

РЕШЕНИЕ

№ 344

гр. София, 20.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 21.12.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **2409** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу ревизионен акт (РА) №Р-22221421001037-091-001от 22.10.2021 г., издаден от Е. М. С. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията, и Р. Т. З. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с решение № 72/17.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит и е установен резултат по ЗДДС за данъчните периоди м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 08.2019 г., м. 11.2019 г. и от м. 02.2020 г. до м. 12.2020 г., в общ размер на 88 893,94 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 9 280,79 лв.

Жалбоподателят излага съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт. Конкретно сочи, че установените с него задължения са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Поддържа, че констатациите в РА са изведени в противоречие с принципа за обективност, служебно начало, добросъвестност и право на защита. Пзовава се на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Претендира разноски по делото, съгласно представен списък.

Ответникът по жалбата, директорът на Дирекция „ОДОП“ С., чрез процесуалния си

представител, оспорва жалбата. Изразява становище за законосъобразност на РА по съображения изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“ – С. и моли обжалването да бъде отхвърлено. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР №Р-22221421001037-020-001 от 19.02.2021 г. (л. 39 по делото), издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. (л. 30 и сл. по делото – пункт I, т. 5) на директора на ТД на НАП С., за установяване на задължения за ДДС по ЗДДС за данъчните периоди от 01.05.2019 г. до 31.01.2021 г. Заповедта е връчена по електронен път на 10.03.2021 г. Изменена е със ЗИЗВР №Р-22221421001037-020-002 от 08.06.2021 г. (л.36 и сл. по делото) и ЗИЗВР №Р-22221421001037-020-003 от 08.07.2021 г. (л.32 и сл. по делото) относно срока за завършване на ревизията.

Ревизионен доклад (РД) № Р-22221421001037-092-001 от 30.09.2021 г. (л. 42 - 62 по делото) е издаден извън инструктивния срок по чл.117 ДОПК и е връчен по електронен път на дружеството на 30.09.2021 г. В законоустановения срок срещу РД е постъпило писмено възражение вх. №53-00-2292 от 13.10.2021 г. с приложени писмени доказателства: Нотариален за покупко-продажба на недвижим имот № 167, том II, рег. № 2792, дело № 339 от 2019 г. на нотариус Р. Г., вписан в Служба по вписванията на 24.06.2019 г., за извършена покупко-продажба на имот с купувач Т. Г. Т., (л. 105 по делото) и свидетелство за регистрация на МПС (л. 107 по делото).

Възражението е преценено от органите по приходите като неоснователно и в срока по чл. 119, ал. 2 ДОПК е издаден РА № Р-22221421001037-091-001 от 22.10.2021 г. от Е. М. С. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията, и Р. Т. З. на длъжност главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, с който се установяват данъчни задължения за периодите, за които е възложена ревизията (л. 68-75 от делото). С РА на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 88 893,94 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 9 280,79 лв., а във връзка с деклариран, но невнесен данък за данъчните периоди м. 06.2019 г. и м. 01.2021 г., с РА са начислени лихви общо в размер на 741,39 лв. (за м. 6.2019 г. - лихва в размер общо на 674,15 лв., за м.1.2021 г. - лихва в размер общо на 704,24 лв.). РА в частта с начислени лихви за м. 6.2019 г. и м.1.2021 г. не е обжалван и е влязъл в сила.

В хода на ревизията „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД декларира извършване на дейности по СМР и изграждане на електрически инсталации. На ревизирания субект е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ). Представените документи са описани подробно в приложения РД.

Съгласно дадените писмени обяснения, подписани от пълномощник на дружеството Н. П., дружеството е сключило договор С „КЛУБ БИЛД“ ЕООД за ремонт и довършителни дейности на жилищна сграда - къща находяща се в [населено място], [община], закупена от едноличния собственик и отдадена под наем на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД с цел използване за склад и офис до окончателното завършване на къщата, след това ще бъде използвана за отдаване под наем като къща за гости. Лицето, с което е сключен договорът и което е отговаряло за строителните дейности от страна „КЛУБ БИЛД“ ЕООД е Я. И..

Извършени са насрещни проверки на доставчиците: „КЛУБ БИЛД" ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АЛЕКС-ИВ" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „СКС 17" ЕООД с ЕИК[ЕИК].

Резултатите от извършените проверки са отразени в подробно описани в РД протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП). Доставчиците не са открити. Исканията са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК и нито едно от тях не е представило обяснения, документи или достъп до счетоводството си и не е подало годишни данъчни декларации (ГДД) по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2019 г. и 2020 г.

Предвид установените при насрещните проверки обстоятелства и на основание чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС във връзка с чл.6 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на: 10270,92 лв. по 12 фактури, издадени от „АЛЕКС-ИВ"ЕООД и 31596,34 лв. по 32 бр. фактури издадени от „СКС 17" ЕООД, а на основание чл.68,ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл.9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 47027,29 лв., по всички фактури, издадени от „КЛУБ БИЛД" ЕООД.

В хода на ревизията е установено, че за данъчните периоди м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 08.2019 г., м. 11.2019 г. и от м. 02.2020 г. до м. 10.2020 г., ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 31 596,34 лв. по 32 фактури, издадени от „СКС 17“ ЕООД, описани в таблици на стр. 15 и 16 от РД, с предмет различни строителни материали (тухли, бетон и арматурно желязо) и електроматериали (основно кабели). За доставчика е установено, че е deregистриран на 19.03.2021 г., поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. За процесния период в дружеството е имало назначени 10 лица на трудов договор. Издадените на „Т-ГИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД фактури са отразени в дневниците за продажби за съответните периоди.

В представените писмени обяснения на ревизираното дружество е посочено че: „Материалите закупени от фирми „СКС 17“ ЕООД и „АЛЕКС ИВ“ ЕООД са вложени във всички обекти, които фирмата е изпълнявала за периодите, през които са купени. Материалите са взети с транспорт, собственост на едноличния собственик Т. Т. - товарен автомобил Шевролет С. - пикап от адрес [населено място], [улица] и са транспортирани за сметка на собственика до обектите, на които са извършвани строителни дейности, а когато са били по големи количества е наеман транспорт. Всички материали са получавани от Т. Т. с приемо-предавателни протоколи и предавани от А. Г. - представител и на двете фирми“. Представени са копия на фактурите, фискални бонове и стокови разписки, преповтарящи съдържанието на фактурите.

Органите по приходите са приели, че липсват доказателства и не са налице факти и обстоятелства, които да водят до извода, че „СКС 17“ ЕООД е извършило реални доставки на стоки по процесните фактури. Като аргумент за това на първо място се сочи липсата на доказателства, че доставчикът е разполагал със стоките, описани във фактурите към момента на издаването им. При извършени проверки в дневниците за покупки на „СКС 17“ ЕООД за периодите от 01.05.2019 г. до 31.08.2020 г. е установено, че са отразени фактури за получени доставки на стоки и услуги от голям брой дружества, включени в масив „Риск“ на ИС на НАП /сред които и друг доставчик на ревизираното дружество „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД/, като са декларирани и вътреобщностни придобивания /В./. Приели са, че липсват доказателства, от които да е видно, че „СКС 17“ ЕООД е получило и е разполагало със стоки по вид, стойност и количества, които да достави на „Т-ГИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД. Не е било възможно да се установи дали всички доставки са намерили вярно отражение в счетоводната му

отчетност. Съответно, не е било възможно да се проследи текущото и последователно осчетоводяване на стопанските операции в счетоводните регистри и вярното представяне на промените в активите и пасивите през отчетните периоди, тъй като не е извършена проверка в счетоводството на доставчика и анализ и съпоставка на аналитично със синтетично счетоводно отчитане и приключване на резултати от дейността.

На следващо място е посочено, че в хода на ревизията не са представени доказателства за прехвърляне на правото на собственост върху стоките, описани във фактурите към момента на издаването им. От страна на доставчика не са представени приемо-предавателни протоколи, а в представените от „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД стокоски разписки към всяка фактура липсват данни за обекта, в който са извършени действия по предаване и приемане на стоките. При извършената в хода на ревизията насрещна проверка на „СКС 17“ ЕООД са извършени две посещения на адреса, посочен в писмените обяснения на ревизираното дружество, при които не е открит обект, управител или представляващ доставчика. Не са представени документи, удостоверяващи стопанисвани от него обекти, складови бази, магазини, търговски площи и други, в които би могло да се съхраняват стоки и да се извършва търговска дейност.

Като косвени доказателства, подкрепящи извода за липса на доставки, са посочени липсата на доказателства за транспортирането на стоките и лицето, извършило това транспортиране между обекти на двете дружества - пътни листове, фактури за закупено гориво, фактури за получени транспортни услуги, доказващи извършени конкретни превози, обвързани с разглежданите фактури за доставки на стоки и липсата на техническа, материална и кадрова обезпеченост у доставчика, за да извърши описаните доставки. Според органите по приходите са представени данни за конкретните лица, които са взели участие при извършването на доставките. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че „СКС 17“ ЕООД е декларирало дейност „строителство на жилищни и нежилищни сгради“ и за периода на издаване на фактурите „СКС 17“ ЕООД е декларирало сключени трудови договори с 10 лица. Не са установени данни за наличие на обекти, в които да бъдат съхранявани описаните във фактурите стоки с цел извършвана търговия с тях. По данни от ИС на НАП в периода на издаване на фактурите едноличният собственик на капитала, управител и представляващ „СКС 17“ ЕООД - А. Г. е назначен на трудов договор на пълен работен ден в дружеството на длъжност „общ работник поддръжка сгради“, като договорът е сключен на 11.07.2019 г. и е прекратен на 01.10.2020 г. В същото време от „ЛЕЙДИ СУИТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], е деклариран сключен на 27.08.2019 г трудов договор с Г. за работа на пълен работен ден на длъжност „стоковед“, който е прекратен на 01.06.2020 г. Ревизиращите органи приемат, че А. Г. не би могъл да организира цялостната дейност на „СКС 17“ ЕООД, да търгува със специфични стоки, при положение, че работи на пълен работен ден по два договора на ниско квалифицирана длъжност, несвързана с търговия на електроматериали и строителни материали.

При определяне на резултата за данъчен период м. 08.2020 г. /стр. 26 от РД/, вместо размера на данъка по фактура № [ЕГН]/31.08.2020 г., издадена от „СКС 17“ ЕООД – 903,67 лв. е взета предвид сума в размер на 903,07 лв., поради което за този период на дружеството е отказан данъчен кредит с 0,60 лв.-по-малко. В тази връзка, отказаният данъчен кредит по фактурите от посочения доставчик е 31 595,74 лв., при

претендиран от дружеството данъчен кредит общо в размер на 31 596,34 лв.

Ревизиращият екип достига до извода, че издадените от „СКС 17“ ЕООД фактури не отразяват обективната действителност, тоест не са налице реално извършени доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. Прието е, че стоките не са доставяни между страните посочени като доставчик и получател, а е създадена една правна привидност, зад която не стоят реални доставки на стока, а ревизираното дружество съзнателно участва във верига от фиктивни доставки, целящи заобикаляне на закона, с цел невнасяне на данък и ощетяване на бюджета.

По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, с обжалвания РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 31 595,74 лв. по всички фактури, издадени от „СКС 17“ ЕООД.

За данъчните периоди от м. 03.2020 г. до м. 08.2020 г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 270,92 лв. по 12 фактури, издадени от „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] (описани на стр. 10 и 11 в РД) с предмет различни електроматериали, основно кабели. Дружеството е дерегистрирано на 18.09.2020 г. Издадените на ревизираното лице фактури са отразени в дневниците му за продажби за съответните данъчни периоди. От пълномощник на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД са представени писмени обяснения, фактурите, стокони разписки със стойности и дати, съответстващи на стойностите и датите на фактурите.

В хода на ревизията при извършени проверки в дневниците за покупки на „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД за периодите от 01.03.2020 г. до 31.08.2020 г. е установено, че са отразени фактури за получени доставки на стоки и услуги от „ВИКТОРИЯ ЗЕМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „МЕГА МАРКЕТИНГ ДИЗАЙН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], включени в масив „Риск“ на ИС на НАП, като са декларирани и В. на стоки, обаче не са представени никакви документи относно произхода на стоките, които са фактурирани на ревизираното лице. Поради неосигуряването на достъп до счетоводството му не е било възможно да се проследи какви по вид, количество и стойност стоки са заприходени и изписани през процесните периоди.

На дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за данъчен период м. 05.2020 г., приключила с влязъл в сила РА №Р-22221420004177-091-001 от 07.04.2021 г. В хода на тази ревизия не са представени доказателства за получени доставки от „ВИКТОРИЯ ЗЕМ“ ЕООД и В. на стоки от полското дружество, поради което е прието, че не са налице доказателства за извършени доставки от „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД към неговите клиенти, сред които е и „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД.

На следващо място, органите по приходите приемат, че липсват доказателства за прехвърляне на право на собственост върху фактурираните стоки, тъй като от страна на доставчика не са представени приемо-предавателни протоколи, а представените от „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД стокони разписки липсват данни за обекта, в който са извършени действия по предаване и приемане на стоките. Ревизиращите органи са констатирани, че сред назначените на трудов договор в „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД лица не фигурира лице на име А. Г., за който представени от ревизираното дружество писмени обяснения се твърди, че е представител на две дружества – „СКС 17“ ЕООД и „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД. В представените стокони разписки като съставител е вписан Я. И., който е едноличен собственик на капитала и управител на „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД. Не е открит обект на „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД при извършена проеврка на посочения в писмените обяснения адрес. При извършената ревизия на доставчикане са

представени документи, удостоверяващи стопанисвани от него обекти, складови бази, магазини, търговски площи и други, в които би могло да се съхраняват стоки и да се извършва търговска дейност. С оглед изложеното е обобщено, че след като липсват доказателства за предаване и приемане на стоките, описани във фактурите, то собствеността върху тях не е прехвърлена и не е налице възникнало данъчно събитие по смисъла на ЗДДС.

В подкрепа на този извод са посочени и липсата на доказателства за транспортирането на стоките - не са представени пътни листове, фактури за закупено гориво, фактури за получени транспортни услуги, както и на кадрова и техническа обезпеченост за извършването им. Декларираната от доставчика дейност е „строителство на жилищни и нежилищни сгради“, а назначените на трудов договор 13 лица заемат следните длъжности: „общ работник поддръжка сгради“, „технически сътрудник“, „работник изолация“, „офис мениджър“ и „шофьор лекотоварен автомобил“. Единоличния собственик на капитала и управител на „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД - Я. С. И. е назначен в дружеството на трудов договор на пълен работен ден на длъжност „общ работник“, като договарят е сключен на 17.12.2019 г. и е прекратен на 01.10.2020 г. Същевременно И. е едноличен собственик на капитала, управител и представляващ на друг рисков доставчик на ревизираното дружество - „КЛУБ БИЛД“ ЕООД. Ревизиращите органи са преценили, че Я. И. не би могъл да организира цялостната дейност на „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД, да търгува със специфични стоки, съставяйки документи, с оглед недоказано наличие на съответни познания и квалификация, както и време за извършването на такива дейности, при положение, че работи на пълен работен ден на ниско квалифицирана длъжност, несвързана с търговия на електроматериали.

Въз основа на изложеното с РА е прието, че издадените от „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД фактури не отразяват обективната действителност, между страните не са доставяни стоки, а е създадена една правна привидност, а получателят по фактурите „Т-Т. Б.“ Е. е знаел, че „делките“, с които обосновава правото си на приспадане на данъчен кредит, не са реално осъществени. Със съображения, преповтарящи съображенията, изложени в частта относно доставките от „СКС 17“ ЕООД, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 270,92 лв. по фактурите, издадени от „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД. За данъчните периоди м. 11.2020 г. и м. 12.2020 г. „Т-Т. Б.“ Е. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 47 027,29 лв. по 31 фактури, издадени от „**КЛУБ БИЛД“ ЕООД**, ЕИК[ЕИК], (данните за които са описани на стр. 3 и 4 в РД), с предмет „Извършени СМР по договор“. В хода на ревизията е установено, че дружеството е deregистрирано на 17.03.2021г., поради установени обстоятелства по

чл. 176 от ЗДДС. Издадените на ревизираното лице фактури са отразени в дневниците му за продажби за съответните периоди, но не с предмет „услуга“ или „СМР“, а „стока“.

Във връзка с доставките от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД от страна на ревизираното дружество са представени: Писмени обяснения; Договор от 21.10.2020 г. между „Т-Т. Б.“ Е. - възложител и „КЛУБ БИЛД“ ЕООД – изпълнител, по силата на който изпълнителят приема на своя отговорност и риск, със свои материали, работна сила и организация, да извърши: направа на ремонт на обект къща - офис сграда, находяща се в [населено място], [община]; издадените от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД фактури, фискални бонове и актове образец №19 със стойности и дати, съответстващи на стойностите и датите на фактурите; Договор за наем от 01.01.2020 г., сключен между Т. Г. Т. /наемодател/ и „Т-Т. Б.“ Е. /наемател/.

Съгласно чл. 2, т. 1.1 на договора наемодателят предоставя имота на наемателя срещу наемна цена, в размер и начин на плащане, както следва: за първите 6 /шест/ месеца от срока на договора наемна цена не се дължи, поради това, че имотът се намира в лошо състояние /във вид аналогичен на „груб строеж“/, съответно необходимият ремонт на всички инсталации и всички помещения в двуетажната сграда, включително плочки, шпакловки и боядисване, настилки, санитария в санитарните помещения, осигуряване на климатици, кухненско и всякакво друго обзавеждане, без изключение, монтаж на интериорни врати и на външна врата, както и цялостно монтиране на нова дограма, с тройни стъклопакети, залепване на външна топлоизолация, външна мазилка и боядисване, оформянето на дворното пространство и оградата, е изцяло за сметка на наемателя, така че имотът да бъде годен за отдаване под наем, под всякаква преценена от наемателя форма, включително с евентуално използване на специални платформи в интернет пространството. Договорът е сключен за срок от четири години считано от 01.01.2020 г., като според чл. 7, след изтичане на крайния срок, извършените от наемателя или негови наематели подобрения в имота остават безвъзмездно в собственост на наемодателя. Към договора е представен анекс от 19.11.2020 г.

Ревизиращите органи са приели, че в случая липсват доказателства, че „КЛУБ БИЛД“ ЕООД е извършило реални доставки на услуги по процесните фактури. Позовават се на липсата на документи, доказващи по безспорен начин извършване на конкретни строителни дейности и вложени материали посочени по вид, със съответни количествени и стойностни измерители. Според представения договор, сключен между двете дружества, подлежащите на извършване СМР и възнаграждението за тяхната реализация са регламентирани в Приложение 1, неразделна част от договора, което е представено

допълнително, след като е изискано от ревизиращия екип, но в него се съдържат описани единствено дейности по направа на електроинсталация, с обща стойност 392,20 лв. В него не са посочени вложените материали. В същото време, издадените от доставчика фактури са на обща стойност 235 136,57 лв.

Ревизиращите органи са констатирани противоречие в клаузите на договора, тъй като в чл. 1 е записано, че изпълнителят „КЛУБ БИЛД“ ЕООД ще извърши СМР със свои материали, работна сила и организация, а според чл. 7.5. изпълнителят приема да извърши определени видове работи с доставени от възложителя или инвеститора материали, освен ако прецени, че качеството им не отговаря на изискванията на действащите в България стандарти.

От страна на „Т-Т. Б.“ Е. е представена справка за вложени материали в наетия актив за ревизиращия период, в която са посочени материали по вид, количества и единични цени на обща стойност 36 076,42 лв., но в справката не са отразени данни за фактурите, по които са получени материалите, а са вписани само три вътрешни документа МО с №8/31.03. 2020 г.; №9/29.02.2020 г. и №14/31.12.2020 г. Липсват доказателства, че описаните в справката материали са предадени на „КЛУБ БИЛД“ ЕООД за влагане в строително-ремонтните дейности, а не са използвани от ревизираното дружество в основната му дейност.

В хода на ревизията, за удостоверяване на приемането и предаването на строително-монтажните работи, „Т-Т. Б.“ Е. е представило протоколи образец 19, които според органите по приходите не съдържат конкретна информация. В тях са посочени извършени дейности по СМР общо, без да са отразени конкретни дейности и вложени материали с посочени количествени и стойностни показатели, а в някои актове са вписани на практика дублиращи се дейности с приблизително еднакви стойности, за които липсва информация как са формирани, поради което е невъзможно да бъде извършено проследяване и анализ на закупени и вложени материали в извършването на конкретни дейности, както и обвързването им със стойностите, посочени в протоколите и издадените фактури. Прието е, че тези протоколи не могат да бъдат доказателство за извършени от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД СМР, които са приети от ревизираното дружество.

Посочена е и липса на кадровата обезпеченост на доставчика. Установено е в хода на ревизията, че за периодите на издаване на фактурите „КЛУБ БИЛД“ ЕООД е декларирало сключени трудови договори с шест лица на длъжности: „общ работник в строителство“ - 1; „технически ръководител строителство“ - 1; „работник изолация“ - 1; „снабдител“ - 1 и „бизнес консултант“ - 1. Според длъжностите, на които са назначени лицата на трудов договор в „КЛУБ БИЛД“ ЕООД, ревизиращите органи са преценили, че реално участие в извършването

на СМР биха могли да вземат две лица, от които единият е общ работник, а другият е работник по полагане на изолация. Посочено е обаче, че няма доказателства, че тези лица притежават необходимата квалификация, ценз и умения да извършват описани в протоколите дейности като „направа на ВиК инсталация“; „направа на електроинсталация“; „монтаж на дограма“ и др.

Органите по приходите са извършили проверка на дневниците за продажби на „КЛУБ БИЛД“ ЕООД и са установили, че за периода на издаване на фактурите към ревизираното дружество /м. 11.2020 г. – м. 12.2020 г./ са декларирани множество доставки на значителни стойности към голям брой получатели, поради което са приели, че лисват доказателства, че назначените в „КЛУБ БИЛД“ ЕООД лица са извършвали СМР на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД, а не на други клиенти. Приели са за невъзможно извършването в кратък период на всички посочени в протоколите строителни дейности от три лица /включително и технически ръководител/, като 31 протокола с описани различни по вид СМР, като извършени на ревизираното дружество /като някои са в последователни дни/, а в същото време са издавани фактури за извършени услуги и на голям брой други получатели.

Установено е в хода на ревизията, че по данни от ИС на НАП в периода на издаване на фактурите едноличният собственик на капитала, управител и представляващ „КЛУБ БИЛД“ ЕООД - Я. С. И. е назначен по трудов договор на пълен работен ден в „ШАЙН 555“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], като „автомонтьор“. Договорът не е прекратен и до момента. В периода 17.12.2019 г. - 01.10.2020 г. е назначен по трудов договор на длъжност „общ работник поддръжка сгради“ в „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД, на което И. е едноличен собственик на капитала, управител и представляващ. Във връзка с горните факти е преценено, че Я. И. не би могъл да организира дейности, свързани със СМР, както и цялостната дейност на „КЛУБ БИЛД“ ЕООД, да сключва договори, да съставя актове обр. 19, с оглед липсата на съответна квалификация, както и време за извършването на такива дейности, при положение, че работи на пълен работен ден на длъжност, несвързана със строителство и ремонтни дейности.

Относно представения договор за наем на имота, в който се извършват доставките на СМР, органите по приходите приемат, че е налице е сделка между „свързани лица“ по смисъла на §1 от ДР на ДОПК. След анализ на съдържанието му стигат до извод, че е привиден и е създаден да документира привидна сделка и на основание чл. 26, ал. 2 на ЗЗД, договорът е нищожен.

Въз основа на събраните доказателства е обоснован извод, че издадените от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД фактури не документират реално извършени доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, а е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо, а

получателят по фактурите „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД е знаел, че „сделките“, с които обосновава правото си на приспадане на данъчен кредит, не са реално осъществени, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, на ревизираното дружество е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 47 027,29 лв. по всички фактури, издадени от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчнозадълженото лице обжалва РА №Р-22221421001037-091-001 от 22.10.2021, издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., пред директора на Дирекция „ОДОП“ С.. С решение № 72/17.01.2022 г. РА е потвърден в обжалваната част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди за м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 08.2019 г., м. 11.2019 г. и от м. 02.2020 г. до м. 12.2020 г., в общ размер на 88 893,94 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 9 280,79 лв.

В хода на съдебното обжалване на РА административната преписка е допълнена с писмени доказателства, послужили за издаване на оспорвания РА.

По искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) и съдебно-техническа експертиза (СТЕ). Заключениеята, изготвени от съответните експерти са приети без възражения от страните. Съдът кредитира заключенията като безпристрастно и компетентно изготвени.

В заключението по приетата ССЕ вещото лице е проследило отражението на процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя и разходите за тях. Установено е, че по счетоводни данни от Аналитични дневници на кореспондиращи с/ки, счетоводните записвания по фактури за материали, издадени от „СКС 17“ ЕООД и „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД, при клиента (получател) „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД, са по дебита на с/ка 302 „Разходи за материали“ (3021 „Склад основни материали“ с аналитичност по видове материали - количество и стойност) с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) за заприхождаване на материалите и по дебита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (4531 „Начислен данък за покупките“) с фактурирания данък, срещу кредитиране на с/ка 401 „Доставчици“ (4011 „Доставчици в страната, лева) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС). Със следващи счетоводни записвания е дебитирана с/ка 401 „Доставчици“ (40 11) срещу кредитиране на с/ка 501 „Каса в левове“ с общата фактурна стойност, за отразяване на плащания по касов път по фактури на доставчиците.

По счетоводни данни от Аналитични дневници на кореспондиращи с/ки, счетоводните записвания по фактурите за услуги (СМР), издадени от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД, при клиента

(получател) „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД, са по дебита на с/ка 613 „Разходи за придобиване на дълготрайни активи“ (6132 „Разходи за придобиване на материални дълготрайни активи“) с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) за отразяване на разходи за ремонт на нает дълготраен актив къща (сграда) об. [населено място] и по дебита на с/ка 453 „Разчети за ДДС“ (4531 „Начислен данък за покупките“) с фактурирания данък, срещу кредитиране на с/ка 401 „Доставчици“ (4011 „Доставчици в страната, лева) с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС). Със следващи счетоводни записвания е дебитирана с/ка 401 „Доставчици“ (4011 „Доставчици в страната, лева) срещу кредитиране на с/ка 501 „Каса в левове“, с общата фактурна стойност за отразяване на плащания по касов път по фактури на доставчик. Проследени са и документите, които съпътстват издадените фактури. Фактурите, издадени от „СКС 17“ ЕООД за материали се съпътстват от стокови разписки. Фактурите, издадени от „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД за материали се съпътстват от стокови разписки или от приемо-предавателни протоколи. Фактурите, издадени от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД за услуги (СМР) се съпътстват от договор и ктове (протоколи) обр. 19 за СМР. Установено е, че „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД е осъществило плащания по касов път по фактури издадени от „СКС 17“ ЕООД, „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД и „КЛУБ БИЛД“ ЕООД по данни от документи (фискални бонове снимани върху фактурите) по делото, които са намерили счетоводен израз със счетоводни записвания по счетоводните регистри (с/ки) на дружеството. Изследвана е и кадровата обезпеченост на доставчиците и връзката между фактурираните услуги и стоки с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирия период,

Вещото лице по допуснатата СТЕ, след извършен оглед на място на сградата и преглед на доказателствата по делото е установило, че доставените материали от „СКС-17“ ЕООД и „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД не са вложени в обект „МАСИВНА ДВУЕТАЖНА ЖИЛИШНА СГРАДА“, построена в УПИ XV-240 от кв.23 по плана на [населено място]. Строителните материали по процесните фактури от „СКС- 17“ ЕООД и „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД не се вписват в по-голямата си част по вид и количество в обекта в [населено място], който е бил изграден и в който са изпълнявани предимно довършителни СМР.

Относно процесните СМР от **доставчика** „КЛУБ Б.“ ЕООД, на база направения оглед и замерване на място и установените довършителни СМР в обекта в табличен вид в *Приложение №3 към СТЕ* е представен опис на извършените СМР и стойностите им на база цени за труд и материали, актуални за периода. По изчисления на СТЕ изпълнените СМР на обекта са в размер приблизително 91921 лв. без ДДС. На обекта има изпълнени СМР: външна топлоизолация и мазилка по фасади;

вътрешни подови замазки; гипсокартони, шпакловки и латекс по стени и тавани, подови настилки от ламинат и плочки; направа на фаянс и теракота в бани на 1 и 2ет.; плочки по вътрешно вито стълбище; вътрешни ВиК и Ел инсталации, които **отговарят по вид** на процесите доставки от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД, описаните в актове обр.19 от №1 до № 16 вкл. и №19, 21, 25, 28 и 29, които СМР видимо са нови (изпълнени в близките 1-2 години). Установяват се известни разминавания в количествата на СМР по тези актове обр.19 и установеното на място, както и разлики в стойността на СМР, описани в актовете обр.19 и стойността на реално изпълнените СМР в обекта на база средно пазарни цени на СМР за периода. Относно видовете СМР по акт 17/03.12.2020г.; акт-18/07.12.2020г.; акт-20/10.12.2020г.; акт -22/13.12.2020г.; акт-23/15.12.2020г.; акт-24/17.12.2020г.; акт-26/21.12.2020г.; акт-27/23.12.2020г.; акт-30/30.12.2020г.; акт-31/31.12.2020г., тези видове работи са дадени само като стойност (общо 79996,79лв., без ДДС), без подробен опис по вид, количество и единични цени и за тях СТЕ няма данни. СТЕ не може да даде становище, дали са изпълнени, тъй като за жилищната сграда не се представени строителни книжа - разрешение за строеж и одобрени проекти, от които да е видно, какво е било първоначалното разпределение и какви промени/преустройства са извършени през 2020г.

С оглед установеното от фактическа страна, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, в частта потвърдена с решение № 72/17.01.2022 г. на директора на Дирекция на „ОДОП“ С., поради което е ДОПУСТИМА за разглеждане.

Предвид гореизложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите

органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, които са издали процесните фактури, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което подробно е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на „Т-Тийм Билдинг“ ЕООД.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи

потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойносттаване, като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

По делото от страна на жалбоподателя са представени заверени копия на документи, изходящи от част от доставчиците и имащи отношение към процесите доставки. В тях не се съдържат счетоводни регистри, от които би могло да се установи, какъв е начинът на счетоводно отразяване на процесите доставки у доставчиците.

Като частни документи договорите, приложенията към тях, приемо-предавателните протоколи, стокови разписки и актове към тях не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи и стоковите разписки) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

От събраните доказателства – писмени доказателства, ССЕ и СТЕ, се установява, че дружеството жалбоподател извършва дейности СМР и изграждане на електрически инсталации. В представени писмени обяснения се декларира, че „Т-ТИИМ Б.“ ЕООД започва да разширява дейността си във връзка с направа на къщи за гости, както и реставриране и подобряване на стари къщи извън [населено място], но не са извършвани доставки, свързани с такава дейност.

I. Относно доставките от **“Клуб Б.” ЕООД** по 31 фактури през данъчни периоди м. 11.2020 г. и м. 12.2020 с предмет **услуги** - СМР по договор, ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 47 027,29 лв.

“Услуга” по смисъла на чл.8 от ЗДДС е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство, а съгласно чл.9, ал.1 от същия закон, „доставката на услуга“ е всяко извършване на услуга.

Към фактурите е представен договор с предмет “направа на ремонт”. От една страна, предметът в договорът е твърде общ, за видовете СМР препраща към Приложение 1, което не е представено заедно с договора в хода на ревизията, а допълнително е предсатвено такова за дейности на стойност 392.20 лв., което не е подписано, не се установява кога и от

кого е съставено. В договора няма договорена сума, нито какво следва да включва ремонтът, не препраща към проекти или други документи, в които това да е описано. В т. 1.3. е предвидено уговореното възнаграждение (, което в действителност не е уговорено), да се изплаща до три работни дни след извършване на работа, констатирана с протокол обр.19, подписан от двете страни. Такива протоколи не са представени.

Представените към фактурите издадени от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД актове не съдържат конкретна информация и не може да се приеме, че по съдържание представляват такива. В тях са посочени извършени дейности по СМР общо, без да са отразени конкретни дейности и вложени материали с посочени количествени и стойностни показатели, например: - акт № 2/06.11.2020 г.- „направа на външна топлоизолация" - акт № 8/18.11.2020 г.- „направа на ВиК инсталация" - акт № 238/23.12.2020г. - „направа на разширение на баня на втори етаж, бутане на стена, направа гипсокартон, лепене плочки, боядисване".

Органите по приходите приемат, че в някои актове са вписани на практика дублиращи се дейности с приблизително еднакви стойности, за които липсва информация как са формирани: - акт № 20/10.12.2020 год.- „ремонт на покрив"- 8312,09 лв. - акт № 27/23.12.2020 год.- „укрепване на покривна конструкция"- 8025,11 лв. - акт № 28/24.12.2020 год.- „пренареждане на покрив укрепване на комини". На практика обаче не може да се установи дали се касае за дублиране, тъй като предметът на услугите остава неизяснен дори и от представените актове. По своята същност представените документи не изпълняват функциите на актове за приемане на работата, тъй като не съдържат описание на извършените дейности и от тях не може да се установи какъв конкретно е предметът на доставките. Противоречието в представените писмени доказателства относно вложените материали също не допринася за установяване какво точно включват процесните СМР. Следователно в случая липсват годни перки доказателства за реалност на фактурираните услуги.

При така установеното няма как да се направи извод и относно наличието на кадрова обещаност на доставчика, тъй като не може да се прецени дали и колко работници са необходими за извършване на услугите.

Според представения договор, сключен между двете дружества, подлежащите на извършване СМР и възнаграждението за тяхната реализация са регламентирани в Приложение 1, неразделна част от договора. Това приложение е представено допълнително, след като е изискано от ревизиращия екип, но в него се съдържат описани единствено дейности по направа на електроинсталация, с обща

стойност 392,20 лв. В него не са посочени вложените материали. Именно с такава дейност се занимава ревизираното лице, поради което е нелогично именно тази дейност да бъде възлагана на друго дружество.

Липсват и доказателства как е възлагана конкретната работа и какво включва. Няма логика изпълнителят сам да решава какво ще включва ремонтът на обекта и как да бъде изпълнен с какви материали, с какво качество, на каква стойност, какви преустройства да се правят и пр.

От СТЕ се установява, че на място има изпълнени СМР, част от които може да се приеме, че отговарят по вид на процесите доставки от „Клуб Билд „ЕООД, описаните в актове обр.19 от №1 до № 16 вкл. и №19, 21, 25, 28 и 29 , които СМР видимо са нови, изпълнени в близките 1-2 години. Не може обаче да се установи кога и от кого са извършени тези СМР, като се има предвид, че дейността ревизираното лице включва дейности по строително монтажни работи /СМР/ и изграждане на електрически инсталации. СТЕ установява разминавания в количествата на СМР по тези актове обр.19 и установеното на място, както и разлики в стойността на СМР, описани в актовете обр.19 и стойността на реално изпълнените СМР в обекта на база средно пазарни цени на СМР за периода.

От друга страна, за част от актовете експертът посочва, че видовете работи в тях са дадени само като стойност и за тях няма данни. СТЕ не може да даде становище, дали са изпълнени, тъй като за жилищната сграда не се представиха строителни книжа- разрешение за строеж и одобрени проекти от които да е видно, какво е било първоначалното разпределение и какви промени са извършени. При липса на документи, доказващи по безспорен начин извършване на конкретни строителни дейности и вложени материали посочени по вид със съответни количествени и стойностни измерители не би могъл да се установи, от една страна, предметът на фактурираните услуги и на следващо място, дали те реално са извършени и от кого. ССЕ също не дава отговор на въпроса как са остойностени услугите, освен да повтори съдържанието на представените актове. Липсва посочване на единична цена, неясно остава как е формирана цената на услугите, нито кога конкретно са извършени. Макар че от СТЕ се установи, че на място има извършени СМР, от представените доказателства не се установи, че те са извършени именно от посочения доставчик и по процесните фактури.

От ССЕ е установено, че „Т-ТИИМ БИЛДИНГ“ ЕООД е осъществило плащания по касов път по фактурите издадени от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД по данни от документи (фискални бонове снимани върху фактурите) по делото, които са намерили счетоводен израз със счетоводни записвания по счетоводните регистри (с/ки) на дружеството. Относно доказателствата за извършеното плащане съдът счита, че същите могат

да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката.

Изводите за липса на реални доставки се подкрепят и от останалите констативни в хода на ревизията факти. При извършена служебна проверка в информационната система на НАП се констатира, че „КЛУБ БИЛД“ ЕООД некоректно е отразило в дневника за продажби и справка-декларация за съответния данъчен период посочените фактури с получател „Т-ТИИМ Б.“ЕООД с предмет “продажба на стоки”. От доставчика не са представени никакви доказателства относно фактурираните услуги, дружеството не е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за годината, през която са издадени спорните фактури, не е подаден и ГФО, от което не следва, че не може да се установи, че дружеството е извършвало дейност през този период.

С оглед на установените факти, съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчният кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

Жалбоподателят цитира практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11., но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на

фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

В т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Juźwiak, Oriowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

По изложените съображения, изводът на приходната администрация за липса на коментираните доставки на услуги се явява фактически и правно обоснован, поради което обжалването на Т-Т. Б." ЕООД в частта, в която с РА са установени задължения за ДДС по фактурите, издадени от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД през данъчен период м.11.2020г. и м.10.2020г. на обща стойност 47027,29 лв. и лихви в размер на 673,51 лв. следва да бъде отхвърлено.

II. Относно доставките на **стоки** по по 32 фактури, издадени от „СКС 17“ ЕООД за данъчните периоди м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 08.2019 г., м. 11.2019 г. и от м. 02.2020 г. до м. 10.2020 г., с ДДС общо в размер на 31 596,34 лв., и по 12 фактури, издадени от „А.-ИВ“ ЕООД за данъчните периоди от м. 03.2020 г. до м. 08.2020 г., с ДДС общо в размер на 10 270,92 лв. с предмет различни видове материали, е установено, че фактурите, издадени от „СКС 17“ ЕООД за материали се съпътстват от стокови разписки. Фактурите, издадени от „Алекс-ИВ“ ЕООД за материали се съпътстват от стокови разписки или от приемо - предавателни протоколи. В тях, както и в самите фактури са посочени видовете материали, конкретно с брой/метри, единична и обща стойност. Стоковите разписки, приемо-предавателните протоколи и фактурите са двустранно подписани и чрез тях се удостоверява предаване на стоките. Следователно са налице преки доказателства за реалност на фактурираните доставки на стоки.

От заключението по приетата ССЕ се установява, че във връзка с фактурираните материали (стоки), фактурите са отразени в счетоводството на жалбоподателя, като материалите по фактури на „СКС 17“ ЕООД и „Алекс-ИВ“ ЕООД са заприхождавани по дебита на с/ка 302 „Материали“, с аналитичност по количество и стойност. Изписването на материали е по кредита на с/ка 302 „Материали срещу дебитиране на с/ка 601 „Разходи за материали“ по отношение на част от тях, предназначени за влагане в обекти, поети за изпълнение на СМР,

или срещу дебитиране на с/ка 613 „Разходи за придобиване на дълготрайни активи“ (6132 „Разходи за придобиване на материални дълготрайни активи“) по отношение на друга част от тях, предназначена за влагане при изпълнение на СМР на нает актив - обект Ремонт на къща, [населено място].

Според Обяснителна записка на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД до ТД на НАП С. изх. № 32/22.03.2020г.: Основният предмет на дейност е в сферата на строителството, външно и вътрешно електроизграждане на сгради и всякакви помещения, както и консултанска дейност, свързана със строителството и узаконяването на сгради. Съпътстващи документи са протоколи, описи към всяка фактура. Разходите по транспорт са за сметка на доставчиците. Фактурите са за доставки на електро и други строителни материали, необходими за извършване на СМР дейности, доставяни на различни обекти от доставчиците. Материалите, закупени от „СКС 17“ ЕООД и „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД, според Обяснителната записка, са вложени на обекти, които фирмата е изпълнявала през периодите на закупуването им. До обектите са транспортирани с товарен автомобил Шевролет С. — пикап, собственост на управителя (собственика) на дружеството, а когато са били по големи количества е наеман транспорт. Договорът за предоставяне на ползване на товарно МПС от 01.09.2020г. (Т. 1/179), има отношение към доставките (покупки) на материали по фактури, издадени от „СКС 17“ ЕООД и „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД. В тази връзка, „Т-Тийм Билдинг“ ЕООД е представило пред ТД на НАП Справка за строителни обекти, където са вложени материали по фактури от „СКС 17“ ЕООД и „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД. В нея се сочат възложители и обекти, на които „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД е работило, и още фактури, издадени на възложители за СМР.

В случая от събраните писмени доказателства, в т.ч. и приетото заключение по допуснатата ССЕ, се установява фактът, че стоките, предмет на спорните доставки се използват в дейността на дружеството при извършване от него СМР и изграждане на електрически инсталации. Този факт се подкрепя и от останалите събраните доказателства.

При извършената проверка в ИС на НАП е установено, че фактурите издадени от „СКС 17“ ЕООД и „Алекс-ИВ“ ЕООД на „Т-Тийм Билдинг“ ЕООД са включени (отразени) в дневниците за продажбите на доставчика за съответните данъчни периоди.

От приемо-предавателните протоколи и двустранно подписаните стокови разписки се установява, че стоките са предадени, с което на осн. чл.24, ал.2 ЗЗД е прехвърлено правото на собственост, тъй като се касае за родово определени вещи, поради което изводите на органите по приходите за липса на доказателства, за прехвърляне на право на собственост върху фактурираните стоки са необосновани.

На следващо място, заключението за липса на доказателства за наличие на стоки у доставчиците се опровергават от установеното в хода на ревизията. При извършени проверки в дневниците за покупки на „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД за периодите от 01.03.2020 г. до 31.08.2020 г. е установено, че са отразени фактури за получени доставки на стоки и услуги от „ВИКТОРИЯ ЗЕМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „МЕГА МАРКЕТИНГ ДИЗАЙН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], като са декларирани и В. на стоки от MOJITO SPOLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, VIN PL5223091114. При извършени проверки в дневниците за покупки на „СКС 17“ ЕООД за периодите от 01.05.2019 г. до 31.08.2020 г. е установено, че са отразени фактури за получени доставки на стоки и услуги от голям брой дружества, като са декларирани и вътреобщностни придобивания /В./ на стоки от MOJITO SPOLKA Z OGRANICZONA ODPOWIED ZIALNOSCIA, VIN PL5223091114 и P. LOGISTIX G., VIN DE318943614. Доставчиците не са открити, поради което не са представени други доказателства, свързани с придобиване на стоките от тях.

В своята практика СЕС приема, че липсата на доказателства за установяване произхода на стоките, за наличието на кадрова обезпеченост на доставчика, както и доказателства за наличието на търговски обект, от който дружествата осъществяват дейността си, които обстоятелства предвид Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 г., при липса на доказателства или поне твърдения от органа по приходите, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, не следва да бъдат основание за отказ на правото на данъчен кредит за получателя по доставката, а констатациите на органа по приходите са свързани именно с придобиването на стоките от доставчиците.

Твърденията за липса на кадрова обезпеченост у доставчиците също се опровергават от установеното както в хода на ревизията, така и от ССЕ. От Справка актуално състояние на всички трудови договори към 31. 10.2020г., Справка актуално състояние на всички действащи трудови договори за период от 01.05.2019г. до 31.10.2020г., Справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от КТ за период 28.08.2017г. - 31.10. 2020г. по делото е видно, че „СКС 17“ ЕООД (в периода на издаване на фактурите на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД) е разполагало с персонал (работна ръка) по трудови правоотношения (трудова договор) общо 11 лица, в т.ч. на длъжности главен счетоводител 1, машинист еднокорпусен багер 1, оператор въвеждане на данни 1, работник строителна изолация 1, шофьор лек автомобил до 9 места 2, технически ръководител строителство 1, работник поддръжка

на сгради 4. Три от трудовите договори са прекратени през 2019г., три през 2020г. и останалите пет договора в 2021г.

От Справка актуално състояние на всички трудови договори към 31.08.2020г., Справка актуално състояние на всички действащи трудови договори за период от 01.03.2020г. до 31.08.2020г., Справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от КТ за период 11.01.2005г. - 31.08. 2020г. по делото е видно, че „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД (в периода на издаване на фактурите на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД) е разполагало с персонал (работна ръка) по трудови правоотношения (трудови договори) общо 13 лица, в т.ч. на длъжности с технически сътрудник 4, шофьор лекотоварен автомобил 1, офис мениджър 3, общ работник поддържане на сгради 3, работник изолация 2. Девет от трудовите договори са прекратени през 2020г., един през 2022г. и за останалите три договора няма данни за тяхно прекратяване.

Макар да не са представени пътни листове, относно транспорта на материалите от страна на жалбоподателя са представени доказателства, че едноличният собственик на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД, Т. Т., е разполагал с товарен автомобил Шевролет С. – пикап, с който твърди в писмените обяснение, че са транспортирани стоките.

В обобщение, изводите на органите по приходите се основават основни на липса на доказателства, представени от доставчиците, които не са намерени, което противоречи с тълкуването направено в решението на Съда на Европейския съюз от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 г., в смисъл, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Отново във връзка с наведените от ответника аргументи в решението, с което спорния РА е потвърден следва да се посочи, че обезпечеността на доставчиците – материално-техническа и кадрова не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е и съдебната практика

на СЕС – решение по дело C-324/11 (Gabor Toth), решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 (Mahageben kft и P. D.) и решение C-18/13 ("М. П."). Съгласно тази практика липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките. Констатациите, че задълженото лице е участвало в данъчна измама или е имало знанието за такава, не се установяват от органите по приходите, при доказателствена тежест за същите. Нередности при прекия или предходен доставчик по повод отношенията помежду им, при установено предаване на стоката и последващата ѝ реализация за целите на икономическата дейност на получателя и добросъвестност на получателя, също не влияе на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя.

В този смисъл, за да бъде доказана реалност на доставките между по процесните фактури, следва да бъде установен фактът на предаването на стоката от доставчика на получателя. Без значение за реалността на доставките е разполагали ли са доставчиците с материално-техническа и кадрова обезпеченост за извършване на същите, какъв е произходът на стоката, транспортът и пр.

В своята практика ВАС многократно е подчертавал, че приложимите разпоредби на действащия ЗДДС ограничават изискуемата проверка за реалност на спорната стопанска операция единствено до пряката доставка. Действителното извършване на предходните доставки по веригата са ирелевантни за възникването на упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, а констатациите в РА, издаден на прекия доставчик „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД не обвързват ревизираното лице. Жалбоподателят не е участвал в ревизионното производство на доставчика, нито спрямо него се простира стабилитетът на издадения РА. Всяко ревизионно производство е автономно и обвързва единствено страните по него. Поради това издаденият на доставчика РА и констатациите в него са ирелевантни.

На следващо място, съставяните в конкретния случай между данъчните субекти документи, обективиращи развитието на отношенията помежду им, действително съставляват в по-голямата си част частни документи, но това не е пречка същите да бъдат кредитирани от съда, още повече не са оспорени от процесуалния представител на ответника по реда и в преклузивния за това срок по чл. 193, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, поради което и се ползват с придадената им закона формална доказателствена сила. В този смисъл като частни документи, подписани от лицата, които са ги издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица – чл. 180 от ГПК.

По изложените съображения, РА, в частта в която не е признато право на приспадане на данъчен кредит по 32 фактури, издадени от „СКС 17“ ЕООД за данъчните периоди м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 08.2019 г., м. 11.2019 г. и от м. 02.2020 г. до м. 10.2020 г., с ДДС общо в размер на 31 596,34 лв., и по 12 фактури, издадени от „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД за данъчните периоди от м. 03.2020 г. до м. 08.2020 г., с ДДС общо в размер на 10 270,92 лв. и лихви общо в размер на 8607,28 лв., следва да се отмени като незаконосъобразен.

От страните се претендират разноски, които предвид посочения изход на спора на основание чл.161, ал.1 от ДОПК и съгласно Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 4131,86 лв, съобразно материалния интерес и отхвърлената част от жалбата.

На жалбоподателя следва да се присъдят разноските (платена държавна такса - 50 лв. и възнаграждения на вещи лица - 1795лв.), съразмерно с уважената част от жалбата, 1123,37 лв. не са представени доказателства за заплатено адвокатско възнаграждение.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд – [населено място], Л. състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт №Р-22221421001037-091-001от 22.10.2021 г., издаден от Е. М. С. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията, и Р. Т. З. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с решение № 72/17.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта, в която на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], са установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност в размер на 31 596,34 лв. по 32 фактури, издадени от „СКС 17“ ЕООД, за данъчните периоди м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 08.2019 г., м. 11.2019 г. и от м. 02.2020 г. до м. 10.2020 г., и 10 270,92 лв. по 12 фактури, издадени от „АЛЕКС-ИВ“ ЕООД, за данъчните периоди от м. 03.2020 г. до м. 08.2020 г., и лихви общо в размер на 8607, 28 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Т-Т. Б.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт №Р-22221421001037-091-001от 22.10.2021 г., издаден от Е. М. С. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията, и Р. Т. З. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с решение № 72/17.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“

С. при Централно управление на Националната агенция за приходите в останалата част, с която не е признато право на данъчен кредит и са установени задължения по ЗДДС по фактурите, издадени от „КЛУБ БИЛД „ЕООД през данъчен период м.11.2020г. и м.10.2020г. на обща стойност 47027,29 лв. и лихви в размер на 673,51 лв.

ОСЪЖДА „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4131,86 лв. (четири хиляди сто тридесет и един лв. и 86 ст).

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „Т-ТИЙМ БИЛДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], разноски в размер на 1123,37 лв. (хиляда сто двадесет и три лева и 37 ст).

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

СЪДИЯ: