално извършени. Не на последно място органите по приходите са оспорили и представените от жалбоподателя доказателства относно извършено плащане към доставчика, тъй като са констатирани, че през проверявания период дружеството има регистриран ЕКАФП в обект за търговия на дребно с плодове и зеленчуци.

2. За данъчен период месец октомври 2015 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 413,33 лв. по фактура №29/05.10.2015 г., издадени от [фирма].

Аналогична фактическа обстановка като тази за [фирма] е установена и по отношение на доставчика [фирма].

С ПИНП №П-22221418158374-141-001 от 01.11.2018г. е констатирано, че изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. №П-22221418158374-040-001 от 05.09.2018г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на доставчика на 15.10.2018г. В законоустановения срок от [фирма] не са представени изисканите документи и писмени обяснения.

Органите по приходите са направили справки за относими за доставчика обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Установено е, че през

проверявания период дружеството има регистриран ЕКАФП в обект за търговия на дребно със строителни материали, но за периода на фактуриране на доставката към [фирма] няма подавани данни от Z отчети.

В хода на ревизията органите по приходите са изискали документи от значение за установяване на реалността на сделката и от жалбоподателя, в качеството му на страна по фактурираната доставка. Задълженото лице е представило копие от процесната фактура, придружена с фискален бон за извършено разплащане в брой. Предмет по доставката са електроматериали по опис. Приложени са и доказателства във връзка с извършена от [фирма] последваща доставка на закупените от [фирма] електроматериали към ЧЕГ ПРОФ. И. А.. Представени са и идентични писмени обяснения във връзка с декларираната последваща доставка на стоките като тези представени във връзка с доставчика [фирма], а именно: [фирма], в качеството си на проектант на част електро на обект „Учебен Комплекс проф. И. А.“, находящ се в [населено място], местност „М.“ и специалист в областта на електрообзавеждането, е съдействало на клиента си ЧЕГ „Проф. И. А.“ да закупи част от нужните му електроматериали за построяването на сградата. Същите са закупени от [фирма] и са превозени от склада на доставчика до обекта на клиента - комплекс „Проф. И. А.“ с личния автомобил на управителя на [фирма]. Отново от жалбоподателя не е приложено копие от описа към издадената от доставчика фактура, като в допълнително представените от жалбоподателя писмени обяснения от 21.12.2018г. /във връзка с изготвеното второ ИПДПОЗЛ №Р-22221318004453-040-002/15.11.2018г./ е посочено, че същият е предаден на ЧЕГ ПРОФ. И. А., както и че във връзка със спорната доставка, фактурирана от [фирма] няма изготвени приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи. Относно актуални данни за контакт с доставчика и информация за местонахождението на склада на същия е декларирано, че представляващият [фирма] не разполага с такава, като са изложени аналогични обяснения като тези изложени за доставчика [фирма].

При така установената фактическа обстановка органите по приходите са приели, че фактурираната от [фирма] доставка не е реално изпълнена от процесния доставчик, поради което за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка, за да постановят отказа от данъчен кредит, ревизиращите са изложили идентични доводи като тези при доставчика [фирма].

3. За данъчни периоди от месец декември 2017г. до месец юни 2018г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 26 406,68 лв. по 25 фактури, издадени от [фирма].

Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са обективирани в протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22220318158583-141-001 от 22.10.2018г. Съгласно констатациите на същия изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. №П-22220318158583-040-001 от 07.09.2018г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 04.10.2018г. В законоустановения срок от [фирма] не са представени изисканите документи и писмени обяснения.

Органите по приходите са направили справки за относими за доставчика

обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Установено е, че през проверявания период дружеството няма регистриран ЕКАФП.

С цел установяване реалността на доставките от жалбоподателя са представени копия от спорните фактури, издадени от [фирма], придружени с фискални бонове за извършено разплащане в брой и протоколи образец акт 19 /с изключение на фактури №[ЕГН]/23.01.2018г., №[ЕГН]/08.12.2017г. и №[ЕГН]/04.12.2017г./. Предмет по доставките са СМР – кофраж поясни стени, бетон и утаител, зидария стени и шахти, монтаж арматура, полагане на бетон и бетонни канали, монтаж на бордюри, рязане парапети, полагане на фракции, обратен насип бетонов канал, ръчен изкоп, изпомпване вода, товарене и извозване на земна маса, премахване на стара арматура с кислород, работа с багер и хидравличен чук и др. От ревизираното лице е представено и копие от договор от 06.02.2018 г., сключен [фирма]. Съгласно същият [фирма], в качеството на възложител възлага, а спорния доставчик, в качеството на изпълнител приема да изпълни СМР на обект „Инсталация за сушене на въглища“ в Т. „Република“ [населено място]. В договора е посочено още, че жалбоподателят възлага отделните обеми работа на изпълнителя чрез възлагателни протоколи, съставени на база предварително единични цени за отделните видове работа и материали. Страните са се договорили и, че при изпълнение на предмета на договора ще се използват механизация, материали, детайли и конструкции, осигурени от Изпълнителя. От [фирма] е представено и копие от договор от 11.12.2017г., сключен с [фирма], в качеството на възложител. Съгласно последния, възложителят възлага, а жалбоподателят приема да изпълни СМР на обект „Инсталация за сушене на въглища“ в Т. „Република“ [населено място]. От [фирма] е представено и копие от фактура №[ЕГН]/28.01.2018 г., издадена на [фирма], както и копие на Акт образец 19 към същата.

При така установената фактическа обстановка и във връзка с констатациите, направени в хода на насрещната проверка на [фирма], органите по приходите са изготвили второ ИПДПОЗЛ №Р-22221318004453-040-002/15.11.2018 г. до жалбоподателя, с което са изискали допълнително от [фирма] да представи информация за актуални телефони и адреси на доставчика, както и такава за лицата извършили услугите /три имена и ЕГН/, данни за наетата механизация по договора, информация за длъжностните лица упражнявали контрол за изпълнението на договора и за техническия ръководител, назначен от [фирма]. От задълженото лице е поискано да представи и копия от следните документи: техническо задание, възлагателен протокол, сертификати и декларации за съответствие във връзка с влагането на материалите, доставени от изпълнителя, включително приемо-предавателни протоколи; застраховка професионална отговорност за вреди причинени на други участници в строителството и/или трети лица.

На 21.12.2018 г. в деловодството на ТД на НАП С., офис Б. е получен отговор, съгласно който [фирма] заявява, че единствената информация относно данни за контакт с доставчика, с които разполага жалбоподателят, са тези, публикувани в Търговския регистър. Посочено е също така, че [фирма] не разполага с информация за лицата, извършили фактурираните услуги, както и

с такава относно наетата механизация или ползван подизпълнител от [фирма]. От задълженото лице е декларирано и, че същото не разполага с информация относно името на техническия ръководител от страна на доставчика, а този упражнявал контрол по изпълнението от страна на [фирма] е К. В. В.. Относно доставените материали е посочено, че такива не е имало, тъй като от [фирма] са предоставени единствено услуги, подробно описани в представените фактури. Декларирано е, че [фирма] не разполага с копие от застраховка професионална отговорност за вреди причинени на други участници в строителството и/или трети лица.

