

# РЕШЕНИЕ

№ 262

гр. София, 17.01.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав**, в публично заседание на 15.12.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Доброслав Руков**

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **5102** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], чрез адвокат Г. Г. с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], етаж 1, ап. 3 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220320001318-091-001/26.11.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 468/26.03.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С оспорения РА за жалбоподателя са установени публични задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за ревизираните периоди в резултат от непризнаване на право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на в размер на 293 151,52 лв. и съответните лихви в размер на 32 543,67 лв. С решението на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, при ЦУ на НАП РА е изменен, като за периода 01.01.-31.01.2020 г. вместо данък за внасяне в размер на 11 279,29 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 7 815,22 лв., ведно със съответните лихви и за периода 01.02.-28.02.2020 г. вместо данък за внасяне в размер на 32 495,06 лв. е определен данък за внасяне в размер на 24 508,64 лв., ведно със съответните лихви.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено и че съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи

процесните доставки. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че доставчиците му са допуснали евентуално грешка при воденето на счетоводството или не са представили изисканите им доказателства от органите по приходите по време на извършването на ревизията. Застъпва се твърдението, че тълкуването на Директива 2006/112/ЕО налага извода, че основополагащо условие за признаването на право за признаване на данъчен кредит е фактическото предаване на стока от доставчика на получателя, независимо от това чия е била собствеността върху стоката. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени документи (фактури, договори, приемателно-предавателни протоколи и други), удостоверяващи извършването на процесните доставки, а плащанията са били извършвани по банков път. Доставките са отразени коректно в счетоводството на жалбоподателя и е установено, че чрез тях са извършвани други облагаеми доставки. Според жалбоподателя данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите контрагенти, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Оспорва изводите на органите на приходната администрация, за липса на реални доставки по спорните фактури, които счита за немотивирани и неподкрепени с доказателства. Излага подробни съображения в подкрепа на доводите си. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване на правото на данъчен кредит. Излага аргументи за добросъвестност при осъществяване на доставките и недоказаност на знание за участие в данъчна измама. Излага аргументи, че съгласно практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) и Върховния административен съд в хода на ревизионно производство се пристъпва към изследване на реалността на документираните от доставчиците доставки при наличие на данни за участието на получателите по фактурите в данъчна измама, каквито в случая не са установени. Изложени са подробни съображения за всеки един от доставчиците. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат Г., която поддържа жалбата. В дадения от съда срок са представени допълнителни писмени бележки.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юриконсулт С. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юриконсултско възнаграждение. Не представя допълнителни съображения в писмен вид.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220320001318-020-001/09.03.2020 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22220320001318-020-002/01.06.2020 г., ЗИЗВР №Р-22220320001318-020-003/24.06.2020 г. и ЗИЗВР №Р-22220320001318-020-004/14.07.2020 г., всички издадени от началник сектор

„Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Със ЗВР е възложена ревизия за определяне задълженията на дружеството по реда на ЗДДС за данъчни периоди 01.06.2019 г. - 29.02.2020 г.

Органът, възложил ревизията, е оправомощен за това със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП С..

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22220320001318-092-001/18.09.2020 г., срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт РА №Р-22220320001318-091-001/26.11.2020 г., издаден от органа възложил, извършването на ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. В мотивите на РА са възприети изводите, изложени в РД.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел частично изводите, направени в РА, поради което го е изменил с посоченото по-горе решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място] е постановено на 26.03.2021 г. и е съобщено на оспорващия по електронен път на 30.03.2021 г. Жалбата до АССГ е подадена чрез административния орган на 13.04.2021 г. (вх. № 53-04-266), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

По задълженията по Закона за данъка върху добавената стойност.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че [фирма] дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчиците фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит.

Според изложеното в РА, дружествата-доставчици не са разполагали с кадрови и технически потенциал да извършат фактурираните доставки.

Фактически установявания и правни изводи.

1. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя седем фактури, с предмет на доставката „услуга“, с данъчна основа в размер на 429 557 лв. и начислен ДДС на обща стойност 85 911,40 лв. Фактурите са включени от оспорващия в дневниците му за покупки в

данъчни периоди от м. 06.2019 г. до м. 07.2019 г.

Предмет на доставката по една от фактурите е „доставка на 1 бр. Машина за палагане на мазилка и тръбно скеле по спецификация“. По друга предмет на доставката е „аванс по договор“, а по останалите пет – „СМР по договор и приложени Сметка 22 и Акт № 1 за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове СМР за различни периоди. В посочените актове са описани видовете СМР – изграждане на щендерна стена, обшивка, обръщане на прозорци, грундиране-стени, фина шпакловка, боядисване, изчукване, импрегниране на стованобетонни елементи, изравняване на ниво, полагане на замазка, мазилка, корекция на тавани и др., като е посочено, че цените касаят само труд.

В хода на ревизията от доставчика е изискана писмено информация и документи относно предоставените на [фирма] услуги. [фирма] е представило информация, че предоставените на оспорвания услуги са свързани със СМР на два обекта в [населено място]. Разплащанията са извършвани по банков път, а вложените материали са били за сметка на доставчика. Представени са копия на сключените договори с [фирма] за СМР, протоколи, анекси, количествено-стойностни сметки.

От обясненията на жалбоподателя и доставчика е видно, че по процесните фактури е заплащана цена на труд, без калкулиране на вложените материали.

Органите по приходите са констатирани, че [фирма] няма декларираните пред НАП банкови сметки. От представените извлечения не може да се установи, по сметка на кое лице са преведени платените от [фирма] суми, във връзка с издадените фактури.

През м. 06.2019 г. дружеството е имало наети по трудов договор 6 лица, а през м. 07.2019 г. – 15 лица.

Изводът на органите по приходите е (л. 26), че въз основа на събраните факти и доказателства по време на ревизионното производство, може да се направи заключение, че така представените фактури не удостоверяват реално извършени услуги (СМР) от [фирма].

За да се провери правилността на направените от органите по приходите изводи е необходимо да се обсъди заключението на допуснатата ССЧЕ.

Експертът е описал коректно наличните първични счетоводни документи и аналитични ведомости, представени в хода на ревизията. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Настоящият съдебен състав намира, че заключението (основно и допълнително) следва да се кредитира като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

В констативно съобразителната част на заключението не са изложени други факти и констатации от тези, отразени в РД (стр. 22-26).

Вещото лице е установило допълнително, че наетите по трудово правоотношение лица са били по код „строителство“. Съгласно разчетно-платежна ведомост за м. юни 2019 г., [фирма] е декларирал назначени по трудови правоотношение работници – 6 лица с код Строителство, а съгласно разчетно-платежна ведомост за м. юли 2019 г., дружеството е декларирало назначени по трудови правоотношение работници – 15 лица с код Строителство.

Съгласно справка за актуалното състояние на всички трудови договори за [фирма], изготвена от орган по приходите и представена по делото на 22.11.2021 г., за периода

от 03.06.2019 г. - 08.07.2019 г. [фирма] е разполагало с 6 лица по трудови правоотношения.

В основното заключение експертът е посочил, че процесните фактури, по които [фирма] е получател са отразени, като текущ разход за основната дейност на дружеството и придобити дълготрайни активи /сметки 602, 204 и 206/ с право на пълен данъчен кредит /счетоводна сметка 4531/ в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и ЗДДС.

През ревизираните периоди - от 01.06.2019 г. до 29.02.2020 г., в качеството на изпълнител [фирма] извършвало дейност: строителство, ремонт и поддръжка на сгради на обекти, подробно описани в заключението, с конкретни възложители. Подизпълнители по някои от тези дейности са процесните доставчици.

Анализът на събраните доказателства не дава възможност на съда да се съгласи с всички, направени от органите по приходите изводи.

На първо място в случая не се спори, че предмет на доставките по 6 от процесните фактури са услуги свързани извършени СМР, но без калкулация на вложени материали, а само и единствено труд.

В основното заключение на СИЕ е посочено, че доставчикът [фирма] е фактурирал СМР извършени на обекти: сграда в [населено място], [улица], офиси на бившата печатница „М.“ и Жилищен блок в [населено място], СО - район „И.“, [улица], бл.304. Към процесните фактури са приложени Сметка 22 и Акт № 1 за установяване па завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи. В посочените актове са описани видовете СМР – изграждане на щендерна стена, обшивка, обръщане на прозорци, грундиране-стени, фина шпакловка, боядисване, изчукване, импрегниране на стованобетонни елементи, изравняване на ниво, полагане на замазка, мазилка, корекция на тавани и др. Цените касаат само труд. В случая не са необходими специални знания, за да се направи извода, че описаните дейности не изискват никаква специална квалификация, която извършващите ги работници следва да притежават.

На следващо място нито в РД, нито в РА са изложени ясни и конкретни мотиви, защо органите по приходите не приемат, че наетите по трудово правоотношение от доставчика [фирма] работници за работа в строителството, не са извършили или не са могли да извършат описаните в Сметка 22 и Акт № 1 за установяване па завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи. Няма и наведени доводи, че СМР не са извършени изобщо. Представените договори, анекси и количествено стойностни сметки са приети и приобщени към административната преписка, като липсват мотиви, свързани с това, дали те са истински или не. Не са направени и изводи в посока на това достатъчни или не са били наетите работници за извършването на дейностите. След като няма спор, че тези СМР са извършени, беше логично от страна на ревизиращия екип да събере повече доказателства в подкрепа на направения извод за липса на доставки. ТД на НАП разполага с трите имена, ЕГН и други установачни данни на работниците, поради което не е имало пречка те или някои от тях да бъдат издирени за сведения, дали са работили на въпросните обекти. По време на проведеното по делото открито заседание на 15.12.2021 г. вещото лице посочи, че в случая се касае за строителство, което се извършва на етапи, като няма данни, кога точно са извършвани различните СМР. В акта, съпровождащ фактурата се удостоверява извършването на самото строителство, но не и времето, на самото му извършване. В представената от ответника справка за актуално състояние на всички

трудови договори на наети от [фирма] работници се установява, че в периода 2018 г. – 2020 г., дружеството е наело по трудово правоотношение общо 64 лица. Т.е. може съвсем обосновано да се приеме, че работници, които към момента на издаване на конкретната фактура са били освободени от дружеството, са участвали преди това в извършването на СМР. В тежест на органът по приходите е било да установи всички тези обстоятелства, а не да излага неподкрепени с конкретни факти изводи. Липсата на събрани доказателства и мотиви в подкрепа на направените заключения е в противоречие с прогласения в чл. 3 от ДОПК принцип на обективност, съгласно който органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица в производствата по този кодекс.

Изложеното мотивира съдът да приеме, че оспорения РА в тази му част е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

По отношение на фактура № 0.....028945/03.06.2019 г., с предмет на доставката „доставка на 1 бр. Машина за палагане на мазилка и тръбно скеле по спецификация“, съдът намира, че нито жалбоподателят, нито доставчикът са ангажирали доказателства, за това, че последният е притежавал описаните в нея предмети. В счетоводните ведомости на [фирма] липсва счетоводно заприходяване на активи и не са предоставени доказателства за закупуването им, поради което следва да се приеме, че дружеството не е разполагало с такива стоки и е било невъзможно да ги предостави на жалбоподателя.

Тези факти мотивират съда да приеме, че жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

## **2. По отношение на [фирма].**

Органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по четири фактури с данъчна основа общо 278 948 лв. и ДДС в общ размер 55 789,60 лв. с предмет на доставката „услуги“ и „авансово плащане“ за данъчния период м.08.2019 г.

Органите по приходите не са могли да осъществят контакт с представител на дружеството и от същото не са представени изисканите документи, във връзка с доставките.

От страна на ревизираното лице са представени Договор за строително-монтажни работи от 04.07.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма] за изпълнение на строително-монтажни работи на обект: Отделение по педиатрия на НКБ - [населено място] и приложен Анекс № I към договора от 05.07.2019 г.

Установено е, че доставчикът не е имал наети по трудово правоотношение лица през ревизирия период.

Органите по приходите са приели (л. 26 от РД), че въз основа на събраните факти и доказателства по време на ревизионното производство може да се направи заключение, че така представените фактури не удостоверяват реално извършени услуги (СМР) от [фирма].

Вещото лице също не е могло да осъществи контакт с представител на дружеството.

В заключението си експертът е отбелязал, че процесните фактури са издадени в изпълнение на посочения по-горе договор. Описани са и съдържащите се в преписката документи, както следва:

Фактура № [ЕГН]/21.08.2019 г. и приложен Акт № 1 за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи към 08.07.2019 г.

Заверено копие на фактури по договор за изпълнение на строително-монтажни работи от 01.08.2019г.г., сключен между [фирма] и [фирма] за изпълнение на строително-монтажни работи на обект: [населено място],[жк], [улица] приложен Анекс № I към договора от 02.08.2019 г.

- Фактура № [ЕГН]/05.08.2019 г. с предмет на доставката: авансово плащане;

- Фактура № [ЕГН]/ 16.08.2019 г. и приложена Сметка 22, Акт № 1 за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи към 16.08.2019 г.

Заверено копие на фактури, съгласно договор за изпълнение на строително-монтажни работи от 01.08.2019 г., сключен между [фирма] и [фирма] за изпълнение на строително-монтажни работи на обект: Офис сграда с магазин и подземни гаражи находящи се в [населено място] [улица] приложен Анекс № I към договора от 02.08.2019 г.

- Фактура № [ЕГН]/30.08.2019 г. и приложен Сметка 22, Акт № 1 за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи към 16.08.2019 г.

Експертът посочва, че видно от представени справки за вложени материали по вид, количество, единична цена и стойност – използваните материали за СМР на обектите са за сметка на възложителя [фирма].

От хронологичните регистри на стопанските операции на [фирма] за периода 01.06.2019 - 31.12.2019 г. е видно, че отчетените приходи са само по доставки към [фирма].

[фирма] има фактурирани услуги единствено от [фирма].

В хода на ревизията са представени 10 граждански договори, видно от които лицата са били наети за извършване на СМР услуги на обект „Отделение по педиатрия на НКБ“.

По данни от НАП за 2019 г. [фирма] не е подал справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения.

Изложеното мотивира съдът да приеме, че по отношение на този доставчик не са налице предпоставки за възникване на право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС от страна на [фирма].

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на

доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщачата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

Независимо, че от издадените от доставчика фактури, настоящият съдебен състав не може да приеме, че той е притежавал материална, техническа и кадрова обезпеченост да ги осъществи в действителност.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя ѝ. Като частен свидетелстващ документ, съдържащ изгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и индивидуализирането на вещите или на услугите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл Решение №12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело №13532/2015 г. на ВАС и др.).

При липса на наети лица по трудово правоотношение, не може да се приеме осъществяване на каквато и да е услуга, а още по-малко СМР, защото тя изисква полагане на труд, независимо от липса на условие за специална квалификация.

Съдът не кредитира представените граждански договори. При липса на подавани декларации и за изплатени възнаграждения на наетите лица по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ, не може да се приеме, че в случая се касае за истински възникнали правоотношение с конкретно наети лица. В случая е в тежест на жалбоподателя, да докаже съществуването на такива



правоотношения и реалното изпълнение на услугите от страна на лицата, страни в тези правоотношения. [фирма] не представи достатъчно убедителни доказателства и аргументи, оборващи направените от органите по приходите изводи, поради което жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

### **3. По отношение на [фирма].**

Органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по десет фактури с данъчна основа общо 565 499,95 лв. и ДДС в общ размер 113 099,99 лв. с предмет на доставката „СМР“ и „ДМА“ за данъчния период м.09.2019 г. до м. 01.2020 г.

В хода на ревизионното производство от [фирма] са изискани копия от процесните фактури, доказателства за извършени плащания от страна на [фирма], съпровождащи доставката документи, информация за вида на доставката, транспортни документи, доказателства материална и техническа обезпеченост, данни за счетоводното отразяване на фактурите, декларации, писмени обяснения и други.

Изисканите документи и сведения са предоставени от представляващия дружеството. Подробно са описани в РД, както следва:

Договор за строителство от 03.09.2019 г., сключен между [фирма], като Възложител и [фирма], като Изпълнител с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши срещу заплащане строително-монтажни работи /СМР/ до етап на груб строеж /Акт образец 14/ на „Жилищна сграда, подпорни стени и изгребна яма" и „Плътна ажурна ограда с височина до 2.20, предвидени за изграждане в УПИ XXI-1135, кв. 22 Б, м. в. з. С.- Д.- II част“, р-н В. - СО, по плана на [населено място], което строителство ще се извърши съгласно предоставени проекти по част архитектура, Конструкции, електро, ВиК, ОВК, Геодезия, Паркоустройство и Пожарна Безопасност за срок от 10 месеца.

Приложен е Анекс № 1 от 04.09.2020 г. и Приложение 1 за обект С.-Д..

Към Договорът са приложени копия от следните фактури и придружаващи документи:

- ф-ра № [ЕГН]/30.09.2019 г. и приложени Сметка 22 за отчитане и разплащане на СМР към Протокол от 26.09.2019 г. и Акт за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи към 26.09.2019 г.

- ф-ра № [ЕГН]/08.10.2019 г. и приложени Сметка 22 за отчитане и разплащане на СМР към Протокол от 08.10.2019 г. и Акт за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи към 08.10.2019 г.

- ф-ра № [ЕГН]/30.10.2019 г. и приложени Сметка 22 за отчитане и разплащане на СМР към Протокол от 30.10.2019 г. и Акт за установяване на завършени и подлежащи на заплащане на натурални видове строително-монтажни работи към 30.10.2019 г.

Договор за строителство от 03.09.2019 г., сключен между [фирма], като Възложител и [фирма], като Изпълнител с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши срещу заплащане строително-монтажни работи /СМР/ на обект с адрес: [населено място],[жк] [улица].

Приложен е Анекс № 1 от 04.09.2020 г. и Приложение 1.

Към Договорът са приложени копия от следните фактури и придружаващи документи:

- ф-ра № [ЕГН]/27.09.2019 г. и приложен Акт за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи към 27.09.2019 г.
- ф-ра № [ЕГН]/18.10.2019 г.
- и ф-ра № [ЕГН]/18.11.2019 г. и приложени Сметка 22 за отчитане и разплащане на СМР към Протокол от 18.11.2019 г. и Акт за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи към 18.11.2019 г.
- ф-ра № [ЕГН]/26.11.2019 г. и приложен Акт за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи към 26.11.2019 г.
- ф-ра № [ЕГН]/12.12.2019 г. и приложен Акт за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи към 12.12.2019 г.
- ф-ра № [ЕГН]/23.12.2019 г. и приложен Акт за установяване на завършени и подлежащи на заплащане натурални видове строително-монтажни работи към 23.12.2019 г.
- ф-ра [ЕГН]/16.01.2020 г. с основание ДМА и приложен Приемо-предавателен протокол към ф-ра [ЕГН]/16.01.2020 г. от същата дата с предмет: шперплат БГ, стяги за кофраж, клема, клинова, шпани и гвоздеи стоманени. Няма приложена фактура от предходен доставчик, доказващ произходът на фактурираните стоки.

Представена е Оборотна ведомост на [фирма] за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. и Хронологичен регистър на [фирма] за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г., от които е видно, че всички фактури са осчетоводени, като приход от продажби на услуги /по Д-та на сметка 411 и К-та на сметка 703.

Органите по приходи са констатирани, че фактури № [ЕГН]/16.01.2020 г. и № [ЕГН]/30.09.2019 г. не са включени в дневниците за продажби и СД по ЗДДС подадени от [фирма].

Видно от изложеното в основното заключение на СИЕ, вещото лице не е направило фактически установявания извън тези, описани в РД.

В заключителната част е посочено, че за периода на издаване на процесните фактури [фирма] не е разполагало с персонал по трудови и извънтрудови правоотношения. По счетоводни данни от [фирма] не са закупувани и влагани материали при доставките на СМР към [фирма]. Дружеството не е извършвало доставки към други контрагенти, освен към [фирма] през процесните периоди. По счетоводни данни няма изписани/продадени ДМА.

В допълнителното заключение са описани представените по време на съдебното производство доказателства.

На вещото лице са представени Декларация от П. Г. представляващ [фирма] съгласно която: Материалите продадени на [фирма] по фактура № 12432/16.01.2020г. на стойност 24 882,24 лв. са закупени от дружество [фирма] и хронологичен регистър на сметка 302 "Материали" съгласно който по дебита на сметка 302 "Материали" са заведени материали на стойност 20

609,85 лв., съгласно фактура № 45/09.01.2020 г. Няма представени данни за вида и количеството на закупените материали.

Представени са и пет договора (подробно описани в заключението) предоставяне на персонал, съгласно който [фирма] предоставя персонал под наем на [фирма] от 01.09.2019г. при цена от 1400,00 лв. за всеки ден трудова дейност на лица по списък, неразделна част от всеки от договорите. Професионална квалификация на наетите лица е общ работник строителство. Представени са и разчетно-платежни ведомости на [фирма] за месец септември, октомври, ноември и декември 2019г. и месец януари 2020г., за начислени възнаграждения и осигуровки на персонал по трудови правоотношения – лицата положили труд в полза на [фирма].

Във връзка с фактура № [ЕГН]/16.01.2020 г., с която е обективизирана продажба към [фирма] на ДМА - шперплат БГ, стяги за кофраж, клеми, клинове и гвоздеи стоманени е представена декларация от представляващия [фирма], видно от която дружеството е закупило материалите от [фирма].

Видно от хронологичен регистър на сметка 302 "Материали", по дебита на сметка 302 "Материали" са заведени материали на стойност 20 609,85лв., по фактура № 45/09.01.2020 г. издадена от [фирма]. Няма данни за вида и количеството на закупените материали от [фирма], няма данни за изписана стока/материали от [фирма] във връзка с продажбата към [фирма] по фактура 12432/16.01.2020 г.

Изложеното мотивира съдът да приеме, че по отношение на този доставчик не са налице предпоставки за възникване на право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС от страна на [фирма].

От описаните по-горе договори и анекси може да се направи извод, че в случая жалбоподателят е възложил на своя подизпълнител извършването на СМР, отличаващи се със определена специфика и сложност. В случая не се касае за извършване на шпакловки, мазилки, монтаж на дограма и други подобни дейности, за които не се изисква извършващите ги работници да имат специална квалификация. Възложните СМР са свързани с изграждане на сграда до етап „груп строеж“, което строителство ще се извърши съгласно предоставени проекти по част архитектура, конструкции, електро, ВиК, ОВК, Геодезия, Паркоустройство и Пожарна Безопасност за срок от 10 месеца. Извършването такова сериозно строителство предполага опит и наличие на квалифициран персонал, с инженерно или друго строително образование, който да може осъществява контрол, във връзка с изпълнението на всяка една част от архитектурния проект. Осъществяване на дейности във връзка със строителството на сгради е свързан с редица изисквания, свързани с безопасните условия на труд, като провеждане на ежедневни и периодични инструктажи, осигуряване на предпазни средства и т.н. В случая няма никакви данни за извършване подобни действия нито от страна на [фирма], нито от дружеството, което е предоставило под наем работниците. Този извод важи и по отношение на договора за СМР, касаещ обекта в кв. Д. по договора от 03.09.2019 г. Безспорно е в случая, е [фирма] не е разполагало с какъвто и да е персонал, нает по трудово или гражданско правоотношение. Съдът не може да кредитира представените по време на съдебното производство договори за наемане на персонал от [фирма]. Очевидно е, че ако те наистина

са съществували по време на извършване на ревизията, са щели да бъдат представени, защото биха били доказателство за съществуването на благоприятни за жалбоподателя факти. От друга страна представените платежно-разчетни ведомости, дори да се приеме, че не са съставени за нуждите на съдебното оспорване на процесния РА, не доказват, че включените в тях лица са били наети точно към момента на извършване на документираните във фактурите СМР. Както беше уточнено от вещото лице, в случая извършването на СМР предхожда издаване на фактурите. Без съмнение чл. 107р от КТ дава възможност за наемане на персонал, но следва да бъде установено, че предоставилия персонала субект наистина е в трудово-правни отношения с предоставените работници и че са изпълнени всички законови изисквания, установени в трудовото законодателство и тези, касаещи безопасните условия на труд. Такива обстоятелства не бяха установени в хода на съдебното производство. Не бяха представени нито трудови договори, нито книги за инструктаж, от които да се установи, че работниците, предоставени от [фирма] са полагали труд на обектите, на които се твърди, че това е ставало.

По отношение на фактура № 12432/16.01.2020 г., с която е документирана доставката на ДМА, съдът намира, че въпреки новопредставените доказателства не може да се приеме, че същата отразява реални стопански операции. Както беше посочено по-горе, ако [фирма] в действителност е разполагало с данни за счетоводно заприходяване на закупени материали, то без съмнение те са щели да бъдат предоставени на проверяващите в хода на ревизията. Солиден аргумент в подкрепа на извода за липса на доставка е направената от вещото лице констатация, че в случая няма данни за вида и количеството на закупените материали от [фирма] и за изписани стока/материали от [фирма] във връзка с продажбата към [фирма] по тази фактура.

Направените общи изводи, касаещи липсата на доставки в предходната точка, са изцяло валидни и по отношение на доставчика [фирма], поради което жалбата следва да бъде отхвърлена и в тази и част.

#### **4. По отношение на [фирма].**

Органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по шест фактури с данъчна основа общо 117 298,50 лв. и ДДС в общ размер 23 459,70 лв. с предмет на доставката „ДМА“ за данъчния период м.02.2020 г.

Органите по приходите са констатирани, че издадените към [фирма] фактури не са включени в дневниците за продажби на доставчика за съответния данъчен период.

От жалбоподателя е представен Договор за покупко-продажба от 07.01.2020 г., сключен между [фирма] - Продавач и [фирма] – Купувач, с предмет на договора: Продавачът се задължава да продаде и да прехвърли правото на собственост върху всяка конкретна стока закупена с приемо-предавателен протокол по опис и срещу издадена фактура на Купувача срещу цена формирана от единични цени съдържащи се в Приложение № 1 към договора. Купувачът се задължава да заплати на Продавача цената съгласно всеки приемо-предавателен протокол и фактура в срок от 12 /дванадесет/ месеца, съответно от и издаване на фактурата и подписване на двустранен

приемателен протокол. Представено е Приложение № 1 към Договор от 07.01.2020 г.

Към шестте фактури, представени от [фирма] има съставени приемателно-предавателни протоколи за фасадно скеле с метални пътеки.

В хода на ревизионното производство от [фирма] са изискани копия от процесните фактури, доказателства за извършени плащания от страна на [фирма], съпровождащи доставката документи, информация за вида на доставката, транспортни документи, доказателства материална и техническа обезпеченост, данни за счетоводното отразяване на фактурите, декларации, писмени обяснения и други.

Изисканите документи са представени с писмо от 02.07.2020 г.

От управителя на дружеството е представена е представена декларация, в която е посочено, че дейността му е свързана със строително-ремонтни работи, изработване на метални скелета и пътеки и друго оборудване за строителството. Посочено е, че стоките се съхраняват в склада на [фирма], в [населено място], бул./ [улица].

Приложена е Оборотна ведомост за периода от 01.02.2020 г. до 30.04.2020 г., видно от която [фирма] е отразило само приходи от продажби на услуги в размер на 131653,19 лв.

Представен е и Счетоводен амортизационен план и Инвентарна книга за м. 02.2020 г., съгласно които дружеството притежава фасадно рамково скеле с метални пътеки – 3 бр., заведени като дълготраен актив.

Относно произхода на ДМА доставчикът е представил фактури издадени от [фирма], както следва:

- Ф-ра № [ЕГН]/04.02.2020 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] с предмет на доставката: Фасадно рамково скеле с метални пътеки – ДО – 50 000,00 лв. и ДДС – 10 000,00 лв. и приложен Приемо-предавателен протокол от 03.02.2020 г.;

- Ф-ра № [ЕГН]/06.02.2020 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] с предмет на доставката: Фасадно рамково скеле с метални пътеки – ДО – 40 000,00 лв. и ДДС – 8000,00 лв. и приложен Приемо-предавателен протокол от 06.02.2020 г.;

- Ф-ра № [ЕГН]/10.02.2020 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] с предмет на доставката: Фасадно рамково скеле с метални пътеки, транспортни разходи и по договор за СМР – ДО – 45 000,00 лв. и ДДС – 9000,00 лв. и приложен Приемо-предавателен протокол от 10.02.2020 г.

Относно представени фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] органите по приходи са констатирани, че Ф-ри № [ЕГН]/04.02.2020 г., № [ЕГН]/06.02.2020 г. и [ЕГН]/10.02.2020 г. не са включени в дневниците за покупки от [фирма] през периода от 01.02.2020 г. до 31.07.2020 г., както и същите не са включени в дневниците за продажби подадени от [фирма].

За данъчен период м. 02.2020 г. от [фирма] е подадена СД по ЗДДС с вх. № 22142472412/05.03.2020 г. с нулев резултат, както и от [фирма] – вх. № 22103977645/13.03.2020 г., т.е. от страна на двете дружества няма декларирани покупки и продажби през периода.

Вещото лице не е направило в основното заключение фактически констатации, различни от тези на органите по приходите.

В заключителната част е посочено, че ДМА, предмет на продажба по процесните фактури, издадени от [фирма] са счетоводно отразени при жалбоподателя [фирма], като придобити дълготрайни активи по счетоводна сметка 206“Стопански инвентар“.

Видно от представения от доставчика счетоводен амортизационен план и Инвентарна книга за м. 02.2020 г., дружеството е притежавало фасадно рамково скеле с метални пътеки – 3 бр., заведени като дълготраен актив. По счетоводни данни няма изписани, като продадени ДМА.

По време на съдебното производство от пълномощника на жалбоподателя са представени допълнително декларация от П. Г. представляващ [фирма], в която декларира, че на 10.02.2020г. е използван транспорт на [фирма] - Д. Л. СА 4054МК за транспортиране на фасадно скеле. Посочено е, че [фирма] е изработило всички скелета за [фирма] с работници по граждански договори.

Изложеното мотивира съдът да приеме, че по отношение на този доставчик не са налице предпоставки за възникване на право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС от страна на [фирма].

Представените писмени документи, както и анализиранияте от вещото лице счетоводни данни не позволяват да се установи по безспорен начин, че [фирма] е разполагало с фасадните скелета, които се твърди, че са продадени на жалбоподателя.

Съдът не може да се съгласи с изложеното в писмените бележки на адвокат Г. твърдение, че съгласно тълкуването, направено от СЕС на чл. 14, пар. 1 от Директива 2006/112 по дело C-78/2012, доставка на стока, е всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго, да се разпорежда фактически с нея като собственик. От това тълкуване според пълномощника на жалбоподателя може да се направи извод, че релевантно за спора е установяване на предаването на стоките и овластяването на получателя да се разпорежда с тях.

Без съмнение предаването на стоките и овластяването на получателя да се разпорежда с тях са сред основните елементи, доказващи наличие на доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. Според тази разпоредба, доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, т.е. за да може да се приеме, че една доставка е реална, следва прехвърлителят (доставчик) да притежава собственически права върху тази стока. Упражняването на фактическа власт върху даден предмет не е достатъчно, за да може прехвърлянето му да произведе целения от двете страни по сделката транслативен ефект. Необходимо предметът да е придобит от прехвърлителя на законово основание, за да може той да се разпорежи с него в полза на друго лице.

В разглеждания казус не може да се приеме, че [фирма] е било собственик на фасадните скелета, предмет на доставка по спорните фактури. Независимо от факта, че в счетоводството му е имало заведени три броя скелета, според направените от вещото лице уточнения по време на проведеното открито заседание, фактурите, издадени от предходен доставчик „Е.“, във връзка с продажбите не са включени, нито в дневниците му за продажби, нито в

дневниците за покупки на „В енд И Импорт Експорт“. Не може да се установи, трите от скелетата, които са заведени в счетоводството на доставчика, от кого са закупени – липсва аналитична отчетност като дата на закупуване, фактура и лице, от което са закупени, дата на завеждане, данъчен амортизационен план и към кой момент са въведени в експлоатация.

Липсата на адекватни счетоводни данни за закупуването на фасадните скелета от [фирма], както и данни за счетоводно изписване след продажбата им на [фирма], водят до извод за липса на осъществени реални сделки.

Допълнителен аргумент в подкрепа на този извод е и представената от управителя на [фирма] декларация (л. 303), че всички фасадни скелета са били изработени с работници по граждански договори. От една страна се твърди, че стоките са придобити от трето лице – „Е.“, а от друга, че са били изработени от самото дружество. Това противоречие е достатъчно сериозен довод в полза на заключението, че доставчикът изобщо не е разполагал с процесните скелета.

На последно място, не се установиха данни за транспортиране на стоките, за които се твърди, че са предмет на продажба по шестте фактури. В декларацията на управителя на [фирма], че те са превозени с автомобил Д. Л., като са съставени и съответните пътни листове. Бърза справка в интернет показва, че сочения автомобил е лек. Общозвестно е, че фасадните скелета се състоят от метални конструкции със значителен обем и тегло, т.е. с лек автомобил, непредназначен за транспорт на тежки товари, тези скелета не е възможно да бъдат превозени. В тази връзка не следва да бъдат кредитирани и представените пътни листове.

Направените общи изводи, касаещи липсата на доставки в предходната точка, са изцяло валидни и по отношение на доставчика [фирма], поради което жалбата следва да бъде отхвърлена и в тази и част.

Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи богатата практика на ВАС, свързана с аналогични дела. При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице коректно осчетоводяване на фактурите от доставчиците по веригата, каквото в случая дори липсва, но и следва да има категорични доказателства за реалното извършване на услугите именно от тези лица.

В случая са налице всички предпоставки, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според практиката на СЕС, обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

5. По отношение на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, за които е установено, че: са с получател, различен от ревизириания субект, издадени от [фирма] и [фирма]; фактури, по които е упражнено право на приспадане повече от един път - [фирма] и [фирма]; по издадени от нерегистрирано по ЗДДС лице фактури - [фирма]; по фактура с различна номерация от издаваните от дружеството - [фирма]. В жалбата не са изложени мотиви

срещу отказа на данъчен кредит, нито са ангажирани доказателства, оборващи констатациите на ревизиращите органи. Поради неизпълнение изискванията на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, за ревизирувания субект не е налице право на приспадане на данъчен кредит.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при частично несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва в една част да се отмени, а в друга жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на жалбоподателя и на ответника разноси се дължат разноси, съразмерно на уважената и отхвърлена част от жалбата. Такива са поискани своевременно от страните и следва да бъдат присъдени, като тези в полза на ответника следва да се определят по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Съдът не намира за основателни възраженията на пълномощника на ответника за прекомерност на платеното адвокатско възнаграждение на адвокат Г.. В случая минималното възнаграждение според Наредбата при установения правен интерес е 5672 лв. Делото се отличава с фактическа и правна сложност, свързани с анализ на множество писмени документи. Бяха изслушани и две заключения на СИЕ, а адвокат Г. представи допълнителни подробни писмени бележки. Не е основателен и довода, че възнаграждението не платено по банкова сметка, защото видно от договора за правна защита и съдействие сумата от 9800 лв. е платена в брой при сключване на договора.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,  
**Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,**

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], чрез адвокат Г. Г. Ревизионен акт (РА) № Р-22220320001318-091-001/26.11.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 468/26.03.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП, в частта, в която на оспорвания не признато право на приспадане на данъчен кредит по фактури № № [ЕГН]/03.07.2019 г., [ЕГН]/05.07.2019 г., [ЕГН]/01.07.2019 г., [ЕГН]/08.07.2019 г., 28949/14.06.2019 г. и 28953/28.06.2019 г., издадени от [фирма].

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], чрез адвокат Г. Г. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220320001318-091-001/26.11.2020 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 468/26.03.2021 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП, в останалата оспорена част.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК] сумата от 2568 (две хиляди петстотин шестдесет и осем) лева, представляваща направените по делото разноси, съразмерно на уважената част от жалбата.

**ОСЪЖДА** „ [фирма] с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и



данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 4924 (четири хиляди деветстотин двадесет и четири) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение, съразмерно на уважената част от жалбата. Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.