

# РЕШЕНИЕ

№ 6010

гр. София, 02.11.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав**, в публично заседание на 16.09.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **8863** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК и чл.145 и сл. от АПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], сграда 1, комплекс „Академика“, представлявано от управителя И. Г. М., подадена чрез пълномощника адв.Ц. П., САК, с адрес: [населено място], [улица], ет.2, ап.5, против Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418002941-091-001 от 23.01.2019г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Роза Т. З. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място]-ръководител на ревизията, потвърден с Решение №661 от 18.04.2019г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който ревизионен акт на [фирма], [населено място] са установени данъчни задължения в общ размер на 17900,00лева за данък върху добавената стойност за периода м.04.2018г. и прилежащи лихви за в размер на 1263,05лева.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, по съображения за издаването му в нарушение и при неправилно приложение на материалния и на процесуалния закон. Твърди се, че Ревизионният акт е постановен при съществено нарушаване на императивните правила, установени в чл.3, ал.2 и ал.3,

чл.5, чл.6, ал.3 и чл.37, ал.1 от ДОПК във връзка с чл.170, ал.1 от Административния процесуален кодекс (АПК). Жалбоподателят оспорва като неправилни, незаконосъобразни, необосновани и противоречащи на събраните в хода на ревизията доказателства, съображенията на органите по приходите, мотивирали направения извод за наличие на основание да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/26.04.2018г. издадена от [фирма],[ЕИК] [населено място], с описани в приемо предавателен протокол СМР, по която фактура е извършено и плащане. Твърди се, че последното е сторено към издателя на фактурата [фирма] [населено място], като цената е платена предварително и е налице е авансово плащане. От своя страна [фирма] [населено място] не е платило на подизпълнителя [фирма],[ЕИК] [населено място], тъй като елинисталацията не е изпълнена в цялост. Налице била хипотеза на чл.25, ал.7 от ЗДДС. Поддържа се, че от представените в хода на проведеното ревизионно производство доказателства по несъмнен начин се установява, както реалността на осъществените доставки, така и фактическото извършване на услугите- предмет на фактуриране. Основавайки се на практиката на Съда на Европейския съюз, обосновава, че отказване право на приспадане на данъчен кредит може да бъде извършено само ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба с право, какъвто настоящият случай не е. Изложени са и съображения за допуснати съществени нарушения на процесуалните правила при издаването на ревизионния акт, като се твърди, че в нарушение на регламентираните в чл.3 и в чл.5 от ДОПК принципи на служебно начало и обективност в административното производство не са установени обективно и в пълнота, съответно не са преценени всички обстоятелства от значение за направените изводи за наличие на публични задължения.

По подробноизложени в жалбата съображения, е направено искане Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418002941-091-001 от 23.01.2019г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Роза Т. З. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място], ръководител на ревизията, потвърден с Решение №661 от 18.04.2019г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, да бъде изцяло отменен, като незаконосъобразен. Излага съображения в писмено становище.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител по делото, оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Поддържа, че обжалваният ревизионен акт е правилен и законосъобразен, по подробноизложените в решението на директора на ОДОП решение.Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Въз основа на съвкупната преценка на събраните по делото доказателства, съдът приема за установено следното от фактическа страна по административно-правния спор:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418002941-020-001 от

22.05.2018г., издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП [населено място] на основание чл.112 и чл.113 от ДОПК, е възложено извършването на ревизия на [фирма],[ЕИК], [населено място], с обхват задължения за данък върху добавената стойност за периода от 07.03.2018г. до 30.04.2018г. Ревизията е възложена на екип от ревизори в състав: Роза Т. З.-главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и В. С. Т.–старши инспектор по приходите.

Срокът за извършване на ревизията е определен до два месеца, считано от датата на връчване на заповедта, което е сторено на 06.06.2018г. по електронен път. Същият е удължен със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221418002941-020-002/03.08.2018г., Р-22221418002941-020-003/05.09.2018 и със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221418002941-020-004/02.10.2018г., издадени и подписани от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП [населено място], като с последната заповед за изменение на ЗВР срокът за приключване на ревизията е определен като такъв до 06.11.2018г.

Заповедта за възлагане на ревизия и заповедите за изменение на ЗВР, са издадени в електронен вид и подписани с валиден към датата на полагането му квалифициран електронен подпис от длъжностното лице, посочено като издател в съответното длъжностно качество.

В хода на ревизията са предприети действия по събиране на доказателства, включително въз основа на отправени искания за представяне на документи и писмени обяснения от данъчно задълженото лице и от трети лица; извършени са справки и са съставени протоколи за извършени насрещни проверки. Извършените процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства, са подробно описани в РД.

Въз основа на извършената на дружеството ревизия и на основание чл.117 от ДОПК от определения със ЗВР ревизиращ екип Роза Т. З., главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и В. С. Т., старши инспектор по приходите е съставен и подписан Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418002941-092-001/03.12.2018г., с който по отношение на ревизираното лице [фирма], [населено място], се предлага установяване на задължения за ДДС в размер на 17900,00лева, със съответните лихви в размер на 1009,44лева. /стр.24 от РД /.

По отношение на задълженията по ЗДДС са направени констатации, въз основа на които е прието, че се следва отказ на упражнено от ревизираното дружество право на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/26.04.2018г. в ревизирия период с доставчик [фирма],[ЕИК], [населено място], по която регистрираното лице [фирма], [населено място] е получател. Въз основа на тези изводи са направени корекции относно декларираните задължения за съответния данъчен период, в които правото на данъчен

кредит по тази доставка, е било упражнено.

Прието е, че на основание чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС, чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.9 от ЗДДС и чл.25, ал.1 и ал.6 от ЗДДС, следва да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер 17900,00лв. за доставката по фактура №[ЕГН]/26.04.2018г., издадена от [фирма] [населено място] с получател [фирма] [населено място] по съображения, че няма реално извършени доставки и услуги с предмета, посочен в тази фактура.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че [фирма] не разполага със строителни работници. С договор за извършване на строителни работи по АС част от 22.03.2018г. ревизираното лице възлага на свързано дружество [фирма] [населено място], извършването на СМР на жилищната сграда в УПИ:IV-2163, в кв.102, местност „К. вада“, описани в приложение №1 към договора, на обща стойност 864000,00лв. без ДДС.

В ревизирия период е представена фактура №[ЕГН]/26.04.2018г., издадена от [фирма] [населено място] на [фирма] [населено място] на стойност 89500,00лв. и ДДС на стойност 17900,00лв. с предмет: извършени СМР по договор от 22.03.2018г. и приемо-предавателен протокол за извършени СМР от 25.04.2018г. на стойност 89499,90 лв. и ДДС на стойност 17 899,98лв.

На 03.09.2018г. ревизиращият орган е извършил посещение на строителния обект „Жилищна сграда с офиси, медицински център и подземни гаражи“, находяща се в [населено място], ул.„Д-р Б. В.“, УПИ:IV-2163 в кв.102, местност „К. вада“, като посещението е документирано в протокол №1004529/03.09.2018г.

Цитираният протокол е съставен в присъствието на техническия ръководител на строежа лицето М. А. Ч., работещо по трудов договор от дата 23.04.2018г. към [фирма] [населено място]. В същия са отразени извършените до момента СМР в четириетажната жилищна сграда а именно: направена външна топлоизолация с фасадна боя, поставени метални парапети на тераси, но без стъкла, вътрешно оформление на общи части, които се изграждали в момента, чрез поставяне на стълбищни плочки и плочки в коридорите. В протокола е записано, че в сградата не са монтирани вътрешни парапети, както и че няма монтиран асансьор, но са поставени плочки на външни тераси, а в апартаментите има изградени ел. инсталации, ВИК-инсталации, ОВ-инсталации, газови инсталации, както и че СМР по тези инсталации продължават. Записано е че подове на апартаментите са на циментова замазка, а на стените и тавани е положена гипсова мазилка с ръбохранители, поставена е кафява ПВЦ-дограма, като не са поставени интериорни врати и входни врати на апартаменти. На покрива е поставена хидроизолация, готови са комините за ОВ-част.

С ИПДПОТЛ изх.№ДОК1338/29.08.2018г. е отправено искане до Столична община, район „Г.“, отдел „Кадастър и регулация“ като са изискани данни и документи, касаещи въпросния строеж, а именно: разрешение за строителство, издадени актове по ЗУТ, акт образец 15, разрешение за ползване, ако има издадено такова към датата на искането.

Съгласно писмо вх.№ДОК1338/01.11.2018г. за посочената жилищна сграда са представени следните документи: Разрешение за строеж №364/11.06.2008г.; Заповед за преработка по чл.154 от ЗУТ № РД-09-50-578/20.06.2012г. на главен архитект на Столична Община; Акт образец 2/08.08.2008г. за откриване на строителна линия и ниво на строежа; Акт образец 3/29.07.2009г. за установяване съответствието на строежа с издадените строителни книжа; Акт образец 14/17.12.2009г. за приемане на конструкция; удостоверение от 27.06.2018г. издадено от Столична община, район Т., за степен на завършеност на обекта към посочената дата, а именно: груб строеж.

Във връзка с разплащането по фактура №[ЕГН]/26.04.2018г. между [фирма] [населено място] и [фирма] [населено място] са представени два броя платежни нареждания за превод по сметка на строителя [фирма] [населено място] от дата 16.05.2018г. за сумата 10000,00лв. и от дата 02.04.2018г. на сумата 2900,00лв. с основание: плащане по договор и плащане по фактури.

Извършената е насрещна проверка на [фирма] [населено място] за която е съставен протокол №П-22221418103580-П73-001/27.06.2018г. От същия се установява, че не са представени документи в указания 7-дневен срок.

Установено е, че [фирма] [населено място] е регистрирано по ДОПК в офис „Изток“ при ТД на НАП С. на 26.01.2010г. с[ЕИК]. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 11.08.2011г. по избор на задълженото лице.

В дневник за продажби на [фирма] и в СД по ЗДДС за м.04.2018г. за [фирма], [населено място] е отразена фактура №[ЕГН]/26.04.2018г. на стойност 89500,00лв. и ДДС в размер на 17900,00лв. с предмет: продажба на стоки и услуги.

С придружително писмо вх.№ П-22221418103580-ПРД-001-И/10.07.2018г., извън указания при насрещната проверка срок, са представени допълнително платежни нареждания за кредитни преводи по сметка на [фирма] [населено място] с основание: плащане по договор: платежно нареждане от 01.08.2018г. за 2000,00лв., платежно нареждане от 02.08.2018г. за 22000,00лв., платежно нареждане от 08.08.2018г. за 10000,00лв., платежно нареждане от 21.08.2018г. за 12000,00лв., платежно нареждане от 07.09.2018г. за 10000,00лв., като общата стойност на преводите към [фирма] [населено място], съгласно предоставените документи е на стойност 68900,00лв.

С ИПДПОЗЛ № П-22221418103580-040-001/15.06.2018г. връчено на [фирма] [населено място] на 18.06.2018г. са изискани данни за кадрова, техническа и материална обезпеченост на строителната фирма за м.март и април 2018г. за извършване на СМР услуги.

При извършване на насрещната проверка на [фирма] [населено място] доказателства в тази връзка не са предоставени. След справка в базата данни на НАП за актуалното състояние на всички трудови договори, сключени от [фирма] [населено място] и действащи през периода м.март и м.април 2018г., е установено, че строителят [фирма] [населено място] разполага единствено с технически ръководител М. А. Ч.,

назначен по трудов договор от 23.04.2018г. и технически секретар Ж. Т. В., назначена с трудов договор от 14.02.2018г.

Установено е, че счетоводството на [фирма] [населено място] се осъществява от [фирма] в същия офис на [улица], № 63, където се осъществява и счетоводната отчетност на [фирма] [населено място]. При извършеното посещение на ревизиращите органи в счетоводната кантора, отразено в протокол №1004528/03.09.2018г. са изискани и представени месечни оборотни ведомости на [фирма] [населено място] за м.март и м.април 2018г.

Допълнително в хода на ревизията, счетоводството на [фирма] [населено място] е предоставило договор за извършване на СМР от 26.03.2018г., подписан между [фирма] [населено място] в качеството му на изпълнител и [фирма],[ЕИК] [населено място] като подизпълнител на строително-монтажни работи: ел. инсталация и машинна мазилка на обект: жилищна сграда с офиси и подземни гаражи, находяща се в [населено място], местност „К. вада“, УПИ:IV-2163, в кв.102.

Задължение на [фирма] [населено място] по представения договор е било да изпълни възложената му работа със собствен квалифициран персонал и оборудване, при спазване на всички нормативни изисквания и предписания за безопасност на труда, както и да осигури при необходимост транспорт, настаняване, хранене и почивка на персонала си като съгласно чл.9 от договора разплащането е предвидено да се извърши 100% след приемане на извършената работа по банков път.

С оглед посочения подизпълнител на СМР е иницирано извършването на насрещна проверка на [фирма] [населено място] съгласно ИИНП №Р-22221418002941-141-002/21.09.2018г.

Съгласно ПНП №П-04001518171514-141-001/05.10.2018г. е установено, че [фирма] [населено място] е вписано в Агенция по вписванията на 15.12.2010г. Регистрацията по ЗДДС е от 04.02.2011г. Във връзка с възложената проверка е изготвено ИПДПОЗЛ №П-04001518171514-040-001/25.09.2018г. В определения срок са представени документи и писмени обяснения, в които е пояснено, че дейността на дружеството е свързана с изграждане на ел. инсталации, изграждане на С., изграждане на контрол на достъпа, монтаж на ел. табла, ремонт на трафопостове и обслужване на същите, абонамент на профилактика на ПИС по Наредба №1971/2011г.

Съгласно представена писмена декларация, [фирма] [населено място] има сключен договор с [фирма] [населено място] от 26.03.2018г. за извършване на СМР /ел.инсталация и машинна мазилка на жилищна сграда с офиси и подземни гаражи в [населено място], местност „К. вода“/. Представен е анекс №1/20.04.2018г. към договор за извършване на СМР от 26.03.2018г., съгласно който страните се договарят от предмета на договора за извършване на СМР от 26.03.2018г., изпълнителят [фирма] [населено място] да изгради единствено електрическа инсталация, като услугите по поставянето на мазилка няма да бъдат извършвани. В обяснението е записано, че има извършени СМР, но договорът още не е изпълнен поради забавяне на

строителните дейности. До момента на проверката нямало извършено плащане между дружествата и нямало издадени фактури. Дружеството няма регистриран касов апарат. Съгласно представени банкови извлечения за периода от 01.01.2018г. до 26.09.2018г. не е установено да е налице плащане от [фирма] [населено място]. Работите по ел. инсталации са извършени от лица, назначени на трудов договор в [фирма] [населено място], инж. Д. О. Л. на длъжност електротехник и строителният инж. Г. Р. Х. на длъжност инженер поддръжка, като лицата са полагали труд на груб строеж, състоящ се в изграждане на ел. инсталации с кабел СВТ, разклонителни кутии, изкопаване на кабелни трасета и замазване. Представени са копие на диплом на инж.Л. и копие на негова шофьорска книжка. Представено е копие на удостоверение за професионално обучение на инж.Х. и сертификат издаден на негово име, за длъжностно лице по безопасност и здраве. Влагането на материалите по извършени СМР били за сметка на възложителя. До обекта служителите пътували с лек автомобил „Мазда Д.“ с рег. [рег.номер на МПС] с водач инж.Л.. Представено е заверено копие на голям талон на МПС, контролен талон и шофьорска книжка. Автомобила бил собственост на Д. Л. и бил използван и за доставка на материали. Дружеството се е свързало с [фирма] [населено място] чрез колега, който ги познавал, но не е работил с тях. Преговорите за сключване на договор за СМР били кратки и били водени от управителя на дружеството. [фирма] [населено място] било избрано поради приемливи условия за съвместна работа. Сделката била финализирана единствено документално, като предстояло изпълнението на договорените СМР.

От [фирма] [населено място] са изискани фактури за закупени строителни материали, вложени при СМР на обект „„Жилищна сграда с офиси, медицински център и подземни гаражи“, находяща се в [населено място], ул. „Д-р Б. В.“, УПИ IV-2163 на кв. 102, м. „К. вада“, в т. ч. използвани при работата на [фирма] [населено място] за изграждане на електрическата инсталация. Предоставени са фактури за закупени материали с писмо вх.№П-22221418103580-П73-002/16.11.2018г. подробно описани на стр.19 от РД. Представените фактури били от месеци 07 до 12 на 2016г., и от месец 08.2018г., преди и след датата на акт 19 от 25.04.2018г. за приемане на извършените СМР между [фирма] [населено място] и [фирма] [населено място].

Според обяснението на [фирма] [населено място], лицата са полагали труд на груб строеж, състоящ се в изграждане на ел.инсталации чрез изтегляне кабел СВТ и монтаж на разклонителни кутии.

Документи за закупени материали от посочения вид не се представени от [фирма] [населено място].

При извършеното посещение на обекта съгласно протокол №1004529/03.09.2018г. е установено частично изградена ел. инсталация.

Прието е, че материалите описани в представени фактури не могат да се обвържат с извършените работи съгласно протокол от 25.04.2018г. в който е записано че [фирма] предава на [фирма] завършени работи по направа на ел.инсталация на ателиета и общи части-изтегляне на кабели 366 метра и монтаж на кутии на стойност 2013,00лв. без ДДС.

Ревизиращият екип е посочил, че подизпълнителят на тези дейности [фирма] [населено място] счита, че работите не са извършени и същият не е издал фактура и акт за приемане на така завършените СМР на [фирма] [населено място]. Установено е, че няма разплащане между [фирма] [населено място] и подизпълнителя му [фирма] [населено място].

Прието е, че независимо от доказаната кадрова обезпеченост на [фирма] [населено място] за извършване на дейности в областта на електрозахранването на обекти, основно липсват доказателства за вложени при работата кабели и кутии. Липсват доказателства кои лица са извършили дейността по раздел първи от приемо-предавателния протокол от 25.04.2018г.-демонтажни работи на покрива, къртене на допълнителен борд на покрив, копаене на канализация за тръбопровод ведно с последвалите работи по направа на изолация на покрива, която била налична при посещението на ревизиращите органи. Липсвали документи за покупка на хидроизолационните материали, вложени при направа на покрива.

При преглед на декларираните фактури в дневниците за покупки на [фирма] [населено място] за периода от 2016 до 2018г. било установено, че по-голямата част от фактурите са издадени през периода м. 07.2016 г. - м. 12.2016 г., като има и такива от м. 08.2018 г., т.е. много преди и след датата на приемо-предавателния протокол от 25.04.2018 г. за приемане на извършените СМР между [фирма] и [фирма]. Според органите по приходите, строителните материали от типа на цимент, теразид, лепила се закупуват според нуждите и се влагат веднага в СМР, поради което не биха могли да се обвържат с извършените работи по протокола от 25.04.2018г.

Направен е извод, че при [фирма] [населено място] липсват доказателства за кадрова обезпеченост за извършване на СМР, което е обвързано с липса на доказателства за закупени и вложени строителни материали от [фирма] [населено място], респективно от подизпълнителя му [фирма] [населено място].

Строителните работи, описани в приемо-предавателен протокол от 25.04.2018г. са установени за извършени към датата на посещение на ревизиращия екип на обекта датата 03.09.2018г. Не ставало ясно обаче кога, от кого и с какви строителни материали са реализирани СМР след като съгласно писмо на Столична община, район „Т.“ с вх. №ДОК 1338/01.11.2018г., към дата 27.06.2018г. обектът е със степен на завършеност-груб строеж.

Прието е, че доказването на произход на вложените строителни материали

във всеки раздел на акта за приемане на СМР се разглежда като обстоятелство, обуславящо правната възможност на строителя да извърши описаните в премо-предавателния протокол строителни услуги по см. на чл.9 от ЗДДС, като в случая липсва както произход на вложените строителни материали, така и доказателства за кадрова обезпеченост на СМР, като е направен извод, че е създадена правна привидност на СМР-услуги съгласно фактура №[ЕГН]/26.04.2018г., генериращи данъчен кредит за [фирма] [населено място] по фактура без реален предмет.

Представените доказателства за предмета на сделките в съпоставка със събраната информация от изпълнителя [фирма] [населено място], подизпълнителя [фирма] [населено място], възложителя ревизирано лице и базата данни на НАП по партида на всеки от декларираните участници не са достатъчни, за да се определят СМР услугите за реални.

Описването на фактури за покупки в дневник за покупки и в СД по ЗДДС на ревизирания субект, както и самите фактури не може да бъде доказателство за действително изпълнение. За изпълнението в предмета на доставката всяка от страните следвало да разполага и да представи достатъчно убедителни доказателства за целите на последващ данъчен.

Ревизириращият екип приема, че липсата на доставка като предмет на цитираната фактура се обосновава от действията на двете страни по договора, в т.ч. и от собствените действия на [фирма] [населено място], както и поради обстоятелството, че не е възможно получателят по така издадената фактура да не знае, че участва в привидна сделка, осигуряващи му право на данъчен кредит и намаляване на резултатите за внасяне по СД за ДДС за месец март 2018 година. Свидетелство за знанието на ревизираното лице, че действува като недобросъвестно е изричното описване в СД по ЗДДС на [фирма] [населено място] на посочената фактура № [ЕГН]/26.04.2018г. за ползвана услуга от [фирма] [населено място]. Знаейки, че зад тази фактура не стоят действителни строителни услуги, получателят сам се е поставил в положението на недобросъвестно ДЗЛ, което съзнателно участва в недействителни доставки и поради това не може да бъде защитено от принципа на правна сигурност в неговото проявление на защита на оправданите правни очаквания.

Предвид гореизложеното, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС и чл. 25, ал. 1 и ал. 6 от ЗДДС, е формиран извод, че не са налице основания за признаване право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 900,00 лв. по фактура №[ЕГН]/26.04.2018 г., издадена от [фирма].

Ревизионният доклад е връчен по електронен път на ревизираното лице на 04.12.2018г., съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път.

На основание и в срока по чл.117, ал.5 от ДОПК от ревизираното лице, чрез Информационна система /ИС/ „Контрол“ е подадено писмено възражение по реда на чл.17, ал.5 от ДОПК №Р-22221418002941-ПРД-003-И от 17.01.2019г., към което са приложени нови доказателства.

Въз основа на съставения Ревизионен доклад №Р-22221418002941-092-001 от 03.12.2018г. и на основание чл.119, ал.2 от ДОПК от Е. М. С. на длъжност Началник на сектор, ревизии в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган възложил ревизията и Роза Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, е издаден Ревизионен акт №Р-22221418002941-091-001/23.01.2019г., с който на [фирма], [населено място], са установени задължения в размер на 17900,00лева, за ДДС, с прилежащи лихви в размер на 1009,44лева, вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/26.04.2018г., издадена от [фирма],[ЕИК]. В същия е посочено, че мотивите за издаването му са събраните в хода на ревизията доказателства, направените констатации и изводи, фактическа и правна обосновка, подробно описани в РД №Р-22221418002941-092-001 от 03.12.2018г., неразделна част от ревизионния акт.

Ревизионният акт е издаден чрез ИС "Контрол" като електронен документ и подписан с квалифицирани електронни подписи от Е. М. С. на длъжност Началник на сектор ревизии в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган възложил ревизията и Роза Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, като доказателства за датата и начина на подписване и такива за удостоверяване валидността на сертификатите към тази дата, са представени по делото на оптичен носител. Същият е връчен на [фирма], [населено място] електронно на 28.01.2019г. В срока по чл.152, ал.1 от ДОПК, ревизираното лице е обжалвало издадения ревизионен акт по административен ред.

С Решение №661 от 18.04.2019г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място], в производство по чл.155 ал.2 от ДОПК, е потвърден изцяло Ревизионен акт №Р-22221418002941-091-001/23.01.2019г., за непризнат по отношение на [фирма], [населено място] данъчен кредит на стойност 17900,00лева, за ДДС, ведно с начислените прилежащи лихви в размер на 1009,44лева.

Възприето е установеното в хода на ревизията, че доставчика не доказва наличие на кадрови потенциал, който е необходим за реалното изпълнение на СМР. По отношение фактурираните СМР е посочено, че липсват доказателства относно, техния вид и количество, както и данни за физическите лица, които са техните реални изпълнители. Изложени са и съображения, че по своята същност процесните услуги имат веществен характер, което изисква престиране на труд и влагане на материали, като в тази връзка се сочи, че за да има престиране на труд е необходимо доставчикът да разполага с персонал, с какъвто обследвания доставчик не

разполага.

Направен е извод, че вписаният в спорната фактура доставчик не се явява реален изпълнители на посочените услуги, поради липсата на доказателства за кадрови потенциал, необходим за осъществяването им.

Решаващият орган е приел, че така установените в хода на ревизията факти, подкрепени със съответните доказателства, обосновават заключението, че издадената от този доставчик фактура, не документира реално осъществени /изпълнени/ доставки на ремонтни услуги по смисъла на чл.9, ал.1 от ЗДДС, а отразеният в тях косвен данък се явява начислен неправомерно по см. на чл.70, ал.5 от ЗДДС. Счита, че юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС и от друга страна възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е възникването на данъчно събитие.

Във връзка с твърдението на жалбоподателя за извършено авансово плащане по фактурата решаващият орган е приел, че данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена /чл.25, ал.2 от ЗДДС/. Разпоредбата на чл.25, ал.7 от ЗДДС /в редакцията за процесния период/ обаче указвала, че когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал.2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането, с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. Решаващият орган е отбелязал разликата между отменения ЗДДС и действащият ЗДДС, който не определя авансовото плащане като данъчно събитие, като се е съобразил с разпоредбата на чл.25, ал.7 от ЗДДС, по силата на която, данъкът става изискуем и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли и при получаване на плащане по доставката /цялостно или частично/. След като той е изискуем, за регистрираното лице възниква задължение да го начисли при спазване на разписания в чл.86 от ЗДДС ред. Това съответно означава, че на основание чл.68, ал.1, т.2 от ЗДДС, за получателя би възникнало правото на данъчен кредит. Следователно, задължение на дружеството доставчик, е да начисли данък за получено авансово плащане, независимо от обстоятелството, че не е настъпило данъчното събитие, тъй като изискуемостта на данъка възниква на датата, на която е извършено съответното плащане.

Решаващият орган приема, обаче, че е налице противоречие в твърденията на жалбоподателя, тъй като веднъж същият твърди, че плащането по фактурата предшества доставката и втори път твърди, че процесната фактура е издадена за изграждане на ел. инсталация, като е извършено и плащане по същата. Противоречието било видно от факта, че към посочената във фактурата дата 26.04.2018г. бил налице приемо-предавателен протокол от 25.04.2018г., според който завършените и подлежащи на заплащане работи са: демонтажни работи, описани на 8 позиции на обща стойност 30160,00лв., ел. инсталация на стойност 2013,00лв. и машинна мазилка, като отделните

дейности са описани в 11 позиции на обща стойност 57326,90лв. Този протокол би следвало да удостоверява възникването на данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.1 от ЗДДС, но видно било, че жалбоподателят отричал възникването на данъчно събитие, а поддържал, че данъкът е станал изискуем на основание чл.25, ал.7 от ЗДДС.

Решаващият орган е приел, че не е налице извършено авансово плащане, предвид липсата на извършено такова за размера на цялата данъчна основа по фактурата. Това следвало и от факта, че първото единствено плащане било преди датата на издаване на фактурата на 02.04.2018г. и е в размер на 2900,00лв., с посочено основание „плащане по фактури“, а следващите плащания били след издаване на фактурата, като едно било направено на 16.05.2018г. в размер на 10000,00лв., а останалите през месец 08.2018г. и месец 09.2018г., след възлагане на ревизията, като в платежните нареждания било посочено основание „плащане по договор“.

Решаващият орган е приел, че в представения договор за извършване на СМР по АС част от 22.03.2018г. между страните не било уговорено заплащане на авансова сума, като според договора, плащанията били обвързани единствено с конкретен завършен етап, за който е налице приемо-предавателен протокол. Органът е счел още, че в случая не е възникнало и облагаемо данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 от ЗДДС, тъй като не била доказана реалността на услугите, описани в приемо-предавателния протокол от 25.04.2018г.

Във връзка с направата на ел.инсталацията, както от страна на [фирма] [населено място] в качеството му на подизпълнител, така и от страна на жалбоподателя били направени изявления, че ел.инсталацията не е завършена. В декларация от управителя на [фирма] [населено място] било заявено, че договорът не е изпълнен, поради забавяне на строителните дейности. Освен това, между [фирма] [населено място] и [фирма] [населено място] не бил съставен протокол за количеството на извършената работа, която да бъде съпоставена с описаната в протокола от 25.04.2018г. Не можело да бъде установено какви материали са били необходими и дали закупените с представените от ревизираното лице фактури са достатъчни за направата на ел.инсталацията. Фактурите за закупените материали за ел. инсталацията били от дати, следващи датата на протокола. Не било подкрепено с доказателства твърдението на жалбоподателя, че първо са доставени стоките, а фактурите от доставчиците са издадени след като е извършено плащането. По отношение на посочените в приемо-предавателния протокол демонтажни работи и относно полагането на машинната мазилка, не било доказано кога и от кого са изпълнени. На строителния обект не се водила книга за инструктаж, от която да се установи кои са конкретно физическите лица, извършващи отделните строителни дейности, съответно наети ли са по трудов договор. В хода на ревизията доказателства в горната посока не били ангажирани. На следващо място, нямало данни на лицата да са изплатени възнаграждения, а полагането на труд във всички случаи се извършвало

срещу адекватна насрещна престация.

След подаването на възражението срещу РД били представени два граждански договора, в които е посочено, че изпълнителите следвало да извършат демонтажни и монтажни работи, съвпадащи по вид с описаните в протокола от 25.04.2018.

Решаващият орган е приел, че в случая издадената фактура не отразява обективната действителност, което обстоятелство е било известно на ревизирувания субект, предвид наличието на свързаност между него и [фирма]. Свързаността се изразявала в това, че едно и също физическо лице И. Г. М. било управител на двете дружества. Освен това, счетоводното обслужване на ревизираното лице и прекия доставчик се осъществявало от едно и също счетоводно дружество [фирма]. Наличието на тази свързаност благоприятствала изготвянето на документи, чрез които да се цели получаването на данъчно предимство, а именно приспадане на право на данъчен кредит от страна на жалбоподателя, а от там и намаляване на задълженията му по ЗДДС.

Горното от своя страна допълнително обосновава извод, че данъкът по процесната фактура е начислен, без да са налице правни основания за това.

Решение №661 от 18.04.2019г. на Директора на Дирекция ОДОП С. е редовно връчено на [фирма], [населено място] по електронен път.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт; доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията; удостоверения за валидност на електронни подписи на лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР на оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис, както и доказателства, представени и събрани по искане на оспорващото дружество.

За изясняване на обстоятелствата по делото, по искане на жалбоподателя, е назначена и изпълнена съдебно-технико-икономическо експертиза. Съгласно заключението на вещите лица, на процесния обект има частично изградена силова електрическа инсталация, представляваща изтеглени кабели СВТ и проводници тип ПВВМ до съответни ел. излази и завършващи в монтирани разпределителни кутии и конзоли за монтаж на ключове и контакти, като пълното изграждане, по устни обяснения, следвало да се изпълни по желание на закупилите апартаменти, както обикновено се практикувало, във връзка с довършителни работи за монтаж на допълнителни съоръжения, видове осветителни тела, ключове и контакти и др. Експертизата дава заключение, че при изграждането на електрическата инсталация са вложени описани в експертизата материали. За същите няма представена количествена сметка.

Повечето материали са скрити под замазка и СТЕ не претендира за пълното им описание. Вещите лица сочат, че е технически възможно, материали вложени в изграждането на инсталацията, да са закупени с представените по делото фактури през 2016г. и да са били използвани впоследствие, като същите материали са били годни към момента на използването им за изграждане на електроинсталацията в процесния обект. Стойността на вложените ел.материали, съобразно представените фактури за изпълнената част от ел. инсталацията по Фактура №[ЕГН]/26.04.2018г. и приемо-предавателен протокол от 25.04.2018г. е с данъчна основа в размер 1170,38лв. и ДДС в размер 234,07лв. или общо в размер на 1404,45лв. Посочено е, че стоките по описаните фактури са осчетоводени при ревизираното лице като разплащания по фактурите са извършени в брой. Заключение не е оспорено от страните.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните и като извърши цялостна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418002941-091-001 от 23.01.2019г., на основание чл.160, ал.2 от ДОПК и чл. 168, ал.1 във връзка с чл.146 от АПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК, намира за установено следното:

Оспорването на РА №Р-22221418002941-091-001 от 23.01.2019г., потвърден с Решение №661 от 18.04.2019г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, като направено в законово установения срок по чл.156, ал.1 от ДОПК, от легитимирано лице с правен интерес и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

#### **Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.**

Ревизионното производство е образувано и проведено, съответно ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи в рамките на определените им правомощия.

Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418002941-020-001 от 22.05.2018г. и Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221418002941-020-002/03.08.2018г., -22221418002941-020-003/05.09.2018 и Р-22221418002941-020-004/02.10.2018г., са издадени от компетентен орган Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С. в кръга на неговите правомощия, като съдържанието им отговаря на изискванията по чл.113 от ДОПК.

Възложената ревизия на [фирма], [населено място] е извършена от определените със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/

№Р-22221418002941-020-001/22.05.2018г., органи по приходите - Роза Т. З.-главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и В. С. Т.–Старши инспектор по приходите., които длъжностни лица с оглед на заеманата от тях длъжност и определянето им за ревизиращи органи по чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК със ЗВР, са разполагали с необходимата материална компетентност за провеждането на ревизията и за съставянето на Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418002941-092-001/03.12.2018г. /чл.117, ал.1 от ДОПК/.

Съгласно разпоредбата на чл.119, ал.2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията /определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция-чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК/ и от ръководителя на ревизията /определен със заповедта за възлагане на ревизия - чл.113, ал.1, т.2 ДОПК/.

Оспореният Ревизионен акт № Р-22221418002941-091-001 от 23.01.2019г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], възложил ревизията на [фирма], [населено място] и от Роза Т. З. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място], определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагане на ревизия.

Издателите на РА са разполагали с материална компетентност и такава по степен, налице е и териториална компетентност на същите, тъй като са част от териториалната дирекция на НАП [населено място], която е компетентна териториална дирекция по критериите на чл.8, ал.1, т.1 от ДОПК.

Посочените по-горе, заповед за възлагане на ревизия, заповеди за изменението ѝ, съставения въз основа на ревизията Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418002941-092-001/03.12.2018г. и Ревизионен акт № Р-22221418002941-091-001 от 23.01.2019г., са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис, е допустимо по силата на чл.184, ал.1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител. От представените електронни документи се установява, че подписалите ги лица са имали валидни електронни подписи.

С оглед изложеното, съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели и не са налице основания да се считат за нищожни.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл.120 от ДОПК във вр. с чл.3, ал.2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният Ревизионен доклад, е неразделна част от него. Не се установяват при извършената служебна проверка допуснати

съществени нарушения на административно-производствените правила в хода на проведеното ревизионно производство. Ревизията е приключила в срока по чл.114, ал.2 от ДОПК. РД е съставен от ревизиращите органи на 03.12.2018г., в срока по чл.117, ал.1 от ДОПК. РД съдържа предвидените в чл.117, ал.2 ДОПК реквизити, при прилагане на събраните в хода на ревизионното производство доказателства. РА е издаден в срока по чл. 119, ал. 2 от ДОП. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили преписката с необходимите доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на жалбоподателя обстоятелства.

В жалбата се сочат допуснати съществени процесуални нарушения, изразяващи се в нарушение на принципите за обективност и на служебното начало по чл. 3 и чл.5 от ДОПК, което възражение на жалбоподателя не е обосновано с конкретни твърдения, относно констатациите на органите по приходите, а с твърдението, че в тежест на ревизиращите органи е да докажат своите твърдения, като истината за фактите се установява по реда и със средствата на ДОПК.

Съдът намира това възражение за неоснователно.

Жалбоподателят е бил запознаван с всички действия и актове на приходната администрация, при предоставена възможност да реализира защитата си. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата; при формирането на фактическите и правните изводи, да са нарушени принципите на данъчния процес от страна на ревизиращите органи или да са извършени действия, надвишаващи законовите им правомощия. Ревизиращите органи са събрали по надлежния ред предвидени в ДОПК доказателства, като относимостта и значението им за установените публични държавни вземания, е въпрос на материална законосъобразност на РА. Няма основание да се приеме и че някое от действията на органите на приходната администрация, извършени за изясняване на правнорелевантните факти и обстоятелства, не е в съответствие с реда и средствата, предвидени в ДОПК за тяхното установяване. Правото на защита на данъчно задължения субект не е накърнено, съответно не е налице съществено процесуално нарушение, което може да обуслови отмяната на РА на това основание. Обстоятелството, че оспорващият не е доволен от анализа на доказателствата и формираните фактически и прави изводи, не може да обуслови извод за липса на обективност и на безпристрастност на ревизиращите органи.

Относно съответствието на оспорения ревизионен акт с материалния закон:

С обжалвания Ревизионен акт /РА/ №P-22221418002941-091-001 от 23.01.2019г. са установени задължения на [фирма], [населено място] за данък върху добавената стойност, произтичащи непризнат данъчен кредит в общ размер на 17900,00лв. и лихви за забава в размер на 1263,05лв. за данъчен период м.04.2018г., по фактура №[ЕГН]/26.04.2018г., издадена от

[фирма],[ЕИК] [населено място].

На основание чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС, чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.9 от ЗДДС и чл.25, ал.1 и ал.6 от ЗДДС, е отказано право на приспадане на данъчен кредит за процесната доставка по цитираната фактура, издадена от посочения доставчик, с получател [фирма], [населено място]. От фактическа страна отказът се основава на съображения, че не е доказано реалното извършване на доставката от посочения във фактурата доставчик, съответно че не е доказано възникнало данъчно събитие и право на приспадане на данъчен кредит съгласно чл.68, ал.2 от ЗДДС за ревизираното лице.

Съгласно разпоредбата на чл.9, ал.1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема, според чл.12, ал.1 ЗДДС, е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването на доставката е данъчно събитие (чл.25, ал.1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли.

Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка, на основание чл.68, ал.2 ЗДДС и чл.167 от Директива 2006/112/ЕО, възниква правото на приспадането му. Съгласно чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл.168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

По аргумент от чл.25, ал.2 ЗДДС, без реално извършване на услуга по смисъла на чл.9 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва, респективно, не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, а оттам, по аргумент от чл.68, ал.2 ЗДДС не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС (аналогична на чл.178, б."а" от Директива 2006/112/ЕО).

От така посочената регламентация следва извод, че наличието на действително осъществена доставка с предмет прехвърляне собствеността върху стока, респ. с предмет извършване на услуга, е условие /предпоставка/ за възникване на правото на данъчен кредит, като изпълнението на тази

предпоставка следва да бъде проверено за извършването на преценка дали ревизирият субект има право да приспадане данъчния кредит, който е деклариран в подадената справка-декларация. При липса на реално осъществена доставка на стока не е налице една от предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС респ. по чл.168 б. "а" от Директива 2006/112/ЕС, съответно такова право не възниква по доставка, която съществува само документално, но не е реална. Основание за този извод следва и от практиката на СЕС, според която за да се признае правото на приспадане, е необходимо съдът в съответствие с правилата на доказване, установени в националното законодателство, да провери дали доставките на стоки /услуги/ са реално осъществени и дали тези стоки са използвани от получателя за извършването от него облагаеми сделки/ т.31 и т.32 от Решение от 06.12.2012г. на СЕС по дело C-285/11/. Ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика на получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае. В същото време СЕС нееднократно е посочвал, че не е възможно приспадане на данък, който е дължим единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, като трябва да се държи сметка, че реалността на доставката като правно релевантен факт подлежи на доказване със средствата, предвидени в националния закон. Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства за осъществяването им, съответно с вида и естеството на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

В ДОПК не се съдържат особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производство при ревизия по общия ред на чл.112-120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК).

[фирма], [населено място] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорната фактура, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с ревизионния акт. Ето защо, на основание чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесната фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такава доставка е осъществена и именно в това твърдение се състои възражението

му срещу незаконосъобразността на РА. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у съда в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест, както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт е останал недоказан. Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определенията за насрочване на делото, като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съдебното производство жалбоподателят не доказва наличието на материалноправните предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит по фактурираните доставки услуги и СМР от посочения по-горе доставчик, като не се събраха достатъчно преки или косвени доказателства, установяващи реалността на доставката.

По отношение на отказаното право на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/26.04.2018г., издадена от [фирма] [населено място], правилно органите по приходите са приели, че с представените доказателства: Договор за извършване на СМР по АС част от 22.03.2018г., Приложение №1 към договора, Фактура №[ЕГН]/26.04.2018г., Приемо-предавателен протокол за извършени СМР от 25.04.2018г., платежните нареждания е посочено основание „плащане по договор“ за сума в размер на 2 900,00лв. и следващите плащания след издаване на фактурата, едното направено на 16.05.2018г. в размер на 10000,00лв., а останалите през м. 08.2018г. и м. 09.2018г., хронологична ведомост и оборотни ведомости на ревизираното дружество, не може да се установи реалността на доставките.

С посочения договор ревизираното дружество е възложило на [фирма] [населено място] да извърши СМР съгласно Приложение №1 към договора /описани подробно в РД на стр. 14/, общата стойност на които е 864 000,00 лв. без ДДС.

От обясненията на ревизираното лице и от жалбата се установява, че допълнително в хода на ревизията, от [фирма] [населено място], е представен Договор за извършване на СМР от дата 26.03.2018г., по силата на който същото дружество в качеството си на изпълнител възлага на [фирма], ЕИК[ЕИК], в качеството на подизпълнител да извърши строително-монтажни работи: ел. инсталация и машинна мазилка на обект: жилищна сграда с офиси и подземни гаражи, находяща се в [населено място], м. „К. вада“, УПИ IV-2163, кв. 102. От този договор обаче не се установява в какво точно се изразяват възложените за извършване СМР. Такава информация липсва и в представените от жалбоподателя фактури за закупени материали. От съдържанието на фактура №[ЕГН]/26.04.2018г., също не може да се конкретизират извършените СМР. Фактурата е непълна. Освен, че не са индивидуализирани СМР, в нея не се съдържа чрез посочване на необходимата конкретизация в какво се изразяват фактурираните услуги и как

е определена единичната им стойност. Това не позволява да се установи начина на калкулиране на цената на услугите и нейните елементи-материали, части и вложен труд. Липсващата във фактурите индивидуализация на вида на услугите не може да се извлече и от представения към фактурата приемо-предавателен протокол от 25.04.2018г., които имат традиционно съдържание и отразява приемането и предаването на "стока/услуга", без конкретика.

От изложеното следва, че ангажираните от ревизираното лице доказателства не могат да установят реалността на доставката. Липсват убедителни доказателства за извършване и предаване на фактурираните услуги. Касае се за твърдяно извършване на услуги, но няма достатъчно доказателства, че доставчикът на услугите и неговият подизпълнител разполагат със съответния капацитет да ги извършат. Както бе посочено по-горе, от страна на органите по приходите е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че във [фирма] през периода м.03.2018г. до м.04.2018г., има назначени по трудов договор само две лица, единият от които технически ръководител, а другият - технически секретар, а при подизпълнителя [фирма], две лица, притежаващи квалификация за извършване на ел.услуги. Така установените факти относно липсата на техническата и кадрова обезпеченост на доставчика и неговият доставчик, не се опровергават от жалбоподателя в хода на настоящото съдебно производство. Освен изложеното в информационната система на НАП, няма данни за декларирани, чрез подадени от [фирма] [населено място] справки по чл.73 от ЗДДФЛ, граждански договори и изплатени въз основа на тях суми.

Констатациите на органите по приходите не се оборват и от заключението на изпълнената по делото съдебно-технико-икономическо експертиза. С последното не се потвърждава изпълнението на материалните предпоставки за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, от гледна точка реалността на фактурираните доставки на услуги. В тази връзка следва да бъде посочено, че само въз основа на обстоятелството, че фактурата е осчетоводена при получателя и е доказано частично плащане, който факт не е спорен, не следва извод за реалност на фактурираните услуги. Осчетоводяването на фактурите при получателя само по себе си не доказва реалното извършване на услугите, защото представлява удостоверяване на това обстоятелство от самото ревизирано лице, което черпи благоприятни правни последици от осъществяването на твърдения факт. Неоснователни са доводите на жалбоподателя, че самата фактура и счетоводното ѝ отразяване при получателя по доставката, доказва реалността на фактурираните доставки. Счетоводството е производно и отразява предходно съставени първични документи. При наличие на данни по делото за съставени документи, които не отразяват реални стопански операции, заключението на СТИЕ, изготвено на база на представени документи, не доказва реалност на доставките на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. За вложените от [фирма] [населено място], чрез подизпълнителя [фирма], [населено място] материали описани във фактурите предоставени от жалбоподателя за

закупени от него материали, вещите лица установяват, че общата им стойност съобразно изпълнената част от ел.инсталацията по фактура №[ЕГН]/26.04.2018г. и приемо-предавателен протокол от 25.04.2018г. е с данъчна основа в размер 1170,38лв. и ДДС в размер 234,07лв. или общо в размер на 1404,45лв., която е значително по ниска от цитираната във фактура Фактура №[ЕГН]/26.04.2018г. цена.

В тази връзка, съдът не кредитира с доверие извода на експертизата, че процесните материали, описани в представените фактури от жалбоподателя, са изцяло вложени в обекта. Още повече, че самото вещо лице, изготвило техническата част от експертното заключение, заявява, че липсва количествена сметка за материалите, както и че повечето от тях са скрити под замазка. Не на последно място, съдът съобрази и това, че самата експертиза не претендира за пълно описание на вложените материали.

Заклучението на СТИЕ, в нейната счетоводна част също не доведе до изясняване на спорния въпрос относно реалното престиране на услуги от доставчика [фирма] [населено място].

Счетоводството е производно и отразява предходно съставени първични документи. При наличие на данни по делото за съставени документи, които не отразяват реални стопански операции, заключението на СТИЕ, което е изготвено на база на същите документи, обсъдено съвкупно с другите обстоятелства по делото, не доказва реалност на доставките на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 ЗДДС. Вещото лице по допуснатата и приета СТИЕ е направило описание на констатираното на място изпълнение на обекта, но данните за изпълнени на място СМР, които съответстват на фактурираните, не доказват изпълнение от конкретен доставчик, издател на спорната фактура или от негов подизпълнител. Намереното от вещото лице частично съвпадение на посочените СМР не е достатъчно, за да обоснове реалност на доставките от [фирма] [населено място].

Представените от ревизираното лице документи не отразяват надеждна одитна следа, която да свързва фактура №[ЕГН]/26.04.2018г. и доставката на услуги-СМР. Правилото, данъчно задълженото лице да осигури такъв контрол върху стопанската дейност, който да дава възможност за проследяване на всички елементи на стопанската операция в тяхната взаимовръзка е транспонирано в националното законодателство с нормата на чл.114, ал. 10 от ЗДДС, което правило е приложимо за Р.България като член на ЕС и преди влизане в сила на посочената норма на ЗДДС, по силата на въведеното с Директива 2010/45/ЕС от 13.07.2010г. изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС по отношение правилата за фактуриране /чл. 233 от Директивата/. Надеждната одитна следа е налице, когато връзката между отделните документи и осчетоводени операции е лесно и бързо установима и осигурява намиране на търсената връзка между издадена фактура и извършена доставка. С оглед на установените при ревизията факти и обстоятелства, които не се опровергаха от събрани в хода на съдебното

производство доказателства, съдът приема, че в настоящия случай не е налице надеждна одитна следа между процесната фактура и сочената доставка.

Противно на твърденията на жалбоподателя на стр.5 от жалбата за незаконосъобразност на РА и противоречието му с Решение № 11438/05.10.2009 г. по дело № 5863/2009 г. на ВАС, Решение № 16572 от 11.12.2013 г. по дело № 11266/2013г. на ВАС и съединени дела С-80/2011 и С-142/2011г., отказът за признаване на правото на данъчен кредит не е обоснован с обстоятелства, които според практиката на СЕС са неотнормирани към правото на данъчен кредит, а именно: непредставянето от страна на доставчиците на доказателства за реално извършване на доставките и за наличието на кадрова и материална обезпеченост за извършване на фактурираните доставки.

В случая правото на данъчен кредит е отказано поради обстоятелството, че самото ревизирано дружество не разполага и не представя доказателства, от които да се установи конкретния предмет на фактурираните услуги и реалното им извършване, а посочените обстоятелства относно непредставянето на доказателства от страна на доставчиците и недоказаната им възможност да извършат фактурираните услуги са само косвени доказателства в подкрепа на фактическия извод, че процесната фактура Фактура №[ЕГН]/26.04.2018г. не отразява реални доставки от посочения в нея издател [фирма] [населено място].

Принципно верни са доводите на жалбоподателя, че съдебната практика приема наличието или липсата на доказателства за наети работници, съответно за заплащане на дължимите осигурителни вноски и че ако доставчикът, не е разполагал с необходимите персонал, материали и активи, само по себе си за недостатъчно, за да се изключи правото на приспадане.

Тази теза на жалбоподателя касае случаи, в които не е спорна реалността на пряката доставка, както и, че ДЗЛ не е извършило нарушения, а са установени различни нередности при прекия или предходните доставчици, какъвто настоящият случай не е.

Съставянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49). Касае се за фактурирани доставки, които изобщо не са изпълнени от доставчика, т.е. за пълна симулация- данъчна измама, в която участва самото ревизирано лице, поради което не е необходимо установяване на знание у "получателя" за участието му в привидната сделка, тъй като липсата на доставка произтича от собствените му действия по съставяне и ползване на документи, които не отразяват реални стопански операции.

Следва да се разграничат случаи като процесния, при който се твърди пълна

симулация, т.е. фактуриране на доставки, които изобщо не са изпълнени от доставчика, от случаите, при които получателят реално е получил стоки или услуги, но са налице отделни нередности при някои от доставчиците по веригата.

В първия случай, доводите на приходните органи по липса на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика са индиция изцяло за липса на реална икономическа дейност като основно понятие при облагането с ДДС. Цитираното тълкуване на съдебната практика от жалбоподателя касае вторият случай, когато е налице реална икономическа дейност и реални доставки на стоки и услуги и когато отделни нередности при доставчиците не следва да влияят на правото на приспадане на ДК, какъвто настоящият случай не е.

В своята практика относно тълкуването на чл.63, чл.167, чл.168 и чл.178 от Директива 2006/112/ЕО СЕС неотклонно приема, че следва да се извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да се определи дали е налице право на приспадане: т.37 от решение от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 [фирма], т.57 и т.63 от решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 [фирма].

В конкретния случай, отказът на данъчен кредит в ревизионния акт не е сторен единствено поради липса на кадрова и материална обезпеченост на доставчика, а е направен при правилна и обоснована съвкупна преценка на всички факти и доказателства по делото. Това са намерените несъответствия между писмените доказателства по делото, които не дават възможност да се индивидуализира предмета на договорените и изпълнени СМР. Приетата по делото СТИЕ не разколебават тези изводи.

Дори и да се приеме, че ревизираното лице не носи отговорност за поведението на своя доставчик /в какъвто смисъл са доводите на жалбоподателя/, всеки получател по доставка има задължението да прояви минимална добросъвестност, като изисква и съхранява при себе си съпровождащи доставките документи и връзката им с последващи доставки, с цел удостоверяване и доказване на правата си пред приходната администрация. От анализа на доказателствата е видно, че жалбоподателят е договарял с доставчика [фирма] [населено място], които е свързано лице по смисъла на §1, т.3, б. "д" от ДОПК. Управител на тези дружества е едно и също физическо лице. Жалбоподателят, като получател на доставките на услуги и титуляр на правото по чл. 68, ал. 1 ЗДДС, е заинтересован да обезпечи онези доказателства, които да създадат сигурно убеждение у органите по приходите, респективно у съда, че доставките от конкретния доставчик са били действително реализирани. А в случая, както ревизиращите органи правилно са констатирани, документите, които [фирма], [населено място] е съставяло като страна по процесната доставка, не дават достатъчно ясна информация относно вида на услугите.

Освен изложеното по горе съдът счита, че жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респективно че същите са изпълнени от доставчика, които е издал фактурата, документираща тази доставка. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело С-152/02 и по дело С-324/11, приемащи, че правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на стоки или услуги, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност. Тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизирия субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства. Извършването на СМР, дори когато се касае само за ремонтни услуги, е специфична по вида си дейност, която е нормативно регламентира и изисква изготвяне на подробна отчетност. Освен това е свързана с осчетоводяване на редица съпътстващи разходи, както и разходи за материали и консумативи. В случая са представени единствено бланкетен по съдържание договор, приемо-предавателен протокол и фактури за закупени материали. В качеството си на частни свидетелстващи документи, те удостоверяват единствено, че изявленията, съдържащи се в тях, са на подписалите ги лица. Услугите в строителството предполагат не само лица, които физически да извършват съответните дейности, но и влагането на материали. Доказването на обстоятелства, свързани с кадровата и техническа обезпеченост на доставчиците на СМР не следва да се вменява изцяло в тежест на жалбоподателя, но при осъществени СМР на даден строителен обект е задължително съставянето на строителна документация, с която жалбоподателят следва да разполага предвид това, че е пряк възложител на фактурираните СМР.

С оглед на гореизложеното съдът приема, че с процесната фактура, издадени от [фирма] [населено място], е документирано привидно извършване на доставка на услуга. Този извод следва от изложените по-горе съображения, че във фактурата, по която е отказано право на данъчен кредит, липсва индивидуализация на вида на услугата, а такава не е налице и в представените договори и приемо-предавателни протоколи. В тази връзка в решението си по дело С-271/12 Съдът на ЕС изрично е посочил, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. По аргумент от разрешението, дадено с т. 27 - т.36 от посоченото решение на СЕС, изначалната непълнота на фактурата, пречатства приспадането на ДДС. Действително, от практиката на СЕС следва, че национална практика /мярка/, която основно подчинява признаването на определено данъчно предимство на спазването на формални задължения /каквото е изискването за фактуриране с определени параметри/, без да вземе предвид материалноправните изисквания, надхвърля необходимото за правилното събиране на данъка, освен когато нарушаването

на формалните изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно /решително/ доказателство за изпълнението на материалноправните изисквания.

В случая, нарушаването на формалните изисквания възпрепятства установяването на изпълнението на материалноправните изисквания за възникване на правото на данъчен кредит, тъй като процесната фактура не съдържа конкретни параметри на фактурираните като престирани услуги, като липсват и допълнителни, съпътстващи доставките документи, които да конкретизират тези услуги.

Съдът не споделя и изложеното от жалбоподателя и счита, че ревизираното дружество не доказва наличие на материално-правните предпоставки на нормата на чл.25,ал.7 ЗДДС. По делото няма спор от фактическа страна относно възникналите правоотношения между ревизираното дружество и [фирма] [населено място].

Спорният въпрос е налице ли са условията на чл.25, ал.7 ЗДДС за признаване право на данъчен кредит по фактурата, за която се твърди, че е с предмет „авансови плащания“ по договор за извършване на СМР.

Съгласно чл.25, ал.7 от ЗДДС, когато преди да е възникнало данъчно събитие по ал.2, ал.3 и ал.4 се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането /за размера на плащането/. Визираната разпоредба е аналогична с нормата на член 65 Директива 2006/112/ЕО, която представлява отклонение от правилото на член 63 Директива 2006/112/ЕО и като такова трябва да се тълкува стеснително. За да бъде ДДС изискуем, преди още стоките или услугите да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т. е. на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. При условие, че са осъществени авансови плащания за все още неопределени точно доставки, те не подлежат на облагане с ДДС. От разпоредбите на чл.86 и чл.68 ЗДДС, както и от самият механизъм на данъка добавена стойност следва извода, че данъкът добавена стойност при авансови плащания е във функционална зависимост от реалното изпълнение на договорените бъдещи доставки.

С оглед тълкуването на закона, дадено в решенията на СЕС по дела № С – 419/2002г., № С – 549/11 и № С – 277/05г., за да стане данъкът изискуем по авансово плащане, цялата релевантна информация засягаща данъчното събитие, следва да е известна към момента на авансовото плащане. В случая нито ревизираното дружество, нито доставчикът предоставиха конкретна техническа информация относно договорените строително-монтажни работи, по повод на които според жалбоподателя е извършено авансовото плащане. По фактурата липсва конкретизиране на СМР, които са договорени и за които е извършено авансово плащане. Липсва представена строителна

документация, количествено-стойностни сметки и прочие, касаещи договорените СМР. Не са налице и доказателства, че договорените СМР впоследствие са реално изпълнени. Извършването на СМР е положителен факт от обективната действителност, с настъпването на който за ревизираното лице настъпват благоприятни правни последици. В този смисъл и с оглед правилата за разпределяне на доказателствената тежест в процеса /чл.154,ал.1 ГПК във вр. с чл.144 АПК и чл.170,ал.1 АПК във вр. с §2 ДР ДОПК/, в тежест на задълженото лице е да докаже чрез допустими доказателствени средства изпълнението на договорените СМР, за които е извършено авансово плащане, предмет на процесната фактура.

На база на събраните доказателства, е налице извод за отсъствие на условия по чл.25, ал.7 ЗДДС за признаване на право на данъчен кредит по процесната фактура.

С оглед изложеното, съдът намира, че оспореният Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418002941-091-001 от 23.01.2019г., с който на [фирма], [населено място] са установени задължения за данък върху добавената стойност за периода м.04.2018г. в размер 17900,00лв. в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит, ведно с лихви за просрочие в размер на 1263,05лева, е правилен и законосъобразен.

Жалбата се явява неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена.

Предвид изхода на делото, искането на ответника за присъждане на разноски следва да бъде уважено. На основание чл.161, ал.1 от ДОПК, [фирма],[ЕИК], [населено място], следва да бъде осъдено да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1104,89лева, определено при материален интерес 19163,05лв. съгласно чл.8 във вр. с чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горните мотиви и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, съдът

#### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], сграда 1, комплекс „Академика“, представлявано от управителя И. Г. М., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418002941-091-001 от 23.01.2019г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Роза Т. З. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място]-ръководител на ревизията, потвърден с Решение №661 от 18.04.2019г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], Централно

управление на Национална агенция по приходите, с който ревизионен акт на [фирма], [населено място] са установени данъчни задължения в общ размер на 17900,00лева за данък върху добавената стойност за периода м.04.2018г. и прилежащи лихви за в размер на 1263,05лева, като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], сграда 1, комплекс „Академика“, представлявано от управителя И. Г. М., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при ЦУ на НАП сумата 1104,89лева /хиляда сто и четири лева лева и осемдесет и девет ст./, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ :