

# РЕШЕНИЕ

№ 7028

гр. София, 23.11.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 17.11.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **9688** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и следващи от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е след отмяна на постановено от АССГ решение по жалба на „ТРЕЙДБИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Т. К., срещу Ревизионен акт № Р-22221518007116-091-001/04.09.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., поправен с Ревизионен акт за поправка на РА № П-22221519160688-003-001/18.09.2019 г., потвърден с Решение № 1956/22.11.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който е отказано на дружеството право на приспадане на данъчен кредит за доставки по фактури, издадени от „МУЛТИБРАНДС“ ЕООД, „ХАЕН“ ЕООД, „НАРА ДМ“ ЕООД; „ТАНИРА 77“ ЕООД, „ЕЛЧЕ“ ЕООД, „ТОДИЯ“ ЕООД и „ЛАНА ГРУП“ ЕООД, за данъчни периоди м.04.2016 г., м. 03 и м. 04.2017 г., и от м. 06.2017 г. до м. 03.2018 г.

В жалбата се поддържа, че РА е издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон и е необоснован. Жалбоподателят счита, че от събраните по преписката доказателства се установява наличието на всички предпоставки, обуславящи правото на данъчен кредит по доставките, по които това е отказано. Сочи се, че предмет на оспорените доставки са строителни услуги и материали, доставени за изграждането и ремонта на обекти, чието изпълнение е възложено на дружеството, а спорните доставчици са негови подизпълнители, като за удостоверяване извършените работи са представени фактури, приемо-предавателни протоколи и платежни документи. Изтъква се, че полученният по доставките резултат е вложен в облагаеми доставки, по

които е начислен данък и са отчетени приходи, както и че доставчиците са отразили издадените фактури в отчетните си регистри по ЗДДС. Жалбоподателят твърди, че в хода на ревизионното производство е установено изпълнение на доставките. Излагат се доводи, че липсата на персонален и материален субстрат и на установени произход на стоката при предходните доставчици не може да бъде основание за отказване правото на данъчен кредит. Позовава се на съдебна практика на СЕС. В подкрепа на доводите си жалбоподателят се позовава на практиката на СЕС и на ВАС. Моли за отмяна на ревизионния акт и за присъждане на сторените по делото разноски.

В с.з. жалбоподателят не се представлява.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП, представляван от упълномощен юрисконсулт, оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Позовава се на писмена защита от 8.7.2021 г. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221518007116-020-001 от 21.11.2018 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП - С., с която е възложена ревизия на „ТРЕЙДБИЛД“ ЕООД. Ревизията е с обхват задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.04.2016 г. до 30.04.2018 г. ЗВР е връчена по електронен път на 03.12.2018 г. и е изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221518007116-020-002/01.03.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221518007116-092-001/01.08.2019 г., който е връчен електронно на 05.08.2019 г. Срещу констатациите в РД не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22221518007116-091-001/04.09.2019 г., поправен с РА за поправка на РА № П-22221519160688-03-001/18.09.2019 г., издадени от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., определена за ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 11.09.2019 г.

Дружеството е обжалвало РА по административен ред с жалба, съответно с вх. № 53-06-9230/20.09.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С., и вх. № 23-22-1834/01.10.2019 г. по регистъра на дирекция "ОДОП - С., която решаващият орган е приел за неоснователна и с Решение № 1956/22.11.2019 г. е потвърдил изцяло РА. Решението на директора на дирекция „ОДОП“ е връчено на 26.11.2019г.

С ревизионния акт са установени задължения по ЗДДС в размер на 55 961,83 лв., ведно със съответните лихви, в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит за доставки по фактури, издадени от „МУЛТИБРАНДС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ХАЕН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „НАРА ДМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ТАНИРА 77“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЕЛЧЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ТОДИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ЛАНА ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за периодите м .04.2016 г., м. 03 и м. 04.2017 г., и от м. 06.2017 г. до м. 03.2018 г.

Извършените в хода на ревизията процесуални действия и направените от

ревизиращите органи въз основа на събраните доказателства констатации и изводи са следните:

През ревизирия период „ТРЕЙДБИЛД“ ЕООД е осъществявало строително-монтажна дейност. Регистрирано е по реда на ЗДДС на 23.02.2016 г., deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС на 28.03.2018 г. и регистрирано повторно на 12.04.2018 г. За ревизираните периоди е разполагало с назначени по трудови правоотношения 46 лица на длъжност: „общ работник“ – 18 лица, „работник строителство“ – 23 лица, „шпакловчик“ – 3 лица, „строителен инженер“ и „офис мениджър“.

На дружеството са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, в отговор на които са представени договори, по които ревизираното лице е изпълнител, и такива, по които е възложител, издадени и получени фактури, документи за плащане, оборотни ведомости, аналитични регистри на счетоводни сметки.

Извършени са насрещни проверки на доставчиците, при които е установено следното: 1. „НАРА ДМ“ ЕООД е издало 9 фактури с предмет строителни материали, СМР съгласно протокол обр. 19 и услуги, по които е упражнено право на данъчен кредит в размер общо на 19 815.91 лв. за периодите м. 09 и м. 0.2017 г. и м. 12.2017 г.

Констатирано е, че фактурите са отразени в дневниците за продажби за данъчните периоди, през които са издадени. В указания в ИПДПОЗЛ срок са представени спорните фактури, приемо-предавателни протоколи за доставки на материали и протоколи – акт, обр. 19 за СМР без дата, 5 договора за СМР, банкови извлечения за плащане по две от фактурите и дневни финансови отчети от ЕКАФП за останалите фактури, договор за наем на складово помещение, хронологични регистри на сметки 411, 4532, 304, 702, 703, 401, 4531, оборотни ведомости, 7 фактури за материали и СМР, издадени от „ЕЛЧЕ“ ЕООД за периодите м. 09 и м. 12 2017г., придружени от приемо-предавателни протоколи и протоколи-акт обр. 19, договори за СМР, фискални бонове за плащане и 9 фактури за СМР, издадени от „ПРИСТОС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за данъчните периоди м. 09 и м. 10.2017 г., протоколи-акт обр. 19, договор за възлагане на СМР, касови бонове.

Органите по приходите са иницирали проверки на предходните доставчици „ЕЛЧЕ“ ЕООД и „ПРИСТОС“ ЕООД. В указания срок изисканите документи не са представени. Установено е, че двете дружества са декларирали един и същ адрес на управление и за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 2. Същите са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, съответно „ЕЛЧЕ“ ЕООД - на 06.02.2018 г. и „ПРИСТОС“ ЕООД - на 10.08.2018 г., и не са подали декларации по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г. Дружествата нямат трудова обезпеченост за ревизирия период. Проверяваните дружества не са подали справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения и не са декларирали разходи за консумативи – вода, ел. енергия, съобщителни и комуникационни услуги.

Ревизиращите са извършили проверка и на „АЛБИ ЕЙ“ ЕООД – наемодател по договора, сключен с „НАРА ДМ“ ЕООД. В указания срок изисканите документи не са представени. Установено е, че проверяваното дружество е било регистрирано по ЗДДС за периода от 19.08.2011г. до 20.02.2012 г. и не е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО и финансов отчет за 2017 г.

От ревизираното дружество са представени издадените от „НАРА ДМ“ ЕООД

фактури, приемо-предавателни протоколи и актове, обр. 19, договори за СМР, регистри на сметки 601 „Разходи за материали“ и 602 „Разходи за външни услуги“, издадени фактури за СМР към клиента „ГАЛИЦИЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК], заедно с договори, оферти, количествено-стойностни сметки, актове обр. 19.

2. „МУЛТИБРАНДС“ ЕООД е издало две фактури с предмет материали, издадени за данъчен период м. 04.2016 г., по които е упражнено право на данъчен кредит в размер общо на 3 100,33 лв. На доставчика е извършена насрещна проверка, но в указания срок изисканите документи и обяснения не са представени. Констатирано е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 02.04.2015 г. и deregистрирано на 01.09.2016 г. при установени обстоятелства по чл. 176 ЗДДС. Установено е, че издадените към ревизираното дружество фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика за съответния период. За процесния период „МУЛТИБРАНДС“ ЕООД е декларирало покупки на услуги от „ВИТАХОЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], което не е декларирало покупки за този период и е deregистрирано по ЗДДС на 27.09.2016 г.

След проверка в информационната система на НАП е констатирано, че в подадената от „МУЛТИБРАНДС“ ЕООД декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г. не е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат с разходи за амортизации. Дружеството не е отразило доставки с право на данъчен кредит за ползване на помещения под наем, разходи за консумативи и не е имало назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения за 2016 г.

От ревизираното дружество са ангажирани копия на фактурите, фискални бонове и приемо-предавателни протоколи, без отбелязано място на предаване на материалите.

3. „ХАЕН“ ЕООД е издало 25 фактури с предмет СМР, строителни материали и извозване на строителни отпадъци, издадени в периодите м. 03, м. 04, м. 07, м. 08, м. 09.2017 г. и м. 01.2018 г., по които е упражнено право на данъчен кредит в размер на 15 696,49 лв. „ХАЕН“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 22.05.2015 г. и deregистриран по инициатива на орган по приходите на 21.02.2018 г.

Извършена е насрещна проверка, при която е констатирано, че не са представени изисканите документи. Фактурите са отразени в дневниците за продажби и справките-декларации по ЗДДС за съответните периоди. Документи и обяснения са представени след указания срок, в т.ч. издадените към ревизираното лице фактури, приемо-предавателни протоколи за материали, протоколи- акт обр. 19 за СМР без дата, 14 договора за СМР, по които възложител е ревизираното лице, дневни финансови отчети от ЕКАФП, договор за наем на складово помещение, хронологични регистри на сметки 411, 4532, 501, 702, 703, оборотни ведомости, справка за стоков поток.

Представени са и доказателства за превъзлагане на СМР и за покупка на строителни материали. Приложени са 19 фактури за доставка на СМР и 2 фактури за доставка на материали, издадени от предходния доставчик „ПРИСТОС“ ЕООД за м. 03, м. 04, м. 07, м. 08, м. 09.2017 г. и м. 01.2018 г., актове-обр. 19 към фактурите за СМР и приемо-предавателни протоколи към тези за материали, 13 договора за възлагане на СМР, касови бонове. По отношение предходните доставки от „ЯНИНА 2013“ ЕООД са приложени 2 фактури за извозване на строителни отпадъци и фискални бонове към тях.

Извършени са проверки на горепосочените подизпълнители, на които „ХАЕН“ ЕООД е превъзложило възложените му от ревизираното дружество СМР. Констатациите по отношение на доставките от „ПРИСТОС“ ЕООД са идентични с

тези, изложени по-горе във връзка с доставки към процесния доставчик „НАРА ДМ“ ЕООД.

Изготвеното до „ЯНИНА 2013“ ЕООД ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок изисканите документи не са представени. Установено е, че издадените фактури към „ХАЕН“ ЕООД са включени в дневниците за продажби за съответните периоди. В дневниците за покупки на „ЯНИНА 2013“ ЕООД за тези периоди са отразени единствено фактури, издадени от „ПРИСТОС“ ЕООД, декларирало от своя страна покупки от „ХАЕН“ ЕООД и „ТАРАГОНА“ ЕООД. „ЯНИНА 2013“ ЕООД не е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г., не разполага с назначени лица по трудови или извънтрудови правоотношения и няма собствени МПС.

Иницирана е проверка на „САЛАШ“ ЕООД – наемодател по договор, сключен с „ХАЕН“ ЕООД. До наемодателя е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок изисканите документи не са представени. „САЛАШ“ ЕООД не е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО и финансов отчет за 2017 г., не е декларирало притежавани недвижими имоти.

От ревизираното лице са ангажирани спорните фактури, приемо-предавателни протоколи и актове обр. 19 и договорите, сключените с „ХАЕН“ ЕООД. Представени са и 14 договора, сключени с клиентите „ГАЛИЦИЯ“ ООД и „ФЪРСТ ФАСИЛИТИ БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК].

4. „ТАНИРА 77“ ЕООД е издало 3 фактури с предмет СМР, по които е упражнено право на данъчен кредит в размер общо на 2 956,88 лв. за данъчния период м. 10.2017 г.

Видно от съставения протокол за извършената на дружеството насрещна проверка, в отговор на връчено ИПДПОЗЛ не са представени изисканите документи. Издадените към ревизираното лице фактури са намерили отражение в дневника за продажби и справка-декларация за съответния период. Констатирано е, че процесният доставчик не е разполагал с назначени по трудови правоотношения лица. Същият е регистриран по ЗДДС на 07.08.2017 г. и дерегистриран на 30.03.2018 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

По данни от информационната система на НАП за данъчен период м. 10.2017 г. „ТАНИРА 77“ ЕООД е отразило в дневника си за покупки фактури, издадени от „ТОДИЯ“ ЕООД и „НАРА ДМ“ ЕООД, декларирали от своя страна покупки от „ХАЕН“ ЕООД и „ТАРАГОНА“ ЕООД. Прекият доставчик не е подал декларация по чл. 92 от ЗКПО и финансов отчет за 2017 г.

От ревизирания субект са представени три договора, с които е възложено на „ТАНИРА 77“ ЕООД извършването на СМР, количествено-стойностни сметки, спорните фактури и актове обр. 19, както и договор, сключен с клиента „ФЪРСТ ФАСИЛИТИ БЪЛГАРИЯ“ ООД, придружен с фактури и актове обр.19.

5. „ЕЛЧЕ“ ЕООД е издало три фактури с предмет СМР, товарене и извозване на строителни отпадъци, по които е упражнено право на данъчен кредит в размер на 1 829,36 лв. за данъчните периоди м. 10 и м. 11.2017 г.

Извършена е насрещна проверка на „ЕЛЧЕ“ ЕООД. След проведена процедура по чл. 32 от ДОПК изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено на пълномощник. В указания срок изисканите документи не са представени. Констатирано е, че издадените към ревизираното лице фактурите са включени в дневниците за продажби за периода, през който са издадени. На 19.04.2019 г. в деловодството на ТД на НАП са получени

документи от „ЕЛЧЕ“ ЕООД, в т.ч. издадените фактури; приемо-предавателни протоколи и актове обр. 19; три договора за доставка и монтаж на гипсокартон, за монтаж на метална конструкция и за извозване на строителни отпадъци; дневни финансови отчети; хронологични регистри на счетоводни сметки и оборотна ведомост; два договора, с които доставката и монтажът са превъзложени на „ТАРАГОНА“ ЕООД; издадените от „ТАРАГОНА“ ЕООД фактури и касови бонове; договор, с който извозването на отпадъци е превъзложено на „ЯНИНА 2013“ ЕООД, издадена фактура от „ЯНИНА 2013“ ЕООД и 4 товарителници.

Инициирани са проверки на предходните доставчици. Относно „ТАРАГОНА“ ЕООД е констатирано, че дружеството е регистрирано на 22.05.2015 г. и дерегистрирано на 06.12.2017 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ са предоставени документи, идентични с тези, представени от „ЕЛЧЕ“ ЕООД – договори, фактури, приемо-предавателен протокол и акт обр. 19, както и два договора, сключени с „ЕНОРИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за превъзлагане на СМР /доставка и монтаж на гипсокартон, монтаж на метална конструкция/, издадени от „ЕНОРИ ГРУП“ ЕООД фактури, приемо-предавателен протокол и акт обр. 19, извлечения от счетоводни сметки и оборотна ведомост.

По данни от информационната система на НАП „ЕНОРИ ГРУП“ ЕООД не е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г., не е разполагало с назначени лица по трудови правоотношения, не е декларирало изплатени възнаграждения по граждански договори.

При извършената насрещна проверка на „ЯНИНА 2013“ ЕООД ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, като документи не са представени. Издадените към „ЕЛЧЕ“ ЕООД фактури са отразени в дневника за продажби. За периода м. 10.2017 г. не е имало регистрирани по трудови или извънтрудови правоотношения договори и няма собствени МПС. За същия период единствените декларираните покупки са от „ПРИСТОС“ ЕООД, което от своя страна е декларирало покупки от „ХАЕН“ ЕООД и „ТАРАГОНА“ ЕООД.

Ревизираният субект е ангажирал доказателства, идентични с представените от „ЕЛЧЕ“ ЕООД, както и такива за извършени доставки към клиента „ФЪРСТ ФАСИЛИТИ БЪЛГАРИЯ“ ООД.

**6. „ТОДИЯ“ ЕООД** е издало за данъчен период м. 11.2017 г. три фактури с предмет СМР и нощна охрана, по които е упражнило право на данъчен кредит в размер общо на 2 289,20 лв.

След определения срок от страна на доставчика са депозирани три договора, фактури, актове обр. 19, банкови извлечения, три договора за превъзлагане на услугите, сключени с „ЕЛЧЕ“ ЕООД и фактури, издадени от това дружество, касови бонове.

Ревизираното лице е представило същите доказателства, както и такива за извършени доставки към клиентите „ГАЛИЦИЯ“ ООД и „ФЪРСТ ФАСИЛИТИ БЪЛГАРИЯ“ ООД – договори, фактури, актове обр. 19 и т.н.

**7. „ЛАНА ГРУП“ ЕООД** е издало три фактури с предмет СМР за периода м. 03.2018 г., по които е упражнено право на данъчен кредит в размер на 1 975,56 лв.

Извършена е насрещна проверка, при която ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Изисканите документи не са представени в указания срок.

Фактурите са отразени в СД по ЗДДС и в дневника за продажбите за съответния период. За същия период са декларираны покупки единствено от „ТОДИЯ“ ЕООД, което от своя страна, е декларирало такива от „ТАНИРА 77“ ЕООД, „ЯНИНА 2013“ ЕООД и „ПРИСТОС“ ЕООД.

„ЛАНА ГРУП“ ЕООД не е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО и финансов отчет за 2018 г., не е отразило доставки с право на данъчен кредит за ползване на помещения под наем и разходи за консумативи – ел. енергия, вода, съобщителни услуги, интернет и др., не е имало назначени лица по трудово или извънтрудово правоотношение.

От ревизираното дружество са ангажирани фактури, актове обр. 19 без дата. Не са представени договор и документи за извършено плащане. Спорните СМР са фактурирани към клиентите „ФЪРСТ ФАСИЛИТИ БЪЛГАРИЯ“ ООД и „ГАЛИЦИЯ“ ООД.

След анализ на представените от „ТРЕЙДБИЛД“ ЕООД доказателства и резултатите от извършените проверки на процесните доставчици и сочените от тях предходни доставчици, както и на данните от информационната система на НАП, органите по приходите са приели че липсват реални доставки на стоки - материали и услуги по издадените от тях фактури. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, с РА е отказано право на данъчен кредит по издадените от „МУЛТИБРАНДС“ ЕООД, „ХАЕН“ ЕООД, „НАРА ДМ“ ЕООД, „ТАНИРА 77“ ЕООД, „ЕЛЧЕ“ ЕООД, „ТОДИЯ“ ЕООД и „ЛАНА ГРУП“ ЕООД фактури в размер общо на 47 663,73 лв.

По делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза, по която вещото лице е дало заключение, че фактурите, по които е отказано право на данъчен кредит, издадени от дружествата „ЕЛЧЕ“ ЕООД, „ЛАНА ГРУП“ ЕООД, „МУЛТИБРАНДС“ ЕООД, „НАРА ДМ“ ЕООД, „ТАНИРА 77“ ЕООД, „ТОДИЯ“ ЕООД и „ХАЕН“ ЕООД, са осчетоводени в хронологичните регистри на синтетичните и аналитични счетоводни сметки. Данъчната основа е осчетоводена в счетоводните сметки от гр.60 – Разходи по икономически елементи, сметка 601 – Разходи за материали и сметка 602 – Разходи за външни услуги, според предмета на доставка по съответната фактура – доставка на материали или предоставени услуги. Посочения във фактурите ДДС е начислен като вземане от бюджета и е осчетоводен по сч. с/ка 453/1 – начислен данък за покупките. Общата стойност по всяка от фактурите е начислена като задължение към доставчика. Дължимите суми по всички фактури са платени в брой и по банков път, като са съставени необходимите счетоводни записвания, при което задълженията към доставчиците са закрити.

Във връзка с откритото по искане на ответника производство по оспорване на документи, по искане на жалбоподателя е допусната и съдебно-графологична експертиза, изготвена от вещото лице С. П.. В изготвеното от него заключение не се съдържат изводи за несъответствие между подписите на лицата върху оспорените документи и използваните от вещото лице сравнителни образци. Заключениеята и по двете експертизи не са оспорени от страните. Съдът кредитира като безпристрастно, компетентно изготвено и обосновано заключението по ССЧЕ. По отношение на СПЕ съдът ще изложи доводи по-долу.

**При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:**

Жалбата е подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на административния ред за обжалване на РА, поради което е допустима.

Разгледана по същество, тя е **НЕОСНОВАТЕЛНА**.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила на ДОПК за извършването на ревизията. РА е издаден от възложителя и ръководителя на ревизията, т.е. от компетентния съгласно чл.119, ал.2 ДОПК орган. Актът е в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК. Не се констатира съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

По съществото на правния спор:

За да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право, визирани в чл. 70 от същия закон. Видно от разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържа изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право лицето да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя, при условие че същият притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити.

Приспадането на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална достъпка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. По смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на право на собственост или ограничени вещни права върху стока. Нормата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС определя като доставка на услуга всяко извършване на услуга. Датата на прехвърляне на собствеността или датата на извършване на услугата представляват данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли данък и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че са издадени факт ури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, в яма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

За да се признае на получателя по облагаема доставка право на приспадане на данъчен кредит, следва кумулативно да са изпълнени две предпоставки - лицето да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател, и наличието на реално осъществена доставка на тези стоки или услуги. Съгласно Решение на СЕС от 29.04.2004 г. по дело C-152/02 „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период,



през които са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба (чл.18, ал.2 от Шестата директива), а именно: стоките да са били доставени или услугите – извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура”.

Тежестта за доказване наличието на реална доставка е на жалбоподателя, за когото възникват благоприятните последици, свързани с упражняване правото на данъчен кредит. В случая, в подкрепа на тезата си, че издадените фактури от процесните доставчици обективират действително получени стоки и услуги жалбоподателят е ангажирал множество и различни писмени доказателства, ССЧЕ и съдебно-графологичната експертиза.

В предмета на доказване е реалното извършване на различни доставки на стоки и услуги от различни доставчици, като към фактурите, документиращи различните доставки в ревизионното производство са представени различни доказателства.

Касае се за група дружества, всеки от които е обвързан с някое от другото било като пряк или като предходен доставчик.

ССЧЕ е дала заключение въз основа на проверка единствено в счетоводството на жалбоподателя, но не и в счетоводството на доставчиците. Обстоятелството, че жалбоподателят е осчетоводил като разход по сметка 60 сумите по процесните фактури, абсолютно не е достатъчно за признаване на право на данъчен кредит. ССЧЕ има описателен характер - в нея само се описват счетоводните документи, изхождащи от счетоводството на ревизираното лице и касаещи взетите от него счетоводни операции. Редовно водено счетоводство от доставчиците по смисъла на чл. 51 от ЗДДС е необходимо за доказване реалността на доставките.

Спецификата на икономическата дейност предполага, че документите, които се съставят в отношенията между търговци, в преобладаващата си част, са частни свидетелстващи или диспозитивни. Те не се ползват с материална доказателствена сила досежно своето съдържание, с оглед на което преценката на тяхната вярност следва да се осъществи от съда въз основа на съвкупния анализ на всички относими доказателства. Дори да се приеме, че представените частни писмени доказателства в подкрепа на фактурите, съставляват доказателство, че изявленията в тези документи са направени от издателите им, това не значи автоматично, че тези изявления са верни.

За да се прецени дали са реално изпълнени доставките релевантно е да се извърши преценка относно обезпечеността на доставчиците за тяхното изпълнение. Допълнителен аргумент в тази насока е цялостното поведение на доставчиците като данъчни субекти, т.е. дали същите надлежно декларират и заплащат данъчните си задължения, дали същите са осигурили представител на декларираните данъчни адреси за осъществяване на контакт е НАП и т.н. В съдебното производство са оспорени приемо-предавателните протоколи, договори, фактури, актове обр. 19 и др. документи, въз основа на което съдът е открил производство по чл. 193 от ГПК. По делото е възложена графологична експертиза по отношение на подписите на управителите на доставчиците. Вещото лице е работило по копия на публикувани документи в Търговски регистър и по копия на оспорените документи, представени му от

жалбоподателя. Този факт е потвърден и в проведеното с.з. от самото вещо лице при предходното разглеждане на делото. Същото не се е снабдило с оригинал на подписа на управителите на доставчиците, положен в личните им карти от МВР, сектор „Лични документи“ , а още по-малко е направило опит да установи контакт с управителите и да снее образец от подписите им. Всичко това поставя под съмнение верността на изложеното в изготвената от него експертиза. Експертиза, изготвена по този начин, не може да установи по безспорен и категоричен начин истинността на оспорените подписи, поради което съдът не следва да я кредитира. Това се потвърждава и от негодността на множеството документи, отбелязани като такива с „лошо качество“, както и от липсата на категоричен и еднозначен отговор кой е положил подписа в друга част от документите, отбелязани с „вероятно ... името на съответния управител“.

Няма данни за осчетоводяване на стоки - строителни материали, по сметка 304 „Стоки“ в счетоводството на доставчиците „НАРА ДМ“ ЕООД, „МУЛТИБРАНДС“ ЕООД. „ХАЕН“ ЕООД. Жалбоподателят не води сметка „304“, а още по-малко аналитично по видове стоки и количества, което е пречка за проследимостта на стокския поток. Видно от изготвеното заключение по назначената ССЧЕ, жалбоподателят директно изписва стойността на стоките като разход по сметка 601 „Разходи за материали“ /стр. 3 от ССЧЕ по фактури от „МУЛТИБРАНДС“ ЕООД, стр. 9 по фактури от „ХАЕН“ ЕООД, стр. 14 по фактури от „НАРА ДМ“ ЕООД/. Следователно няма счетоводни данни за изписване на стоки по вид и количество като тези по процесните фактури по сметка 304 в счетоводствата на доставчиците, нито има счетоводни данни за заприхождаване на спорните стоки в счетоводството на жалбоподателя по същата сметка. Това е пречка за извършване на съпоставка и установяване на съответствие между закупените и продадени стоки по вид и количество по веригата от доставки /между предходни и преки доставчици и между последните и жалбоподателя/.

Не са представени аналитично водени регистри на сметка 304 от доставчиците /преки и предходни/, поради което следва да се приеме за недоказано обстоятелството, че същите са разполагали със съответното количество и вид стоки към датите на издаване на спорните фактури. При липса на такова доказване, не може да се приеме, че доставчиците по веригата са имали обективна възможност да се разпоредят със стоките в полза на ревизираното лице.

При доставки на стоки от съществено значение е наличието на данни за направени съпътстващи разходи по доставките, за транспорт на стоките, за тяхното съхранение за товаро-разтоварни дейности. В случая няма доказателства за направени такива разходи по делото. Доставчиците не са декларирали обекти пред НАП, т.е. няма данни същите да притежават складове, магазини и др. обекти за съхранение на стоките до продажбата им на жалбоподателя. Липсват доказателства за товарене и разтоварване на материалите, както и за превоза им. Транспортни документи за превоз на стоките, документи за плащане на наемна цена за складово помещение по делото не са ангажирани. По делото има само приемо-предавателни протоколи, в които не е отбелязано място на предаване на стоките. Касае се

за частни документи, които не са снабдени с материална доказателствена сила, при това с непълно съдържание. Протоколите са оспорени по реда на чл. 193 от ГПК като за почти всички от тях вещото лице сочи лошо качество. Прехвърлянето на собственост върху родово определени вещи се удостоверява с предаването им от доставчика на купувача в съответен склад, или при натоварването им на съответно транспортно средство. По делото няма доказателства нито за удостоверяване предаването на стоки в конкретен склад, нито за натоварването им на конкретно превозно средство. Това дискредитира протоколите като годно доказателство в процеса.

Доставките на СМР са услуги с веществен характер, за изпълнението на които се влага труд, материали, използва се техника. По делото не е ангажирана СТЕ, която да извърши оглед на място на строителните обекти с цел удостоверяване фактическото изпълнение на дейностите. При извършване на преценка досежно реалността на престараните услуги е необходимо да се изследва дали при възлагането им страните са уговорили по достатъчно конкретен начин вида на услугите, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали договорената цена. Следва да се прецени дали предаденият резултат съответства на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и какви разходи са направени във връзка с тях. В случая липсват доказателства за използвани дълготрайни материални активи за извършване на СМР /наети или собствени/. Няма данни в масива на НАП за притежавани активи от доставчиците /складове, МПС, строителна техника/. Не са налице данни и за вложен труд от страна на доставчиците за изпълнение на СМР. В информационната система на НАП няма данни за регистрирани трудови договори и изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Доставчиците не са подали справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения на лица по граждански договори. Няма доказателства за фактическо изпълнение на договорените услуги, тъй като както преките, така и сочените от тях предходни доставчици, не са ангажирали доказателства за осчетоводени и изплатени разходи за изплатени работни запзати и възнаграждения. Няма документи за закупуване и транспортиране на материалите, необходими за изпълнението на СМР. При липса на трудова и материално-техническа обезпеченост обективно няма как доставчиците /преки и техни предходни/ да изпълнят спорните СМР в представените актове, образец № 19. Паралелно с това, голяма част са с лошо качество, според графологическата експертиза. Преките доставчици са превъзложили извършването на СМР в целия им обем. Превъзлагането е между едни и същи дружества по веригата от доставки, явяващи се в ролята на преки, предходни и по-предходни доставчици. В настоящия случай не е доказано, че процесните доставчици са фактическите извършители на услугите.

Плащането не е елемент от фактически състав на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за възникване право на данъчен кредит по доставките. На това правно основание е отказано право на данъчен кредит по доставките. Освен това, от органите по приходите са оспорени част от представените касови бонове, тъй като регистрираните ЕКАФП с дистанционна връзка, не са отчетели приходи /стр. 10, 11, стр. 12, 56/. Представен е по делото доклад от М. Х. - ст.

инспектор по приходите при ТД на НАП. В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело № С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело № С-643/11 и др./ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право Само по себе си посочването на ДДС във фактура, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС. Фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама /в този смисъл Решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 49/. Аналогично и в решението по дело С-454/98 /т. 62/ е прието, че общностното право не изключва възможността държавите-членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства. Упражняването на данъчен кредит с фактура, по която не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата, предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит.

В хода на насрещните проверки е изискано представянето на процесните фактури, ведно със съпътстващите ги документи, удостоверяващи реално получени резултати от извършените дейности и доказващи по какъв начин и на кое място е станало предаването на услугите. Преките доставчици са ангажирали доказателства за превъзлагане извършването на СМР в целия им обем, като ревизиращите са установили наличието на превъзлагане между едни и същи дружества по веригата от доставки, явяващи се в ролята на преки, предходни и по-предходни доставчици. Не са представени доказателства за това кои лица от страна на доставчиците са участвали в извършването на услугите, няма документи за закупуване и транспортиране на материалите, необходими за изпълнението на СМР.

С ИПДПОЗЛ №Р-22221518007116-040-002/02.05.2019 г. от ревизирания субект са изискани книги за осъществен инструктаж по безопасност на работниците, изпълнявали СМР в обектите за периода от 01.04.2016 г. до 30.04.2018 г. С декларация вх. № К.-2821/13.05.2019 г. управителят на ревизираното дружество е декларирал, че не може да представи такива книги, поради загубването им. Следователно не са налице доказателства за участие на работници, различни от наетите по трудови правоотношения в „ТРЕЙДБИЛД“ ЕООД /общо 46, от които на длъжности общ работник - 18, работник строителство - 23, шпакловчик - 3, строителен инженер и офис мениджър/ при извършване на възложените му СМР от клиентите /„ФЪРСТ ФАСИЛИТИ БЪЛГАРИЯ“ ООД и „ГАЛИЦИЯ“ ООД/. При положение, че трудовата безопасност на доставчиците и техните подизпълнители не е доказана, както и поради непредставянето на изисканите му книги за инструктаж на работниците, положили труд на строителните обекти, може да се формира обоснован извод за знание на жалбоподателя за участие в данъчна измама в хипотезата на относителна симулация по доставките на СМР.

По тези съображения съдът намира, че издадения ревизионен акт е законосъобразен, като не са налице отменителни основания по чл. 146, т. 1-5 АПК. При този изход на спора и с оглед изложеното, съдът намира, че издаденият ревизионен акт е законосъобразен, а жалбата срещу него е неоснователна. Не са допуснати твърдените от жалбоподателя процесуални нарушения, като РА е издаден в съответствие с материалния закон.

С оглед изхода на спора и своевременно заявеното искане от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, същото е основателно. Жалбоподателя следва да заплати на ответника, на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, във вр. с чл. 161, ал. 1, изр. второ и трето от ДОПК, юрисконсултско възнаграждение в размер на 5126,95 лева.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, I отделение, 21 състав

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалба на „ТРЕЙДБИЛД“ ЕООД Ревизионен акт № Р-22221518007116-091-001/04.09.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., поправен с Ревизионен акт за поправка на РА № П-22221519160688-003-001/18.09.2019 г., потвърден с Решение № 1956/22.11.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** „ТРЕЙДБИЛД“ ЕООД да заплати по сметка на НАП сума в размер на 5126,95 лева, представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението за постановяването му.

**СЪДИЯ:**