След анализ на горепосочените документи и писмени обяснения и съпоставката им с информационният масив на НАП органите по приходите са приели, че фактурираните услуги във връзка с договор от 06.02.2018 г., сключен между [фирма] и [фирма] не са действително изпълнени. В подкрепа на изложеното е посочено обстоятелството, че по силата на договора всички материали, детайли, конструкции и механизация за изпълнение предмета на спорните СМР са за сметка на доставчика / [фирма]/, а доказателства в тази насока не са ангажирани. Също така е изтъкнато, че през периода на фактуриране на спорните услуги доставчикът не разполага с кадрова обезпеченост. Наведени са и доводи за наличието на неистински документи в счетоводството на [фирма], а именно фискални бонове, издадени от несъществуващ ЕКАФП и несъдържащи всички изискуеми от Наредба Н-18 от 13 декември 2006 г. задължителни реквизити. Не на последно място е посочено, че в хода на ревизионното производство не е представено и копие от застраховка професионална отговорност за вреди причинени на други участници в строителството и/или трети лица.

4. За данъчен период месец юни 2015 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 600,00 лв. по фактура №[ЕГН]/18.06.2015 г., издадени от [фирма].

С ПИНП №П-22220318158582-141-001 от 22.10.2018г. е констатирано, че изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. №П-22220318158582-040-001 от 07.09.2018г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на доставчика на 04.10.2018г. В законоустановения срок от [фирма] не са представени изисканите документи и писмени обяснения.

В хода на ревизията органите по приходите са изискали документи от значение за установяване на реалността на сделката и от жалбоподателя. В тази връзка от [фирма] е представено копие от процесната фактура, придружена с фискален бон за извършено разплащане в брой. Предмет по доставката е покупката на 132 броя плотерна хартия /80 гр./. Закупената стока е осчетоводена по сметка 601 /разходи за материали/ на оборотната ведомост. От ревизираното дружество са дадени и писмени обяснения, съгласно които [фирма] разполага с печатна машина, от която разпечатва изготвяните през периода множество проекти и чертежи. В тази връзка на задълженото лице му е била необходима закупената плотерна хартия, фактурирана от процесния доставчик.

При така установената фактическа обстановка и както бе споменато по-горе в решението от органите по приходите е изготвено и връчено на жалбоподателя второ ИПДПОЗЛ, с което е изискано предоставянето на информация за



актуални адреси и телефони за връзка с [фирма], информация за точното местонахождение на склада на доставчика, както и копия от описи на закупените материали, заявки, приемо-предавателни протоколи, складови разписки.

От [фирма] са дадени идентични писмени обяснения, като тези, изложени и за гореизброените доставчици, а именно: дружеството не разполага с друга информация за контакт с доставчика, освен тази публикувана в Търговския регистър; представляващият [фирма] не може да посочи точен адрес на склада на доставчика, както и на лицата, предали закупената хартия.

Предвид липсата на доказателства досежно произхода на фактурираните стоки и данни за точното местонахождение на склада на доставчика, от ревизиращите е формулиран извода, че по отношение на документираната от [фирма] доставка не е налице право на приспадане на данъчен кредит, тъй като липсват доказателства, че същата е осъществена от соченото за доставчик дружество. Ревизиращите са констатирани и обстоятелството, че е необяснимо как такова количество хартия с посочените параметри е превозено с лекия автомобил на представляващия [фирма]. При така установената фактическа обстановка органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 600,00 лв. по фактура №[ЕГН]/18.06.2015 г., издадени от [фирма].

5. За данъчен период месец август 2015 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 690,00 лв. по фактура №10000000551/28.08.2015 г., издадена от [фирма].

За извършената насрещна проверка е съставен Протокол №П-22221718158239-141-001/22.10.2018г. Видно от констатациите на същия изготвеното на доставчика ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път на 10.10.2018 г. на деклариран от управителя електронен адрес в хода на започнала процедура по реда на чл. 32 от ДОПК. В законоустановения срок документи и писмени обяснения не са представени от [фирма].

Органите по приходите са направили справки за относими за доставчика обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Установено е, че доставчика има задължения към републиканския бюджет в особено големи размери, определени в хода на извършената му ревизия по ЗДДС за период 01.09.2014г. – 30.09.2015г., приключила с издаването на РА №Р-22221815008427-091-001/09.05.2016г. Видно от констатациите на последния фактурираните от [фирма] доставки, не са действително осъществени.

С цел установяване реалността на доставката [фирма] представя копие от фактура с №10000000551/28.08.2015г., придружена с фискален бон за извършено разплащане в брой. Предмет на доставката е покупката на електроматериали по опис. От жалбоподателя са представени и писмени обяснения, в които дружеството декларира, че процесните стоки са закупени във връзка с осъществена от [фирма] последваща доставка към ЧЕГ ПРОФ. И. А. за обект „Учебен Комплекс проф. И. А.“, находящ се в [населено място], местност „М.“, във връзка с който ревизираното дружество се явява проектант на част електро. В подкрепа на изложеното е приложено и копие от фактура №[ЕГН]/19.08.2015г., издадена от [фирма] на ЧЕГ ПРОФ. И. А..

След анализ на така представените доказателства ревизиращите са констатирани, че от жалбоподателя не е представен опис на закупените материали, нито такъв на продадените. Също така е установено, че фактурата за последваща доставка на спорните материали е издадена преди тази, издадена от [фирма] на [фирма].

С ИПДПОЗЛ №P-22221318004453-040-002/15.11.2018г. е изискано представянето на допълнителни доказателства от страна на ревизираното дружество, а именно: информация за актуални контакти с доставчика [фирма]; опис на закупените материали по фактурата, издадена от доставчика; заявки, приемо-предавателни протоколи или стокови разписки във връзка с процесната фактура; данни за точното местонахождение на склада на доставчика, от където са закупени стоките.

От жалбоподателя са представени аналогични обяснения, като тези изложени за [фирма] и [фирма]: представляващият [фирма] не разполага с информация за доставчика, освен тази, публикувана в Търговския регистър; описите на закупените материали са предоставени на клиента на дружеството ЧЕГ ПРОФ. И. А.; във връзка с процесната доставка на стоки не са съставяни заявки, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или други документи; управителя на [фирма] не може да предостави точна информация за местонахождението на склада на доставчика, тъй като фактическите действия за поетите задължения по получаване на стоките са извършени от нает персонал. Във връзка с последното твърдение на жалбоподателя ревизиращите са изтъкнали, че съгласно чл. 126 от Кодекса на труда задължение на работодателя е да разпределя и възлага текущите задачи и да определя задълженията на персонала на дружеството, поради което е нелогичен получения от П. П. отговор, че същата няма отношение към фактическите действия по приемане на стоката и не знае мястото от където са закупени и получени същите.

При така установената фактическа обстановка органите по приходите са приели, че в случая не е налице право на приспадане на данъчен кредит за [фирма], тъй като документираната доставка на стоки не е реално осъществена от соченото за доставчик дружество.

6. За данъчни периоди месец август, месец септември и месец октомври 2017г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 16 414,71 лв. по 13 фактури, издадени от [фирма].

Във връзка със спорните доставки документи и писмени обяснения са представени единствено от [фирма], въпреки че относими доказателства са изискани по реда на ДОПК и от спорния доставчик. В хода на ревизионното производство с цел удостоверяване реалността на доставките от задълженото лице са представени копия от издадените му от доставчика фактури, придружени с фискални бонове за извършено разплащане и протоколи акт образец 19. Предмет по доставките е полагане на мазилка, мрежа, шпакловка и студен битумен грунд; демонтаж модулно скеле; монтаж на стиропор и фибран; монтаж на скеле; демонтаж на метални улични тръби. Фактурите са осчетоводени по сметка 602 /разходи за външни услуги/ на обратната ведомост. От жалбоподателя е приложено и копие от договор от 27.07.2017г., сключен между [фирма] – в качеството на възложител и [фирма] – в

качеството на изпълнител. Със същия В. възлага, а Изпълнителят приема и се задължава на свой риск, със своя работна сила и организация да изпълни срещу възнаграждение топлоизолационна система на Многофамилна жилищна сграда с адрес [населено място],[жк], блок 3 с ориентировъчна квадратура от 1 960 кв. м., Многофамилна жилищна сграда с адрес [населено място],[жк], блок 1 с ориентировъчна квадратура от 3 120 кв.м. и Многофамилна жилищна сграда с адрес [населено място],[жк], блок 1 с ориентировъчна квадратура от 1 600 кв.м. От жалбоподателя са представени и писмени обяснения, видно от които процесния доставчик е нает от [фирма] във връзка със сключени от лицето договори с клиенти, както следва: договор от 21.08.2017г., сключен с [фирма], в качеството на възложител за обект Многофамилна жилищна сграда с адрес [населено място],[жк], блок 3 с ориентировъчна квадратура от 2 700 кв. м.; договор от 21.07.2017 г., сключен с [фирма], в качеството на възложител за обект Многофамилна жилищна сграда с адрес [населено място],[жк], блок 1 с ориентировъчна квадратура от 3 187 кв. м. и договор от 30.06.2017г., сключен със [фирма], в качеството на възложител за обект Многофамилна жилищна сграда с адрес [населено място],[жк], блок 1 с ориентировъчна квадратура от 4 500 кв. м. От жалбоподателя е декларирано още, че спорните услуги, извършени от [фирма] са актувани от [фирма] към нейните клиенти. Посочено е също така, че процесните дейности са заплатени на жалбоподателя от [фирма], [фирма] и [фирма].

В хода на ревизионното производство от органите по приходите е извършена служебна проверка в програмните продукти на НАП, при която е установено, че [фирма] няма регистриран ЕКАФП и не подава данни с декларация образец 1 и 6 по Наредба Н-8 от 29 декември 2005 г.

Предвид гореизложеното ревизиращите са връчили на [фирма] второ ИПДПОЗЛ, с което са изискали от жалбоподателя да представи информация за актуални адреси и телефони за контакт с доставчика, както и такава относно лицата извършили фактурираните услуги /три имена и ЕГН/ и тези упражнявали контрол за изпълнението на договора. От ревизираното дружество е поискано да приложи и копие от застраховка професионална отговорност за вреди, причинени на други участници в строителството и/или трети лица, сключена от [фирма] и предоставена на [фирма].

В отговор на връченото искане от [фирма] отново са дадени идентични писмени обяснения, като тези изложени и за останалите доставчици, а именно: дружеството не разполага с друга информация за контакт с доставчика, освен тази публикувана в Търговския регистър; представляващият [фирма] няма информация за лицата, участвали при изпълнението на спорните услуги. От задълженото лице е декларирано и, че същото не разполага с информация относно името на техническия ръководител от страна на доставчика, а този упражнявал контрол по изпълнението от страна на [фирма] е лицето К. В. В.. Относно застраховка професионална отговорност за вреди причинени на други участници в строителството и/или трети лица е посочено, че дружеството не разполага с копие от такава. Не са представени и данни за ползван от [фирма] подизпълнител.

Във връзка с така установената фактическа обстановка ревизиращите са изискали информация и от [община], относно избраните изпълнители по обществена поръчка „Изпълнение на И. /проектиране, изпълнение на СМР и упражняване на авторски надзор/ във връзка с реализацията на Националната програма за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на [община] по обособени позиции“. На 16.01.2019 г. е получен отговор, приет с входящ №К.-188. Съгласно същия, изпълнители по спорните проекти са: [фирма], [фирма] и [фирма], като [община] няма информация, че при изпълнение на възложените обществени поръчки, цитираните по-горе дружества са ползвани подизпълнители.

След анализ на събраните доказателства и съпоставката им с информационния масив на НАП, органите по приходите са приели, че процесните СМР не са изпълнени от сочения като доставчик. Това се потвърждава от липсата на данни за кадрова обезпеченост на [фирма], както и от данните получени от [община]. Не на последно място е посочено, че не е доказано и плащането по доставките, тъй като приложените фискални бонове са издадени от нерегистрирано ФУ.

7. За данъчни периоди месец юни и месец юли 2017 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 825,40 лв. по 12 фактури, издадени от [фирма].

Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са обективирани в протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22220518158158-141-001 от 16.10.2018г. Съгласно констатациите на същия изготвеното ИПДПОЗЛ с изх. №П-22220518158158-040-001 от 18.09.2018г. е връчено по електронен път на 04.10.2018г. В законоустановения срок от [фирма] са представени документи и писмени обяснения. Последните се изразяват в копия от издадените на [фирма] фактури; контировки на счетоводното отразяване на стопанските операции във връзка с издадени на [фирма] фактури; аналитични салда от сметки 207 /машини и оборудване/ и 304 /стоки/; главна книга за сметка 411 /клиенти/, за сметка 45321 /начислен данък за продажбите/, за сметка 501 /каса в левове/, за сметка 7022 /приходи от продажби на стоки на едро/ и за сметка 703 /приходи от продажби на услуги/; свидетелство за регистрация на ЕКАФП; дневни отчети от ЕКАФП; разчетно платежни ведомости; данъчен амортизационен план; оборотни ведомости и рекапитулации по видове плащания. Предмет по доставките са извършени транспортни услуги по превоз на товари по направление С.-В.-С. и С.-Б.-С., както и доставка на мрежи „С.“. Към фактурите, документиращи доставка на транспортни услуги са приложени товарителници, както и копие от договор за превоз от 01.05.2017г., сключен между [фирма], в качеството на товародател и [фирма], в качеството на превозвач. С последния страните се съгласяват, че Превозвачът ще извършва превози на товари от [населено място] до обект в рамките на страната, посочен допълнително от Товародателя. Видно от представените товарителници, транспортът е осъществен с МПС с регистрационни номера С. и Р.. Към фактурите, документиращи доставката на мрежи „С.“ от процесния доставчик, са представени още стокови разписки и опростени фактури №[ЕГН]/01.06.2017г., №[ЕГН]/05.06.2017г. и №[ЕГН]/06.06.2017г., издадени от [фирма], в

качеството му на предходен доставчик за [фирма] на спорните стоки.

След съпоставка на така представените документи, органите по приходите са констатирани, че [фирма] е дружество deregистрирано по реда на ЗДДС считано от 18.08.2005г., както и, че същото е с прекратена регистрация от 31.01.2017г. В тази връзка ревизиращите са приели, че е невъзможно [фирма] да е закупило мрежите „С.“ от процесния доставчик, които след това е дала на [фирма].

В хода на ревизията органите по приходите са изискали документи от значение за установяване на реалността на сделката и от жалбоподателя. Приложени са копия от следните документи: фактурите, издадени от процесния доставчик, придружени с фискални бонове за извършено разплащане по доставките; договор за превоз от 01.05.2017г.; товарителници към фактурите с предмет на доставката транспортни услуги и приемо-предавателни протоколи към фактурите с предмет на доставките продажбата на стоки „С.“. От [фирма] са представени и писмени обяснения, в които задълженото лице декларира, че съгласно сключения договор за превоз на колети със [фирма], последният е извършил транспортни услуги по направления С. – В. и С. - Б.. Относно фактурираните мрежи „С.“ са дадени обяснения, че същите са закупени и използвани във връзка със СМР на обекти Многофамилни жилищни сгради с адрес [населено място],[жк]блок 1 и 3.

След анализ на събраните доказателства и съпоставката им с информационния масив на НАП органите по приходите са констатирани, че представените товарителници за обществен автомобилен превоз в страната не съдържат основни, задължителни реквизити, а именно: място и дата на натоварване и разтоварване; име на получателя; информация относно опаковка, тегло, брой, маркировка и данни относно товара. Установено е и обстоятелството, че в хода на ревизионното производство не е представена информация относно лицата, натоварили и разтоварили стоката, нито са налице представени пътни листа. Също така от органите по приходите е посочено, че след справка в информационния масив на НАП е установено, че МПС цитирани в представените товарителници не са собственост на дружеството [фирма], а са собственост на физически лица.

С цел отстраняване на горните пропуски и във връзка с констатираните несъответствия ревизиращите са изготвили и връчили на [фирма] второ ИПДПОЗЛ, с което са изискали представянето на информация относно собствеността на превозваните колети, както и за тяхното съдържание; точен адрес на натоварване и разтоварване на колетите; какъв брой и с какво тегло са същите; информация за марка, модел и регистрационен номер на МПС, с които са извършени транспортните услуги; във връзка с кои обекти в [населено място] и [населено място] на [фирма] са доставени колетите; информация относно местонахождението на склада, от който са закупени стоките; кои са лицата приели и предали стоките; копия от заявки и други съпътстващи доставките на мрежи „С.“ документи; информация относно транспорта на мрежите „С.“.

От жалбоподателя не са представени нови доказателства във връзка с връченото му второ ИПДПОЗЛ. Приложени са единствено писмени обяснения,

в които е декларирано, че [фирма] е представила всички товарителници, в които се съдържа необходимата информация. Относно покупката на мрежи, рамки, пътеки и парапети „С.“ е посочено, че същите са доставени от [фирма] на адрес [населено място],[жк]блок 1 и след проверка на същите от техническия ръководител К. В. стоките са приети, а представляващия [фирма] е подписал приемо-предавателните протоколи.

При така установената фактическа обстановка органите по приходите са приели, че ангажираните в хода на ревизията документи не отразяват реално осъществени доставки. От ревизиращите е изтъкнато обстоятелството, че същите представляват частно-правни документи и като такива нямат материална доказателствена сила, а следва да се преценяват с оглед всички останали доказателства, относими към спорните доставки. В тази връзка е посочено, че в хода на ревизионното производство не е установено с какви транспортни средства са осъществени спорните превози, на какви товари, чия е собствеността на колетите, кои лица са участвали при натоварването и разтоварването на същите, от кои обекти и на кои обекти са доставени същите, с какво са превозени стоките. Не на последно място е оспорено и обстоятелството, че доставчикът е разполагал с процесните стоки, предмет на последваща доставка към жалбоподателя.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя е възложена и приета като доказателство съдебно – техническа експертиза, която да отговори на въпроса „Вложени ли са при изпълнението на електрическа инсталация на обекта в количествата фактурирани от процесните фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], същите по вид и материали и това отразено ли е съответно в подписаните протоколи между „ЧЕГ проф.И. А.“ и [фирма] за приемане на извършени СМР?“ Според заключението на вещото лице която при изпълнение на ПОДОБЕКТ: ЧАСТ ЕЛЕКТРО на обект Ч. „Проф. И. А.“ са вложени описаните в констативната част на експертизата количества материали по вид отразени в Акт 1 за извършени СМР от дата 13.07.2014г. и Акт 3 за извършени СМР от дата 29.02.2016г. от изпълнителя на обект фирма [фирма]. Описано във фактура №63/19.08.2015г. под №:5 Подова кутия съдържаща 6 броя контакти „Ш.“; 6 броя розетки RJ45 са за компютърна зала и същите са монтираани от фирмата оборудвала залата.

Втора съдебно – техническа експертиза, поискана от жалбоподателя с вещо лице строителен инженер е отговорила на въпросите: „ 1. Колко лица са необходими за извършване на СМР, възложени от [фирма] на [фирма], съгласно с подписания между тях договор от 11.12.2017г на обект „Инсталация за сушене на въглища“ за Т. „Република“- П. в определения срок, в договора и има ли данни, че те са били извършени в срок така, както е договорено? 2.Какви материали са били вложени от [фирма] при извърш-ване на СМР, възложено от [фирма] и съответстват ли вложените материали по количество и качество на фактурираните от процесните доставчици?“ Експертизата е установила, че броят работници, участвали в изпълнението на конкретните видове работа варира от 5 до 26, в зависимост от вида работа, времето за изпълнение и наличния фронт за нея. Тази вариация е нормална, особено когато не може да се организира поточност, както е напр. във високото строителство. Работниците са наемани за

извършване на определена дейност на пунктови обекти. В цитирания договор не е фиксиран срок, а според собственика на [фирма], в качеството му на възложител на някои видове СМР на изпълнителя [фирма], договарянето се е правело устно, след предварително обсъждане между страните. Всички извършени видове работи са приемани от възложителя непосредствено след завършването им, което според същия означава, че договореността е спазена.

Липсата на приложения към договора, прави възлагането малко необичайно, но резултатът е налице и изпълнените от „Елпия“ СМР са необходимата пред-поставка за последващите видове строителни дейности, главно монтажа на техно-логичното оборудване в сушилнята. Към момента на огледа всички те също са извършени. В този смисъл се приема, че работата на „Елпия“ е осъществена съобразно с договора и в устно договаряните срокове между страните, а най-вероятно и в срока, определен в договора между Т.-а и „Ирел“.

Изпълнените от [фирма] СМР включително тези на [фирма] на процесния обект са: земни, кофражни, армировъчни, бетонови, малки като количества зидарски и мазачески. От [фирма] се получи всички налични сертификати за съответствие с вложените материали на обекта. От тях за „Елпия“ имат значение само тези за бетона, армировката, за ъгли за защита на завършващи стени и за мазилката. Като качество материалите, вложени в строителните елементи, изградени от „Елпия“ съответстват на сертификатите, които гарантират качеството им. Резултатите са видяни и не подлежат на съмнение.

Като информация за вложената армировка, „Ирел“ е изпратил данни само за количествата стомана от „М.“ с диаметри Ф6, Ф10 и Ф12, които общо са 105685 кг, а за армировката с по-големи диаметри на SIDENOR (С.), през „Стомана“ П. няма данни за килограмите, но тя включва Ф8, Ф14, Ф18, Ф20, Ф22 и Ф25 и като цяло теглото ѝ ще бъде по-голямо, а общото ще надвишава сумата на армировката, вложена от „Елпия“. Според собственика на „Ирел“, увеличението се обяснява с факта, че в някои елементи, напр. пътя, армировката по проект е била предвидена като еднопластова мрежа, но е изпълнена с негово решение двупластова, защото в противен случай трайното присъствие на тежки машини и товари бързо би компрометирало пътя. Освен това, по искане на противопожарния контрол, пожарозащитната стена откъм командната стая е направена почти два пъти по-дълга, отколкото е по проект и са изградени допълнително и други по-малки противопожарни стени, а са променени и детайли в първоначалния проект.

Ако се сумират формално количествата бетон, посочени в декларациите за характеристиките на бетона от „Л. строй“, би могло да се каже, че и бетонът е в повече, но в предпоследната декларация от 15.10. 18, освен юни и юли като месеци в които е поръчван бетон, фигурира също и август, а в последната – август, септември и октомври. „Елпия“ обаче е приключила работата си, съобразно с възлагането на този обект на 23.07.18.

Това означава, че възникналата потребност от допълнително количество бетон, както и армировка от същите доставчици е от период след горната дата. Проверка при техническия ръководител на обекта показва, че след

изпълнението на основната задача с възложител [фирма] и независимо от него, на „Елпия“ директно от Т.-а са били възлагани извънредни задачи, както следва: укрепващи колони и площадка пред сградата на лаборантките, затваряне със ст.б.стени на входовете на отворите (4x3м), откъдето са слизали работниците в подземните галерии, конструктивни укрепвания в цеха за изгаряне на парцали, изграждане на защитна стена пред сграда за предпазване от ударите на маневриращи машини и други по-дребни неща за по 0,5-1 куб.м. армиран бетон.

*При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:*

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността 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.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган и при спазване изискванията на ДОПК. Спазени са административно-производствените правила на ДОПК за извършване на ревизията, правилно е бил приложен и материалният закон.

Изискванията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл.68, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, като първото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС.

Наличието на кумулативните условия за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите на чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му са факти от обективната действителност, наличието или липсата на които е свързано с възникване на благоприятни последици за ревизираното лице – възникване на право на приспадане на данъчен кредит по определена фактура и приложимост на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване съобразно разпоредбата на чл.154, ал.1 от ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Според така цитираната норма всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, което означава, че в тежест на ревизирания субект е да докаже наличието на условията за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, съответно отсъствието на някоя от хипотезите по чл.70 от ЗДДС, като основният относим факт към приложимостта на посочените разпоредби на ЗДДС е установяване на реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. В този смисъл е трайната практика на Съда на Европейския съюз предвид решението по дело С-152/02, в което С. приема, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит на получателя, следва да е доказано осъществяване на фактурираната доставка и наличие на фактура за нея.

Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът



на Европейския съюз (С.) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т.53 от Решение на С. (сега С.) по дело С-454/98г., това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от С. в решение от 06.12.2012г. по дело С-285/11г. В т.31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: "Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото"; „ Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в последствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/." Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо услугите/ стоките да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Удостоверяването на доставката и нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на съответни доказателства при доставчика.

#### Анализ на доказателствата по доставчици:

##### 1. [фирма]

Доставчикът, който е deregистриран по ЗДДС не е открит на адреса, нито негов представител. Според декларираните в НАП данни не разполага с кадрова обезпеченост. [фирма] е приложило единствено копие от спорната фактура, придружена с фискален бон за извършено разплащане в брой. Предмет на доставката, посочен във фактурата са електроматериали по опис. Опис не е представен. Фактурата е осчетоводена от получателя, но това обстоятелство е неотнормимо, тъй като не представлява основание за признаване право на данъчен кредит. За последващата доставка е представена също само фактурата, издадена на ЧЕГ „ПРОФ. И. А.". Липсва опис на фактурираните електроматериали при последващата доставка. Писмените обяснения от [фирма] са вътрешно противоречиви: от една страна се твърди, че дружеството е съдействало на клиента си ЧЕГ „Проф. И. А." да закупи част от нужните му електроматериали за построяването на сградата, а от друга, че материалите са превозени от склада на доставчика [фирма] до обекта на клиента - комплекс „Проф. И. А." с личния автомобил на

управителя на [фирма]. Фактурата [фирма] обаче е издало на [фирма] и в тази сделка ЧЕГ „Проф. И. А.“ няма участие. Жалбоподателят не може да каже нито къде се намира складът на доставчика му АЙ ЕНД ВИ К.“Е., нито да посочи име на лице за контакти, телефон или други идентифициращи съконтрагента му белези. Декларира, че по спорната доставка няма изготвени приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи, описът към фактурите не съхранява. Заключение на експертната група, че СМР на обекта са извършени и конкретни по вид и количество електроматериали са били вложени не доказва извършването на реална доставка, такава, каквато е удостоверена с фактура №[ЕГН]/21.03.2016г., с доставчик [фирма] и получател [фирма], още повече че липсва опис на фактурираните материали. Правилно от органите по приходите е прието, че за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит по посочената фактура, тъй като не са изпълнени условията на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. По отношение на този доставчик има издаден РА №Р-22221816004417-091-001 от 29.12.2016 г., според констатациите на които, фактурираните от [фирма] доставки на стоки и услуги през ревизирания период не са реално извършени, а доставчикът има регистриран ЕКАФП само в обект за търговия на дребно с плодове и зеленчуци.

## 2. [фирма]

Това дружество също не е открито, нито негов представител. Същото не разполага с кадрови ресурс за осъществяване на доставка, за която се претендира за данъчен период месец октомври 2015 г. право на приспадане на данъчен кредит в размер на 413,33 лв. по фактура №29/05.10.2015г. Аналогични са констатациите както при [фирма]. През проверявания период дружеството има регистриран ЕКАФП в обект за търговия на дребно със строителни материали, но за периода на фактуриране на доставката към [фирма] няма подавани данни от Z отчети, т.е. не следва да е издавало касови бонове за извършени продажби, макар ревизираното лице да е представило копие от процесната фактура, придружена с фискален бон за извършено разплащане в брой. Предмет по доставката отново са електроматериали по опис, като опис липсва. Представените идентични писмени обяснения във връзка с декларираната последваща доставка на стоките, като тези представени във връзка с доставчика [фирма] са противоречиви и не доказват извършена реална доставка, такава, каквато е удостоверена с фактурата. Няма изготвени приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи, получателят по фактурата не знае от къде е натоварил материалите, спомня си само къде ги е закарал с личния си автомобил, не разполага с телефон, адрес на склада, име на лице за контакти. Правилно при тези данни, органите по приходите са приели, че фактурираната от [фирма] доставка не е реално изпълнена от процесния доставчик, поради което за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит. Заключение на вещните лица не опровергават този извод, тъй като реализирането на СМР на обект ЧЕГ „Проф. И. А.“ не доказва реалното осъществяване на фактурираната от [фирма] на [фирма] доставка, за която дори няма представен опис.

Възраженията на жалбоподателя във връзка с неоткриването на адрес на доставчиците е, че протоколите по чл.32, ал.6 от ДОПК не са му били връчени като приложения към съставения ревизионен доклад, въпреки че изрично ги е поискал. Протоколите за посещения на адрес са представени в третото проведено съдебно заседание, като жалбоподателят е имал възможност да се запознае с тях и е взел отношение в писмените си бележки. Посочените от адв. Б. значителни разминавания в номерацията на протоколите, нечетливи и некоректно попълнени обратни разписки, дори и липсата на една от обратните разписки обаче, не представляват съществени нарушения на административно-производствените правила, които да водят до незаконосъобразност на издадения РА. Не може да се приеме, че правото на защита на ревизираното лице при извършване на насрещните проверки е било нарушено. Освен това, в производството по обжалване на ревизионни актове на основание чл. 160, ал.1, ал.3 и ал.4 ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата, но не може да върне преписката на органа по приходите, поради допуснати от него процесуални нарушения, което прави възраженията по повод протоколите неотнормирани по същество към признаването на правото на данъчен кредит в съдебната фаза. Жалбоподателят, за да установи възникването на това свое право е разполагал с възможност в хода на съдебното производство да ангажира доказателства от счетоводствата на неоткритите при насрещните проверки доставчици.

### 3. [фирма]

Този доставчик също не е открит, нито негов представител на декларирания адрес за кореспонденция в НАП, няма и регистрирани трудови договори. За данъчни периоди от месец декември 2017г. до месец юни 2018г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 26 406,68 лв. по 25 фактури, издадени от [фирма], като през проверявания период дружеството няма регистриран ЕКАФП. Жалбоподателят е представил копия от спорните фактури, издадени от [фирма], придружени с фискални бонове за извършено разплащане в брой и протоколи образец акт 19 /с изключение на фактури №[ЕГН]/23.01.2018г., №[ЕГН]/08.12.2017г. и №[ЕГН]/ 04.12.2017г./. Предмет по доставките са СМР – кофраж поясни стени, бетон и утаител, зидария стени и шахти, монтаж арматура, полагане на бетон и бетонни канали, монтаж на бордюри, рязане парапети, полагане на фракции, обратен насип бетонов канал, ръчен изкоп, изпомпване вода, товарене и извозване на земна маса, премахване на стара арматура с кислород, работа с багер и хидравличен чук и др. От ревизираното лице е представено и копие от договор от 06.02.2018г., сключен [фирма]. Съгласно същият [фирма], в качеството на възложител възлага, а спорния доставчик, в качеството на изпълнител приема да изпълни СМР на обект „Инсталация за сушене на въглища“ в Т. „Република“ [населено място]. В договора е посочено още, че жалбоподателят възлага отделните обеми работа на изпълнителя чрез възлагателни протоколи, съставени на база предварително единични цени за отделните видове работа и материали. Страните са се договорили и, че при изпълнение на предмета на договора ще

се използват механизация, материали, детайли и конструкции, осигурени от Изпълнителя. От [фирма] е представено и копие от договор от 11.12.2017г., сключен с [фирма], в качеството на възложител. Съгласно последния, възложителят възлага, а жалбоподателят приема да изпълни СМР на обект „Инсталация за сушене на въглища“ в Т. „Република“ [населено място]. От [фирма] е представено и копие от фактура №[ЕГН]/28.01.2018 г., издадена на [фирма], както и копие на Акт образец 19 към същата.

Ревизираното лице не може да представи и не е представило информация за актуални телефони и адреси на доставчика, за лицата извършили услугите, за наетата механизация по договора, информация за длъжностните лица упражнявали контрол по изпълнението на договора, нито представя техническото задание, възлагателния протокол, посочен в договора, сертификати и декларации за съответствие на вложените материали, доставени от изпълнителя, приемо-предавателни протоколи, застраховка „професионална отговорност за вреди причинени на други участници в строителството и/или трети лица“, която се изисква по закон.

При изброените доказателства и дадените писмени обяснения, правилен е изводът на органите по приходите, че фактурираните услуги във връзка с договор от 06.02.2018 г., сключен между [фирма] и [фирма] не са действително изпълнени от посоченото във фактурите лице. По силата на договора всички материали, детайли, конструкции и механизация за изпълнение на спорните СМР са за сметка на доставчика / [фирма]/, а доказателства в тази насока не са ангажирани. Твърди се, че доставчикът е изпълнил само строителните услуги по договора, но същият според регистрите на НАП не е разполагал с наети по трудов договор лица през този период и не е ясно кои физически лица фактически са изпълнили СМР. Фискалните бонове, придружаващи фактурите са издадени от нерегистриран ЕКАФП и не съдържат всички изискуеми от Наредба Н-18 от 13 декември 2006 г. задължителни реквизити. Заключение на вещото лице по СТЕ единствено подкрепя извода за нереалност на фактурираните от [фирма] доставки, тъй като експертизата е установила, че броят работници, участвали в изпълнението на конкретните видове работа варира от 5 до 26, в зависимост от вида работа, времето за изпълнение и наличния фронт за нея. В случая спорният доставчик е нямал регистрирани трудови договори, няма данни да е ползвал наети по граждански договори лица, не може да бъде открито неговото счетоводство и негов представител, а лицето, което претендира правото на данъчен кредит препраща органите по приходите към данните в Търговския регистър във връзка с адреса на доставчика си. Липсват приложения към договора, които да конкретизират възложените СМР, а обстоятелството, констатирано от вещото лице, че СМР на обекта „Инсталация за сушене на въглища“ в Т. „Република“ [населено място] са изпълнени, не доказва реалност на доставката, така, както е била фактурирана - с изпълнител дружеството [фирма] и получател [фирма].

#### 4. [фирма]

Отново доставчикът не е открит, нито негов представляващ, не са представени изискваните от проверяващите документи във връзка с

издадената през данъчен период месец юни 2015г. фактура №[ЕГН]/18.06.2015г. от [фирма], по която се претендира право на данъчен кредит в размер на 600лв. [фирма] е представило само копие от процесната фактура, придружена с фискален бон за извършено разплащане в брой. Предмет по доставката е покупката на 132 броя плотерна хартия, която е осчетоводена по сметка 601 /разходи за материали/. Ревизираното лице не е могло да представи информация за актуални адреси и телефони за връзка с [фирма], за местонахождение на склада на доставчика, както и описи на закупените материали, заявки, приемо-предавателни протоколи, складови разписки. При наличие единствено на копие от фактура и никакви други доказателства, във връзка с реално осъществяване на доставката, органите по приходите правилно са отказали правото на приспадане на данъчен по фактура №[ЕГН]/18.06.2015г., издадени от [фирма].

#### 5. [фирма]

Дружеството не е разполагало с кадрова обезпеченост през периода на фактуриране на спорните доставки. Това обстоятелство не може само по себе си да бъде основание за отказ на правото на данъчен кредит, но са налични и други данни, които възприети в своята съвкупност водят до обосноваван извод за липса на реално осъществени доставки, по начина по който са фактурирани, поради което правото на данъчен кредит по тях не се следва. Претендира се право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 690лв. по фактура №10000000551/28.08.2015 г., издадена от [фирма]. Доставчикът не е открит на адреса за кореспонденция с НАП, но искането за представяне на документи и писмени обяснения му е връчено по електронен път. В законоустановения срок такива не са представени от [фирма], който има задължения към бюджета в особено големи размери по ЗДДС за периода 01.09.2014г. – 30.09.2015г., установени с издаден му РА №Р-22221815008427-091-001/09.05.2016г. Видно от констатациите на последния фактурираните от [фирма] доставки, не са действително осъществени. [фирма] отново представя само копие от фактура с №10000000551/28.08.2015г., придружена с фискален бон за извършено разплащане в брой. Предмет на доставката е покупката на електроматериали по опис, който опис липсва. Представена е и фактура за последваща доставка №[ЕГН]/19.08.2015г., издадена от [фирма] на ЧЕГ ПРОФ. И. А., също без опис и с по-ранна дата от фактурата, по която се претендира кредит. Липсват информация за актуални контакти с доставчика [фирма]; опис на закупените материали по фактурата, издадена от доставчика; заявки, приемо-предавателни протоколи или стокови разписки във връзка с процесната фактура; данни за точното местонахождение на склада на доставчика, от където са закупени стоките. Тъй като фактическата обстановка е аналогична с тази по отношение на доставчиците [фирма] и [фирма], то и правните изводи на съда по отношение законосъобразността на оспорения РА, в частта на непризнато право на данъчен кредит по фактурата, издадена от [фирма] са същите. По изложените вече мотиви РА в тази си част е законосъобразен. Неоснователно жалбоподателят счита, че органите по приходите служебно е следвало да изискат от трето лице ЧЕГ „И. А.“

допълнителни доказателства като например описите на закупените електроматериали към фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], проекта и количествената сметка по част „Електро“ на възложителя и неспазването на това им задължение е опорочило ревизията. Доказателствената тежест за установяване на основанията за признаване на правото на данъчен кредит по ЗДДС е изцяло върху лицето, което претендира това право, а не върху органите по приходите, като жалбоподателят не се е справил с доказателствената си задача нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство. Фактът, че СМР са извършени и е издадено разрешение за ползване на сградата сам по себе си не доказва, че в нея са вложени материали доставени от [фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма], за вида и количеството на които последното дружество дори не разполага с никаква документална следа в счетоводството си. В този смисъл, даденото от вещото лице Буджакова заключение е цитирано неправилно и се тълкува подвеждащо в писмените бележки на жалбоподателя, тъй като експертизата никъде не е констатирала (заключението на лист 307 от делото), че при изпълнението на подобект част „Електро“ са вложени тъждествени по вид и количество материали, на тези които [фирма] е закупила от [фирма], [фирма] и [фирма]. Какви материали е закупила [фирма] не може да се установи, тъй като към фактурите няма описи, а изводите на вещото лице, че те са съответно префактурирани от [фирма] на ЧЕГ проф. И. А. са необосновани, тъй като е неясно как вещото лице е установило съответствието.

#### 6. [фирма]

Спорни са 13 фактури, издадени от [фирма] през месец август, месец септември и месец октомври 2017г., по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 16 414,71 лв. От задълженото лице са представени копия от издадените му фактури, придружени с фискални бонове за извършено разплащане, които са издадени от нерегистрирано в НАП фискално устройство, както и протоколи акт образец 19. Предмет на доставките са различни видове СМР. Фактурите са осчетоводени по сметка 602 /разходи за външни услуги/ на оборотната ведомост. От жалбоподателя е приложен договор от 27.07.2017г., сключен между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/. В. възлага, а Изпълнителят се задължава на свой риск, със своя работна сила и организация да изпълни срещу топлоизолационна система на Многофамилна жилищна сграда с адрес [населено място],[жк], блок 3 и блок 1. Според писмените обяснения, доставчикът е нает от [фирма] във връзка със сключени от последното договор от 21.08.2017г. с [фирма], в качеството на възложител за обект Многофамилна жилищна сграда с адрес [населено място],[жк], блок 3; договор от 21.07.2017г. с [фирма] за обект Многофамилна жилищна сграда с адрес [населено място],[жк], блок 1 и договор от 30.06.2017г. със [фирма], в качеството на възложител за обект Многофамилна жилищна сграда с адрес [населено място],[жк], блок 1. От жалбоподателя е декларирано още, че спорните услуги, извършени от [фирма] са актувани от [фирма] към нейните клиенти, процесните дейности са заплатени на жалбоподателя от [фирма], [фирма] и [фирма].

[фирма] няма регистриран ЕКАФП, а ревизираното дружество не разполага с друга информация за контакт с доставчика, освен тази публикувана в Търговския регистър; представляващият [фирма] няма информация за лицата, участвали при изпълнението на спорните услуги, не разполага с информация относно името на техническия ръководител от страна на доставчика, Няма застраховка професионална отговорност за вреди причинени на други участници в строителството и/или трети лица, която по закон следва да има сключена. От [община] е изискана информация, относно избраните изпълнители по обществена поръчка „Изпълнение на И. /проектиране, изпълнение на СМР и упражняване на авторски надзор/ във връзка с реализацията на Националната програма за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на [община] по обособени позиции“. Видно от постъпилите отговор, изпълнители по спорните проекти са: [фирма], [фирма] и [фирма], като [община] няма информация, че при изпълнение на възложените обществени поръчки, цитираните по-горе дружества са ползвали подизпълнители.

От горните данни, според съда следва обосноваият извод, че процесните СМР не са изпълнени от сочения като доставчик [фирма]. Липсата на кадрова обезпеченост не представлява самостоятелно основание за отказ на правото на данъчен кредит, но в случая допълнително събраните данни, анализирани в тяхната съвкупност, ведно с липсата и на декларирани трудови договори от изпълнителя, водят до логичното заключение, че реалността на доставката не е доказана от лицето, което претендира право на данъчен кредит във връзка с нея. Наличието на реална доставка е първото условие, което поражда право за получателя на фактурата да му бъде възстановен платеният от него данък, а в случая такова не се установява и РА в тази си част е законосъобразен. Действително [фирма] няма нормативноустановена възможност да извършва проверки дали контрагента има регистрирани трудови договори, с колко на брой лица, на какви длъжности, дали подава декларации пред НАП, дали плаща публичните си задължения, но органите по приходите не са и изисквали от ревизираното лице да прави такива проверки. Нормалният стопански живот обаче има логика, която в поведението на възложителя [фирма] не се открива и това са обективни обстоятелства, пораждащи съмнения, относно участие в данъчна измама, наред с останалите извлечени от ревизиращите данни от регистрите на НАП. [фирма] е превъзложило извършаването на СМР, за които се е задължило лично да извърши спрямо [фирма], [фирма] и [фирма] на дружество, което не познава и за което разполага само с данните, налични в търговския регистър – [фирма]. От чл.1 на договорите с трите дружества – възложители ( лист 529 и сл. от административната преписка приложение №2) е видно, че [фирма] приема и се задължава на свой риск и със своя работна сила, организация и със собствено скеле да изпълни топлоизолация на обектите, описани подробно в същия член. В договора с подизпълнителя [фирма] липсва подпис на управителя на същото дружество П. В., (видно от копие то налично на лист 528 от административната преписка Приложение №2), а управляващият и представляващ [фирма] не може да даде информация нито къде се намира действителния адрес на управление на подизпълнителя, нито

с кое лице са осъществени контакти в хода на договарянето и подписването на договора. Не може да посочи и имена, дори брой на физическите лица, които фактически са извършили СМР, както и техническия им ръководител, на който е поверил изпълнението, и то по публични проекти (на [община]), за които неговите възложители също се явяват изпълнители. В договорите за обществени поръчки подизпълнители също изобщо не са предвидени. От друга страна, от обстоятелството, че [фирма], [фирма] и [фирма], а и [фирма] не са разполагали с кадрова обезпеченост през този период, не следва, че [фирма] е извършило фактурираните от него СМР, каквито доводи са направени в писмените бележки на адв. Б., а приложените от ревизираното лице протоколи ( образец 19) за извършени СМР и то не към всички фактури, не съдържат информация, различна от тази на фактурите, придружени с касови бонове от нерегистриран касов апарат, и не опровергават изводите на съда за съставени частни писмени документи, които не отразяват реално осъществени факти.

#### 7. [фирма]

За данъчни периоди месец юни и месец юли 2017 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 825,40 лв. по 12 фактури, издадени от [фирма]. [фирма] представя при насрещната проверка копия от издадените на [фирма] фактури; контировки на счетоводното отразяване на стопанските операции във връзка с издадени на [фирма] фактури; аналитични салда от сметки 207 /машини и оборудване/ и 304 /стоки/; главна книга за сметка 411 /клиенти/, за сметка 45321 /начислен данък за продажбите/, за сметка 501 /каса в левове/, за сметка 7022 /приходи от продажби на стоки на едро/ и за сметка 703 /приходи от продажби на услуги/; свидетелство за регистрация на ЕКАФП; дневни отчети от ЕКАФП; разчетно платежни ведомости; данъчен амортизационен план; оборотни ведомости и рекапитулации по видове плащания. Предмет на доставките са транспортни услуги по превоз на товари по направление С.-В.-С. и С.-Б.-С., както и доставка на мрежи „С.“. Към фактурите, документиращи доставка на транспортни услуги са приложени товарителници, както и копие от договор за превоз от 01.05.2017г., сключен между [фирма], в качеството на товародател и [фирма], в качеството на превозвач. С последния страните се съгласяват, че Превозвачът ще извършва превози на товари от [населено място] до обект в рамките на страната, посочен допълнително от Товародателя. Видно от представените товарителници, транспортът е осъществен с 2 МПС с регистрационни номера С. и Р..

След анализ на събраните доказателства и съпоставката им с информационния масив на НАП органите по приходите са констатирани, че представените товарителници за обществен автомобилен превоз в страната не съдържат основни, задължителни реквизити, а именно: място и дата на натоварване и разтоварване; име на получателя – посочено е само [населено място], [населено място]; информация относно опаковка, тегло, брой, маркировка и данни относно товара. Съдът констатира при преглед на товарителниците ( находящи се на лист 582 и сл. от административната преписка Приложение №2), че дори посоченото наименование на товара



„колети“ не дава яснота за вида на товара и каква стока се транспортира. По същият начин товарът е описан и в договора от 01.05.2017г., и в обяснението на управителя П. П., без да има данни ревизираното лице през проверявания период да е извършвало дейност като лицензиран пощенски оператор. Установено е и обстоятелството, че в хода на ревизионното производство не е представена информацията относно лицата, натоварили и разтоварили стоката, нито са налице представени пътни листа. Също така от органите по приходите е посочено, че след справка в информационния масив на НАП е установено, че МПС цитирани в представените товарителници не са собственост на дружеството [фирма], а са собственост на физически лица, което изцяло разколебава доказателствената сила на представените товарителници.

Относно покупката на мрежи „С.“ е посочено, че същите са доставени от [фирма] на адрес [населено място],[жк]блок 1 и след проверка на същите от техническия ръководител К. В. стоките са приети, а представляващия [фирма] е подписал приемо-предавателните протоколи, други доказателства освен протоколите не са представени. Към фактурите, документиращи доставката на мрежи „С.“ от процесния доставчик, са представени още стокоски разписки и опростени фактури 3 броя, издадени от [фирма] през м. 06.2017г., в качеството му на предходен доставчик за [фирма] на спорните стоки. След съпоставка на така представените документи, органите по приходите са констатирани, че [фирма] е дружество, което е deregистрирано по реда на ЗДДС считано от 18.08.2005г., както и е с прекратена регистрация от 31.01.2017г., поради което правилно са заключили, че представените, издадени през м. 06.2017г. фактури не удостоверяват действително извършени доставки на мрежа, което прави нереална и претендираната доставка от [фирма] на [фирма].

Предвид всичко гореизложено, РА е законосъобразен и жалбата следва да се отхвърли.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 11-ти състав,

#### Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт №Р-22221318004453-091-001/10.04.2019г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1241/18.07.2019г. от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ: